

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/71/2012
Identifikačné číslo spisu:	5011201135
Dátum vydania rozhodnutia:	28.05.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:5011201135.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: COPPER PLUS, s.r.o., so sídlom Okoličianská 825, Liptovský Mikuláš, IČO: 36 675 857, zastúpeného JUDr. Jozefom Ujom, advokátom so sídlom Legionárska 14, Trenčín, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Vázovova č. 2, Bratislava, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/228/18699-107024/2011/993196-r zo dňa 7. októbra 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/435/2011-48 zo dňa 18. septembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/435/2011-48 zo dňa 18. septembra 2012 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, právneho predchodcu žalovaného, ako i zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Liptovský Mikuláš (ďalej aj „správca dane“) č. 660/230/40980/2011/Mic zo dňa 07.07.2011, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b) 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 len „zákon o správe daní“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb (ďalej len „daň z príjmov“) za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 11 245,43 Eur.

Správca dane na základe vyhodnotenia dôkazov vykonaných v rámci daňovej kontroly v nadväznosti na aplikáciu ustanovení § 2 písm. i) a písm. j) v spojení § 19 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2007 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) neuznal žalobcom deklarované náklady ovplyvňujúce základ dane v celkovej sume 1 783 056,- Sk.

Krajský súd pri prieskume zákonnosti žalobou napadnutých rozhodnutí ako i postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v rozsahu určenom medzami žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu nie sú dôvodné, daňové orgány oboch stupňov konali a rozhodli v súlade so zákonom.

Námietku nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly a jej nesprávneho označenia ako opakovanej daňovej kontroly prvostupňový súd vyhodnotil ako nedôvodnú. S poukazom na ustanovenie § 15b ods. 1 písm. c) zákona o správe daní uviedol, že ide o opakovanú daňovú kontrolu, pod ktorou zákon rozumie daňovú kontrolu vykonanú na podnet daňového riaditeľstva. Ďalej krajský súd konštatoval obsah administratívneho spisu: „Podnet daňového riaditeľstva zo dňa 27.09.2010 sa v správnom spise nachádza a na základe neho došlo k začatiu opakovanej daňovej kontroly dňa 04.01.2011, ako to vyplýva z oznámenia o výkone opakovanej daňovej kontroly, ktoré bolo doručené daňovému subjektu dňa 09.12.2010. Ukončenie tejto opakovanej daňovej kontroly nastalo v zmysle § 15 ods. 13 citovaného zákona dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom a to dňa 30.06.2011. Ak teda opakovaná daňová kontrola začala dňa 04.01.2011 a bola ukončená dňa 30.06.2011, bola dodržaná zákonná lehota v zmysle § 15 ods. 17 citovaného zákona a to aj bez jej predĺženia. K argumentu žalobcu, že šlo o preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch, súd uvádza, že v konaní o riadnom opravnom prostriedku - odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu prvému v poradí - skončilo vydaním zrušujúceho rozhodnutia žalovaného dňa 18.06.2010. Opakovaná daňová kontrola začala dňa 04.01.2011, teda nemohlo ísť o daňovú kontrolu v rámci konania o odvolaní.“

Námietku v spojitosti s neuznaním nákladov viazucich sa na dodanie tovaru a služieb od dodávateľa SMZ Slovakia s.r.o. krajský súd taktiež označil za nedôvodnú, pričom konkretizoval: „Žalobca spochybňuje záver správcu dane založený na sporných svedeckých výpovediach. Táto námietka však nebola uvedená v odvolaní voči prvostupňovému správne rozhodnutiu, hoci sa priamo týka prvostupňového správneho rozhodnutia, keďže napáda hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane. Preto na túto námietku odvolací orgán ani nemohol reagovať v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Nie je možné mu preto vyčítať, že sa touto skutočnosťou nezaoberal a preto to nie je vada, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Čo sa týka námietky, že správca dane pri každej faktúre nezdôvodnil, prečo ju nepovažuje za výdavok, o tejto námietke platí to isté, čo o predchádzajúcej námietke, t.j. táto námietka nebola vznesená už v odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane. Na okraj však krajský súd uvádza, že netreba sa správcovi dane vyjadrovať ku každej faktúre osobitne, ak z predložených dokladov vyplýva, že závery sú o každej z tejto faktúr totožné. Uvedené by bolo len opakovaním právneho posúdenia pri každej faktúre osobitne. Naopak žalobca bol povinný pri každej faktúre preukázať faktické plnenie z tejto faktúry, pretože podľa názoru súdu, ktorý je totožný s právnym názorom žalovaného i správcu dane, na to, aby bolo možné uznať výdavky je potrebné, aby došlo nielen k formálnej stránke naplnenia výdavku, t.j. vystaveniu faktúry s potrebnými náležitosťami, ale aj k naplneniu jej materiálnej stránky, to znamená k dodaniu konkrétnych tovarov a služieb podľa nej. Tiež námietka, že nemôže byť na ujmu žalobcu, že spoločnosť SMZ Slovakia, s.r.o. v roku 2007 nevykazovala žiadnu činnosť, nenakupovala materiál a nezamestnávala žiadnych zamestnancov, nemôže byť na ujmu žalobcovi, je nedôvodná. Práve tým, že táto spoločnosť v roku 2007 fakticky nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť je popreté tvrdenie žalobcu, že táto spoločnosť fakticky obchodnú činnosť vykonávala a to práve vo vzťahu k dodávkam na základe sporných faktúr žalobcovi. Čiže takto vykonané dokazovanie práve preukazuje tú skutočnosť, že k reálnemu plneniu jednotlivých faktúr nedošlo.“

K zisteniu skutkového stavu ohľadne dodania tovaru a služieb od dodávateľa SMZ Slovakia s.r.o. prvostupňový súd vyhodnotil dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly a konštatoval, že „Vo vzťahu k dodávkam fakturovaným spoločnosťou SMZ SLOVAKIA s.r.o. súd ďalej uvádza, že prvostupňový správny orgán vyzval žalobcu na predloženie dôkazov ohľadne jednotlivých plnení a žalovaný navrhol vypočuť svedka I. a osobnú konfrontáciu so svedkom I.. Svedok I. žiadne konkrétnosti ohľadne jednotlivých dodávok v roku 2007 neuviedol. Tvrdil, že faktúry podpisoval N. D., čo však odporuje tvrdeniu svedka D. i žalobcu, ktorý tvrdil, že pri obchodných prípadoch so spoločnosťou SMZ SLOVAKIA s.r.o. konal len so svedkom I. a nie s D.. Pritom svedok D. ako jediný kompetentný za

spoločnosť SMZ SLOVAKIA s.r.o. (od 04.03.2003 je jediný konateľ tejto spoločnosti) nepotvrdil dodanie jednotlivých plnení pre žalobcu. Čo sa týka výpovede svedka D. zo dňa 13.08.2009 ako konateľa spoločnosti SMZ SLOVAKIA s.r.o., tento uviedol, že žiadnu obchodnú činnosť jeho spoločnosť nevykonávala. Preto nebola potrebná ani konfrontácia svedka I. so žalobcom. Z takto vykonaného dokazovania správca dane i žalovaný vyhodnotili, že k reálnemu plneniu z jednotlivých faktúr nedošlo. Pritom jednotlivé faktúry svedčia o tom, že boli dodávané súčiastky rozličných počtov kusov a rozličných druhov vo väčších množstvách. To znamená, že ak skutočne k takémuto plneniu došlo, žalobca by sa nemal dostať do dôkaznej núdze a mal by vedieť navrhnúť dôkazy na preukázanie týchto plnení napr. dôkazy o ich prevzatí, skladovaní, zabudovaní do stavieb, resp. stavby, využití atď.“

Krajský súd vyhodnotil postup správcu dane a žalovaného ohľadne námietky žalobcu k neuznaniu daňového nákladu deklarovaného faktúrou od dodávateľa DÚHA SERVIS s.r.o. vo výške 50.000,- Sk za reklamnú kampaň v sieti súkromných rozhlasových staníc, pričom prvostupňový súd túto námietku taktiež označil za nedôvodnú. V súvislosti s uvedeným na základe obsahu administratívneho spisu konštatoval: „Pokiaľ žalobca namieta, že žalovaný nevysvetlil, v čom spočívajú jeho pochybnosti alebo ktoré dôkazy by boli dostatočné, táto je nedôvodná, pretože ako aj žalovaný, tak aj správca dane vo svojich rozhodnutiach poukázali na rozsiahle dokazovanie zo strany správcu dane, pričom žalovaný konštatoval, že žalobcom nebolo preukázané, že by k uskutočneniu reklamy skutočne došlo. Nie je postačujúce, aby bola vystavená aj faktúra ako formálny doklad poskytnutia služby, ale je potrebné, aby bolo preukázané, že na základe nej došlo i k reálnemu plneniu. V tomto ohľade má dôkazné bremeno žalobca ako to vyplýva z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.. Žalobca mal teda predložiť, resp. označiť dôkazy na preukázanie toho, že k odvysielaniu konkrétnych reklamných spotov v konkrétnych vysielacích dňoch, hodinách a minútach a v konkrétnych počtoch došlo (mohol napr. navrhnúť výsluch jednotlivých pracovníkov Rádia Dúha alebo DÚHA SERVIS, s.r.o., ktorí zabezpečovali odvysielanie jednotlivých reklamných spotov v konkrétnych dátumoch). Zo strany správcu dane ani u žalovaného nie je povinnosť navrhovať žalobcovi možné dôkazné prostriedky na unesenie dôkazného bremena. Pritom zo zápisníc o ústnych pojednávaniach z jednotlivých dní, ako bolo uvedené vyššie v odôvodnení vyplýva, že žalobca žiadne takéto návrhy na vykonanie dokazovania nemal.“

Podľa krajského súdu, pre námietku viažucu sa na daňové výdavky v súvislosti s dodaním služieb od spoločnosti SECTION 5, s.r.o., platí to isté právne posúdenie ako v predchádzajúcom prípade: „Je nepostačujúce, aby boli preukázané len faktúry za jednotlivé dodania ako formálna stránka jednotlivých plnení služieb a tovarov, ale je potrebné, aby bola preukázaná aj materiálna stránka týchto plnení, t.j. že skutočne k plneniu na základe týchto faktúr došlo a to práve zo strany spoločnosti, ktorá tieto faktúry vystavovala t.j. SECTION 5, s.r.o. a nie inej firmy. V tomto ohľade je potrebné konštatovať, že správa dane vykonal dostatočné dokazovanie a keďže miestnym zistením skonštatoval, že uvedené práce skutočne vykonané boli, správne ďalej skúmal, či tieto práce boli vykonané práve spoločnosťou SECTION 5, s.r.o.. Keďže žalobca opätovne neunesol dôkazné bremeno na preukázanie práve tejto skutočnosti, správne postupoval správca dane, keď tieto výdavky neuznal. Je teda nedôvodná námietka žalobcu, ktorý uvádza, že výdavky sa mali uznať, pretože po formálnej stránke boli preukázané doklady - zmluva o dielo, faktúry a potvrdenie od spoločnosti, ktorá tieto práce vykonala a taktiež nebolo spochybnené, že práce boli vykonané. V tomto ohľade je však podstatné, že nebolo preukázané, že práce boli vykonané práve spoločnosťou SECTION 5, s.r.o.. Samotné potvrdenie tejto spoločnosti, že práce vykonala, sa v tejto súvislosti javí ako účelové, pretože všetky ostatné dôkazy preukazujú, že v roku 2007 táto obchodná spoločnosť nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť. Uvedené nepreukazuje ani faktúra č. 147/27, ktorá bližšie nešpecifikuje miesto dodania stavebných prác, ani ich rozpis, resp. ich konkrétny rozsah, rovnako aj faktúra č. 143/27 plus rozpočet prác. Tieto skutočnosti nešpecifikuje ani zmluva o diele č. 1/1/2007, z obsahu ktorej nie je zrejmé, ktoré konkrétne práce a v akom rozsahu firma SECTION 5, s.r.o. mala vykonať. Tvrdenia žalobcu neboli preukázané ani dôkazmi, ktoré v rámci svojej vyhľadávacej činnosti vykonal správca dane (výsluch svedka I., potvrdenie Sociálnej poisťovne ako i údaje z vlastnej rozhodovacej činnosti ohľadne podania posledných daňových priznania spoločnosti SECTION 5, s.r.o.). Ak za tejto procesnej situácie žalobca nenavrhol vykonať ďalšie dôkazy, je potrebné konštatovať súladne so žalovaným, že žalobca na túto skutočnosť neunesol dôkazné bremeno. Preto nie je možné hovoriť o nesprávnom právnom posúdení veci žalovaným.“

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnej žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si žalobca uplatnil náhradu trov konania.

Podľa názoru žalobcu krajský súd pochybil v tom, že sa formálne stotožnil s argumentáciou žalovaného, nezrušil napádané správne rozhodnutia a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania, pričom za odvolacie dôvody označil pochybenia prvostupňového súdu podľa § 250j ods. 2 písm. a), písm. b), písm. d) a písm. e) OSP s konštatovaním neústavnosti a nezákonnosti postupu správnych orgánov oboch stupňov z dôvodu nedodržania zákonnej lehoty na výkon opakovanej daňovej kontroly.

Podľa žalobcu správca dane bol povinný pokračovať v daňovej kontrole začatej dňa 29.06.2009 a ukončiť ju v lehote do 24.11.2010 alebo po uplynutí tejto lehoty mal rozhodnutím podľa § 25 ods. 1 písm. f) zákona o správe daní konania zastaviť, pretože odpadol dôvod konania. Žalobca má za to, že správca dane nevydal rozhodnutie o zastavení daňového konania pretože si uvedomuje nedodržanie lehoty daňovej kontroly, ktorá podľa žalobcu dosiaľ zostala neukončená v trvaní od 29.06.2009 do 25.01.2010, od 19.06.2010 do 24.11.2010 a od 24.11.2010 do dnešného dňa nepretržite (žalobca uvádza dátum spísania odvolania, 20.10.2012), t. j. 2 roky a 11 mesiacov. K uvedenému určení trvania výkonu dosiaľ neukončenej daňovej kontroly žalobca dospel tak, že podľa jeho názoru, odo dňa 19.06.2010, (čo je nasledujúci deň po vydaní rozhodnutia žalovaného č. I/228/11174-72807/2010/993196-r, ktorým tento zrušil dodatočný platobný výmer správcu dane určujúci žalobcovi rozdiel predmetnej dane na základe výsledkov prvej daňovej kontroly a vrátil vec prvostupňovému daňovému orgánu na ďalšie konanie), opäť plynie lehota na vykonanie daňovej kontroly, pretože podľa žalobcu sa vec vrátila do štádia daňovej kontroly s pokynmi odvolacieho orgánu, čo treba v jej rámci ešte vykonať a opätovne pristúpiť k prerokovaniu a podpísaniu protokolu o daňovej kontrole.

Podľa žalobcu nebol tu ústavný ani zákonný dôvod na vydanie podnetu zo strany žalovaného na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, pretože zrušením skoršieho dodatočného platobného výmeru sa vec vrátila do štádia daňovej kontroly začatej dňa 29.06.2009 a dosiaľ prerokovaním protokolu neukončenej, pričom začatie ďalšej, tzv. opakovanej daňovej kontroly, žalobca považuje za postup v rozpore s ustanovením § 15b ods. 1 zákona o správe daní. Žalobca uvádza: „Aj keby sa 10x vec po zrušení dodatočného platobného výmeru vrátila do štádia daňovej kontroly, správca dane je povinný 10x ukončiť daňovú kontrolu prerokovaním protokolu. Žiadne ustanovenie cit. zákona nedáva žalovanému a ani správcovi dane oprávnenie začať tzv. opakovanú kontrolu len preto, že prekročil max. lehotu trvania daňovej kontroly a túto opakovanú daňovú kontrolu vykonávať súbežne s daňovou kontrolou začatou dňa 29.06.2010, ktorú doteraz neukončil rozhodnutím o zastavení konania.“

Vo vzťahu k neuznaným výdavkom deklarovaným žalobcom tento obsahu napadnutého rozsudku krajského súdu vytyka nedostatočné odôvodnenie spôsobujúce nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť spočívajúce v absencii skutočností vedúcich k rozhodnutiu, aké úvahy a skutkové zistenia ovplyvnili hodnotenie dôkazov v spojení so zákonnými ustanoveniami, pričom sa súd nevysporiadal s právnou argumentáciou žalobcu.

Odvolávajúc sa na zásadu zákonnosti ovládajúcu daňové konanie a § 15 ods. 1 veta druhá zákona o správe daní žalobca poukazuje na účel daňovej kontroly, ktorý bol jej rozsahom a prenášaním dôkazného bremena na žalobcu prekročený. Taktiež poukazuje na základné kritériá pre uznanie výdavkov; podmienku vecnosti spočívajúcu vo vynaložení, zabezpečení a udržaní príjmov a podmienku dostatočnej preukázateľnosti s odkazom na § 15 ods. 1 veta druhá a ods. 6 zákona o správe daní, § 29 ods. 4 a ods. 8 citovaného zákona a ustanovenie § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. V súvislosti s namietaným prekročením rozsahu daňovej kontroly žalobca uvádza „Skúmaním vnútorných vzťahov spoločníkov, či sa hádajú alebo nehádajú, ako aj skúmanie prečo zmluva o dielo neobsahuje to alebo to, keď ju vypracovali laici, resp. skúmanie platnosti obchodnoprávných vzťahov a umelé vytváranie pochybností zo strany správcu dane za súčasného neústavného a nezákonného postupu správcu dane a jeho zamestnancov, ktorého vyústením sú neústavné a nezákonné rozhodnutia daňových orgánov je jednak dôkazom porušovania čl. 2 ods. 2 ústavy a cit. zákona a jednak je dôkazom porušovania ústavných

a zákonných práv daňového subjektu ako účastníka daňového konania.“ Ďalej v odvolaní žalobca prezentuje názor „Či vo vnútri spoločnosti SMZ SLOVAKIA s.r.o. došlo alebo nedošlo k nedorozumeniam, k notárskej zápisnici, aké boli a aké sú súčasné vzťahy pána I. a pána D., kedy dodávateľ nadobudol tovar žalobcovi dodaný, nesúvisí v žiadnom prípade s predmetom daňovej kontroly a s jej rozsahom (§ 15 ods. cit. zák.), ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo zákona o účtovníctve.“

K vyhodnoteniu výsledkov dokazovania majúceho vplyv na vydanie napadnutých daňových rozhodnutí žalobca zastáva názor, že on nemôže niesť zodpovednosť za nedostatky zistené u iných daňových subjektov, na základe ktorých možno urobiť záver, že k naplneniu zmluvy a reálnemu plneniu nedošlo. Podľa žalobcu pre účel daňovej kontroly postačuje z jeho strany preukázať faktúry, zmluvy, daňové účtovné doklady za jednotlivé dodania tovarov alebo služieb. Žalobca nesúhlasí s názorom orgánov daňovej správy a prvostupňového súdu vyjadreným v prezentovaní potreby preukazovať splnenie okrem formálnych podmienok aj splnenie materiálnej stránky deklarovaných plnení a považuje to za protizákonné prenášanie dôkazného bremena na daňový subjekt nad rámec jeho možností a znalostí, nad rámec rozsahu vykonávania daňovej kontroly a maxima dôkazného bremena vyplývajúcich z § 15 ods. 1 a § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

S poukazom na čl. 48 ods. 2 Ústavy SR žalobca žiada prejednať jeho vec na odvolacom pojednávaní v jeho prítomnosti a v prítomnosti jeho právneho zástupcu, aby sa mohol vyjadriť ku všetkým skutočnostiam a prípadne vykonaným dôkazom.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu po zhrnutí výsledkov dokazovania a daňového konania predchádzajúceho vydaniu napádaných rozhodnutí zotrval na svojich tvrdeniach uvedených vo vyjadrení k žalobe a navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil bez priznania náhrady trov konania žalobcovi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného 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 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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 § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane 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. 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.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), 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.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní 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 správcom 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).

Podľa § 15b ods. 1 písm. c) zákona o správe daní opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.

Podľa § 15b ods. 2 zákona o správe daní na opakovanú daňovú kontrolu sa vzťahujú ustanovenia § 15.

Podľa § 15 ods. 13 prvá veta zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o

daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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. b) zákona o dani z príjmov predmetom dane sa na účely tohto zákona rozumie príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12.

Podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov zdaniteľným príjmom sa na účely tohto zákona rozumie príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov 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 § 3 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov predmetom dane sú aj príjmy z podnikania, z inej samostatne zárobkovej činnosti a z prenájmu.

Podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

Podľa § 17 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov 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.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka

poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 8 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov.

Predmetom súdneho prieskumu bolo zistiť, či bola zo strany daňových orgánov dodržaná zákonná lehota na vykonanie namietanej daňovej kontroly a či správca dane a žalovaný správne vyhodnotili zistený skutkový stav potrebný na určenie daňovej povinnosti žalobcu, správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona o dani z príjmov a vysporiadali sa so všetkými návrhmi a námietkami žalobcu predkladanými v priebehu daňovej kontroly a následného daňového konania oboch stupňov.

Odvolačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako i s výsledkami dokazovania vykonaného daňovými orgánmi konštatuje, že sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého súdneho rozhodnutia zaoberajúceho sa všetkými námietkami žalobcu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledujúce dôvody.

Predovšetkým nemožno súhlasiť s právnym názorom žalobcu, že po zrušení dodatočného platobného výmeru sa konanie vracia do štádia daňovej kontroly a pokračuje v plynutí lehota na ukončenie daňovej kontroly začatej pred vydaním v odvolacom daňovom konaní zrušeného rozhodnutia. Ak je výsledkom odvolacieho daňového konania zrušenie prvostupňového správneho rozhodnutia dodatočne určujúceho na základe výsledkov daňovej kontroly daňovú povinnosť daňovníka/daňového subjektu a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie, predmetná vec sa vracia do štádia vyrubovacieho konania vedeného príslušným správcom dane. To znamená, že správca dane súčasný je viazaný právnym názorom odvolacieho daňového orgánu, má odstrániť v ďalšom konaní chyby predchádzajúceho revidovaného daňového konania, prípadne doplniť dokazovanie za účelom dostatočného zistenia skutočností potrebných na správne určenie predmetnej daňovej povinnosti daňovníka. Od vytýkaných chýb a okolností prípadu závisí, aké procesné prostriedky, upravené pre tieto účely správou daní zákonom o správe daní, správca dane, prípadne odvolací orgán, napr. aj formou podnetu na výkon opakovanej daňovej kontroly, zvolí. Je nepochybné, že daňová kontrola je procesným nástrojom správcu dane, prostredníctvom ktorého preveruje alebo zisťuje základ dane alebo daňovú povinnosť daňového subjektu a jej finálnym výstupom v podobe protokolu o výsledku daňovej kontroly je podklad pre vydanie rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom konaní, ktorého podmienky a postup podrobne upravuje ust. § 44 zákona o správe daní. Z dôvodu ochrany práv daňových subjektov a jednoznačného určenia právnej skutočnosti majúcej vplyv na plynutie prekluzívnej lehoty na dodatočné určenie daňovej povinnosti (úkon smerujúci na vyrubenie dane - § 15 ods. 13 v spojení s § 45 ods. 2 zákona o správe daní), § 15 zákona o správe daní okrem iného striktné upravuje a definuje ako i začiatok daňovej kontroly, tak i jej koniec v spojení s určením podmienok pre ďalší postup správcu dane (§ 44 ods. 6 citovaného zákona).

Z dikcie zákonnej úpravy inštitútu opakovanej daňovej kontroly (§ 15b zákona o správe daní) vyplýva, že zákon túto definuje pozitívnym vymedzením (§ 15b ods. 1 citovaného zákona) a zároveň negatívnym vymedzením v § 15b ods. 3 citovaného zákona.

Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že žalovaný (podľa § 15b ods. 1 písm. c) zákona o správe daní ako daňové riaditeľstvo, t. j. orgán zo zákona oprávnený podnetom iniciovať začatie opakovanej daňovej kontroly) vo vzťahu k preskúmanému vyrubovaciemu konaniu bol v pozícii odvolacieho orgánu, ktorého právnym názorom, vzišlým z odvolacieho konania v podobe enunciatu a odôvodnenia druhostupňového rozhodnutia rušiaceho dodatočný platobný výmer, sa bolo potrebné riadiť. Ako odvolací orgán mohol na doplnenie dokazovania v štádiu vyrubovacieho konania využiť svoje oprávnenie vyplývajúce mu z ust. § 15b ods. 1 písm. c) zákona o správe daní a dať podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly. Vzhľadom k tomu, že podľa ust. § 15b ods. 2 zákona o správe daní, sa na opakovanú daňovú kontrolu vzťahujú ustanovenia § 15 citovaného zákona, jej začiatok, spôsob ukončenia ako i zákonná lehota na jej vykonanie sa spravuje ustanoveniami § 15 citovaného zákona. Taktiež je potrebné podotknúť, že sa v danej veci nejednalo o preverenie výsledkov daňovej kontroly žalovaným v rámci odvolacieho konania § 15b ods. 3 písm. a) zákona o správe daní.

Z vyššie uvedených dôvodov nemožno prisvedčiť názoru žalobcu, že bolo úlohou správcu dane vydať rozhodnutie o zastavení konania podľa § 25 ods. 1 písm. f) zákona o správe daní. Najvyšší súd zároveň na margo tohto žalobcovho názoru podotýka, že žalobcom spomínaný postup nie je podľa zákona o správe daní možný, nakoľko daňová kontrola nie je daňovým konaním (§1a písm. d) zákona o správe daní) a zároveň taktiež nemožno súhlasiť so splnením podmienky podsúvanej žalobcom, t. j. odpadnutím dôvodu konania, pretože dôvod výkonu daňovej kontroly stále trval (t. j. potreba preverenia základu dane žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie ako i skutočností rozhodujúcich pre správne určenie kontrolovanej dane).

S prihliadnutím na obsah administratívneho spisu odvolací súd bez opakovaného uvádzania časového sledu jednotlivých úkonov viažúcich sa na začatie a ukončenie opakovanej daňovej kontroly konštatuje, že žalovaný v súlade s procesným predpisom upravujúcim správu daní dal podnet na výkon opakovanej daňovej kontroly a za zachovania procesných práv žalobcu táto bola ukončená v rámci zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie.

Vo vzťahu k namietanému prekročeniu nevyhnutne potrebného rozsahu daňovej kontroly (na dosiahnutie účelu podľa zákona o správe daní alebo zákona o účtovníctve) a neprimeranému skúmaniu naplnenia materiálnej stránky predkladaných daňových dokladov a teda deklarovaných plnení, odvolací súd uvádza, že okrem zabezpečenia inkasa daní do štátneho rozpočtu, účelom správy daní je aj overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane (§ 1a písm. c) zákona o správe daní) ako i prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly zistiť alebo preveriť základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti (§ 15 ods. 1 citovaného zákona).

V spojení s nárokmi kladenými na vedenie účtovníctva, ktoré pre účely preukázania plnení ovplyvňujúcich základ dane má byť vedené úplne, správne, preukázateľne a má poskytovať verný a pravdivý obraz o účtovaných skutočnostiach, nie je možné zákonom stanovenú dôkaznú povinnosť daňového subjektu vyplývajúcu z ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní v spojení s hmotnoprávnymi podmienkami kladenými na uznateľnosť daňových výdavkov podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov vykladať len ako dôkazné bremeno vzťahujúce sa k preukázaniu splnenia formálnych podmienok uznania daňového nákladu, t. j. len existenciu daňových dokladov bez dôkazu ich reálnej podstaty súvisiacej s dosahovaním, zabezpečením alebo udrжанím zdaniteľného príjmu.

Skutočné vynaloženie výdavkov žalobcom tvorí podstatnú časť overovania žalobcom deklarovaných prijatých plnení a pokiaľ pri ich preverovaní vzniknú pochybnosti, správca dane má právo a zároveň, v záujme naplnenia účelu správy daní, i povinnosť žiadať od žalobcu preukázanie spochybnených skutočností dôveryhodným spôsobom. Práve na to slúži zásada voľného hodnotenia dôkazov ovládajúca daňové konanie, aby na základe všetkých skutočností, ktoré vyšli najavo, mohol správca dane pri preverovaní priznať daňovej povinnosti naplniť účel zákona.

Z obsahu administratívneho spisu odvolaciemu súdu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov dostatočne zistili skutkový stav a žalobca neodstránil pochybnosti vzniknuté pri overovaní sporných plnení. K namietanému neuznaniu nákladu v súvislosti s dodaním prác spoločnosťou SECTION 5, s.r.o., pri ktorých žalobca dáva do pozornosti nespochybniteľné vykonanie predmetných stavebných prác, odvolací súd dodáva, že pre účely uznania vynaloženej sumy vyplývajúcej z predkladaných daňových dokladov nemožno tieto použiť, keďže bolo v rámci dokazovania preukázané, že fakturované práce nevykonala deklarovaná spoločnosť SECTION 5, s.r.o. a teda, nie je možné takýto daňový doklad považovať ako celok za doklad odrážajúci účtovanú skutočnosť majúcu vplyv na základ dane žalobcu. Tento v daňovom konaní vierohodným spôsobom nepreukázal, že takú sumu skutočne vynaložil a komu ju zaplatil. Žalobca mohol preukázať potrebné skutočnosti, avšak tak neurobil.

Odvolací súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie daňových výdavkov nespĺňajú

zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti a ich opodstatnenosti podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Nepochybil preto krajský súd, keď žalobu zamietol.

Najvyšší súd podotýka, že toto konanie o odvolaní nie je sporovým konaním, nakoľko predmetom odvolacieho konania o odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu vydaného v rámci preskúmavania zákonnosti správneho rozhodnutia a procesného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, nie je vykonávanie nových dôkazov, ale posúdiť, či je napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby v súlade so zákonom (§ 250ja ods. 3 OSP), pričom podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

Z uvedeného dôvodu najvyšší súd, vzhľadom na skutkový stav zistený v rámci preskúmaného daňového konania, nepovažoval za potrebné nariaďovať pojednávanie (§250ja ods. 2 OSP).

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.