

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/22/2014
Identifikačné číslo spisu:	6013201313
Dátum vydania rozhodnutia:	26.08.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Adamcová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:6013201313.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Gabriely Gerdovej, v právnej veci žalobcu: Z. T., W., M. XX, XXX XX V. V., IČO: 34 704 990, DIČ: 1020557417, zastúpený JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, Advokátska kancelária so sídlom Horná 27, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného

č. 1100301/1/276332/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/276337/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/276333/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/276335/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/276336/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/276350/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/277349/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013,
č. 1100301/1/276347/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/277364/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013,
č. 1100301/1/276354/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/277357/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013,
č. 1100301/1/277369/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013,
č. 1100301/1/277372/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013,
č. 1100301/1/277376/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013,
č. 1100301/1/276352/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,
č. 1100301/1/277353/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013,
č. 1100301/1/276346/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013,

o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/262/2013-57 z 11. decembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/262/2013-57 z 11. decembra 2013 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 Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“ alebo „súd prvého stupňa“) zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného:

- č. 1100301/1/276332/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/379782/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 v sume 46.939 Eur,
- č. 1100301/1/276337/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/366051/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2009 v sume 8.917,14 Eur,
- č. 1100301/1/276333/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/364301/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009 v sume 5.163,18 Eur,
- č. 1100301/1/276335/2013/14003 zo dňa 07. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/365861/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v sume 3.260,83 Eur,
- č. 1100301/1/276336/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/365996/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009 v sume 716,73 Eur,
- č. 1100301/1/276350/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/366062/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 13.332,56 Eur,
- č. 1100301/1/277349/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/379491/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 12.396,33 Eur,
- č. 1100301/1/276347/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/366135/2013/BizM zo dňa 29.01.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 6.385,66 Eur,
- č. 1100301/1/277364/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/379615/2013/BizM zo dňa 29.01.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 1.601,01 Eur,
- č. 1100301/1/276354/2013/14003 zo dňa 07. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/366260/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 3.772,69 Eur,
- č. 1100301/1/277357/2013/14003 zo dňa 08. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/379577/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 v sume 6.091,18 Eur,
- č. 1100301/1/277369/2013/14003 zo dňa 08. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/379642/2013/BizM zo dňa 29.01.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 v sume 6.689,73 Eur,

- č. 1100301/1/277372/2013/14003 zo dňa 08. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/379667/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 8.001,93 Eur,
- č. 1100301/1/277376/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/379739/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010 v sume 6.377,52 Eur,
- č. 1100301/1/276352/2013/14003 zo dňa 07. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/366203/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 6.355,11 Eur,
- č. 1100301/1/277353/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/379544/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010 v sume 5.326,45 Eur,
- č. 1100301/1/276346/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600404/5/366098/2013/BizM zo dňa 29.1.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2009 v sume 21,21 Eur.

O trovách konania rozhodol prvostupňový súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Vzhľadom k tomu, že všetky veci, ktoré sa napadli na krajskom súde pod sp. zn. 23S/262/2013 až 23S/278/2013 spolu súvisia a týkajú sa tých istých účastníkov konania, súd v záujme hospodárnosti konania v zmysle § 112 O.s.p. spojil na základe uznesenia krajského súdu č. k. 23S/262/2013-46 zo dňa 12.11.2013 s tým, že veci sú vedené pod spoločnou sp. zn. 23S/262/2013.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že v danom prípade súd preskúmal napadnuté rozhodnutia a postup správnych orgánov oboch stupňov a obsah súvisiaceho administratívneho spisu a po preskúmaní dospel k záveru, že zo strany správnych orgánov nedošlo k takému porušeniu zákona, ktoré by malo mať za následok zrušenie napadnutých rozhodnutí, a preto žaloby žalobcu zamietol.

Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 a daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za mesiace júl 2009, marec 2009, apríl 2009, jún 2009, október 2009, február 2010, september 2009, máj 2009, december 2009, apríl 2010, jún 2010, júl 2010, august 2010, november 2009, marec 2010 a august 2009. Daňová kontrola sa začala dňa 19.10.2010 a ukončená bola prerokovaním protokolu a dodatku protokolu dňa 19.10.2011. Vo všetkých sedemnástich veciach vydal prvostupňový správny orgán - Daňový úrad Banská Bystrica II dodatočné platobné výmery, proti ktorým podal žalobca odvolanie a na základe podaných odvolaní druhostupňový správny orgán - Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky všetky napadnuté rozhodnutia zrušilo a veci vrátilo Daňovému úradu Banská Bystrica II na ďalšie konanie. Následne správca dane vydal v roku 2013 nové dodatočné platobné výmery. Prvým daňovým dodatočným platobným výmerom vo veci, ktorá napadla pod sp. zn. 23S/262/2013 bol vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 a v ďalších šiestnástich veciach, ktoré napadli na krajskom súde pod sp.zn. 23S/263/2013 až 23S/278/2013 boli vydané dodatočné platobné výmery, ktorými bola vyrubená daň platiteľovi z pridanej hodnoty v uvedených mesiacoch v roku 2009 a 2010. Proti všetkým uvedeným rozhodnutiam podal žalobca odvolanie, na základe podaných odvolaní žalovaný rozhodol tak, že napadnuté rozhodnutia potvrdil. Proti všetkým rozhodnutiam žalovaného podal žalobca žaloby, v ktorých navrhoval napadnuté rozhodnutia zrušiť a veci vrátiť na ďalšie konanie.

V prvej veci (vec napadla pod sp.zn. 23S/262/2013) zostalo medzi účastníkmi sporné, či žalobca si v

roku 2009 neoprávnene zaúčtoval do daňových výdavkov výdavky na nákup tovaru a služieb na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou IT Asset Management, spol. s r.o., v celkovej výške 286.760,65 Eur, z toho základ dane 240.975,33 Eur a DPH 45.783,32 Eur. V ďalších veciach (veci, ktoré napadli pod sp. zn. 23S/263/2013 až 23S/278/2013) bola medzi účastníkmi konania sporná daň z pridanej hodnoty zistená po daňovej kontrole a daň, ktorá bola uvedená v daňovom priznaní.

Žalobca vo vzťahu k správcovi dane preukazoval dodanie tovaru a služieb predovšetkým faktúrami. Samotné faktúry na preukázanie dodávky tovaru a služieb boli nepostačujúce. Pre daňové účely je potrebné preukázať realitu dodania fakturovaného tovaru. Žalobca obchodoval so spoločnosťou IT Asset Management, spol. s r.o., ktorej jediným konateľom, ale aj jediným zamestnancom, bol konateľ spoločnosti E. X., ktorý bol čiastočne pozbavený spôsobilosti na právne úkony rozsudkom Okresného súdu v Žiari nad Hronom č.k. 8Ps 13/09-16, ktorý nadobudol právoplatnosť 28.4.2010. E. X. bol obmedzený v právnych úkonoch, pokiaľ ide o nakladanie s finančnými prostriedkami, mohol nakladať len do 10 eur. E. X. bol čiastočne pozbavený spôsobilosti na právne úkony práve v súvislosti s tým, že aj v minulosti vo viacerých prípadoch nakladal s faktúrami v obchodnom styku. Hrozilo mu trestné stíhanie a len v súvislosti so znaleckými posudkami bolo trestné konanie zastavené. Na základe rozsudku č.k. 8Ps 13/09-16 zo dňa 25.4.2010 bola za opatrovníčku pre E. X. ustanovená L. R., ktorá bola oprávnená zastupovať E. X. pri právnych úkonoch, na ktoré nebol spôsobilý spravovať majetok a poberať za neho dôchodok presahujúci 10 eur a nakladať s ním v záujme menovaného, nakladať s finančnými prostriedkami a majetkom E. X., hodnota ktorého presahuje 10 eur. Za E. X. väčšie sumy vyberala, k prácam v prospech žalobcu sa nevedela vyjadriť, v mieste bydliska mala tovar len na opravu domu, nevedela o žiadnych skladovacích priestoroch a ani o zamestnancoch spoločnosti IT Asset Management, spol. s r.o.. S faktúrami nepracovala, hotovosť neprijímala, úkony za E. X. dodatočne neschvaľovala (ústne pojednávanie s L. R. dňa 16.2.2011). I napriek tomu, že E. X. tvrdil, že faktúry vystavoval on, znalcom Bc. U. O. - znalec z oboru písomználectva bolo preukázané, že podpisy na faktúrach neboli podpismi E. X..

Dňa 1.12.2009 sa dostavil na Daňový úrad Banská Bystrica II žalobca, s ktorým bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Zo zápisnice vyplýva, že obchodné jednania žalobcu s E. X. najčastejšie prebiehali v sídle spoločnosti IT Asset Management, spol. s r.o., v rodinnom dome. Práce od spoločnosti IT Asset Management, spol. s r.o. mali byť vykonávané na základe ústnej dohody. Tovar mal byť prepravovaný spoločnosťou IT Asset Management spol. s r.o. Žalobca sa nevedel vyjadriť, kým boli práce vykonávané. Faktúry mali byť uhrádzané osobne žalobcom v hotovosti p. X.. Na druhej strane samotný konateľ spoločnosti IT R. Management, spol. s r.o. E. X. poprel, že by pre žalobcu vykonávala táto spoločnosť nejaké práce (miestne zisťovanie 29.11.2010). Pri miestnom zisťovaní E. X. nepredložil správcovi dane knihu analytickej evidencie, evidencie dane z pridanej hodnoty a ani žiadne iné evidencie správca dane nemohol posúdiť či v podaných daňových priznaniach DPH, v ktorých boli uvedené obraty, boli zahrnuté obraty z odberateľských faktúr vystavených pre žalobcu.

Z uvedených skutočností vyplýva, že bola spochybnená materiálna existencia deklarovaných služieb a dodávok tovaru. Zo strany prvostupňového správneho orgánu boli urobene viaceré pokusy za tým účelom, aby žalobca predložil požadované doklady, žalobca týmto výzvam nevyhovel, namiesto toho vznášal námietky voči pracovníkom kontroly - správcu dane. Existovali pochybnosti v osobe dodávateľa, keď dodávateľ nevedel preukázať, že dodaný tovar skutočne obstaral a následne reálne dodal platiteľovi. Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom dodávky tovaru od spoločnosti IT Asset Management, spol. s r.o., nebolo preukázané plnenie zo strany tejto spoločnosti ako dodávateľa tovarov a služieb. Pokiaľ žalobca obchodoval so spoločnosťou, v ktorej konateľ bol čiastočne pozbavený spôsobilosti na právne úkony, konateľ spoločnosti E. X. sa už aj v minulosti dopustil viacerých trestných činov, ktoré súviseli s fakturáciou tovaru, ak k odsúdeniu nedošlo len v dôsledku toho, že na základe posudkov (štyroch znalcov) bolo konštatované, že nie je spôsobilý niesť trestnú zodpovednosť za tieto svoje činy, žalobca v súvislosti s týmito obchodnými vzťahmi musí niesť riziko podnikania.

Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalovaného v žalobe, že prvostupňový správny orgán sa nedržal právneho názoru vysloveného v zrušujúcich rozhodnutiach žalovaného, nakoľko zo správneho spisu je

zrejme, že správny orgán robil po zrušení prvostupňových rozhodnutí ďalšie úkony v rámci dokazovania, napr. úkony za účelom výsluchov svedkov, dožiadaní a ďalšie úkony.

K bodu 2) námietok v žalobe krajský súd uviedol: súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, podľa ktorého k začatiu daňovej kontroly nedošlo a všetky úkony správcu dane sú nezákonné z dôvodu, že v zápisnici o začatí daňovej kontroly zo dňa 19.10.2010 nie je uvedený dôvod začatia kontroly. Zo žiadosti Prezídia Policajného zboru SR v Banskej Bystrici zo dňa 13.9.2010, ktorá bola adresovaná Daňovému úradu II, Kuzmányho 18, Banská Bystrica - označená ako podnet k vykonaniu daňových kontrol vyplýva, že žiadali vykonanie vlastného šetrenia (miestneho zisťovania) a v prípade pozitívnych zistení vykonanie daňových kontrol v zdaňovacích obdobiach v roku 2000 až do súčasného obdobia u daňového subjektu Z. T., ELGO, so sídlom Kremnička 33. V podnete sú uvedené dôvody podnetu, pričom uvedené podanie zároveň upozorňuje na ustanovenie § 80 ods. 2 zákona č. 171/1993 Z.z. o Policajnom zbore v znení neskorších predpisov o povinnosti zachovať mlčanlivosť o skutočnostiach súvisiacich s trestnou činnosťou alebo plnením úloh Policajného zboru. To znamená, že preverované subjekty nesmú byť oboznámené s dôvodom preverovania.

Vzhľadom k uvedeným skutočnostiam, keďže osobitný predpis (zákon č. 171/1993 Z.z.) vyžadoval mlčanlivosť v súvislosti s podnetom, resp. so žiadosťou o vykonanie daňovej kontroly, správny orgán nepochybil, keď dôvod daňovej kontroly v zápisnici o začatí kontroly zo dňa 19.10.2010 neuviedol.

Krajský súd sa taktiež nestotožnil s tvrdením v bode 3/, podľa ktorého daňová kontrola nebola vykonaná v lehote ustanovenej v § 15 ods. 17 zákona. Správca dane požiadal Daňové riaditeľstvo SR žiadosťou zo dňa 21.3.2011 o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly až do 19.10.2011. Ako dôvod bola uvedená skutočnosť, že správca dane preveruje skutočnosti formou znaleckého posudku. Žiadosti bolo Daňovým riaditeľstvom SR zo dňa 13.4.2011 vyhovieť. Lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená do 19.11.2011. Súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že sa jednalo o jednoduchú záležitosť. Jednalo sa o vykonanie daňovej kontroly v roku 2009 a za šesťnásť mesiacov v roku 2009 a v roku 2010. O predĺžení lehoty bol žalobca oboznámený listom zo dňa 15.4.2011, ktorý bol doručený splnomocnenému zástupcovi dňa 18.4.2011. Žalobca mal zástupcu - advokáta JUDr. Nováka, ktorý mal všeobecné plnomocenstvo. Správny orgán mohol, ale nemusel v zmysle § 9 ods. 4 zákona o správe daní doručovať rozhodnutie o predĺžení daňovej kontroly aj daňovému subjektu. Vzhľadom k tomu, že správca dane sa rozhodol doručiť rozhodnutie o predĺžení daňovej kontroly zástupcovi žalobcu, považoval to súd za postačujúce.

K námietke uvedenej v bode 4/ žaloby krajský súd uviedol, že s touto námietkou nesúhlasí z nasledujúcich dôvodov: podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní; daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Daňová kontrola začala 19.10.2010. Daňová kontrola bola ukončená dňom 19.10.2011, keď bol prerokovaný protokol s kontrolovaným daňovým subjektom. Lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená do 19.10.2011 a v tejto lehote bola daňová kontrola ukončená prerokovaním protokolu. Pokiaľ žalobca v žalobe uviedol, že nerozumel poučeniu, ak poučeniu nerozumel, mohol si žiadať ďalšie vysvetlenie.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu uvedenú v žalobe pod bodom 5/, krajský súd s touto námietkou žalobcu nesúhlasil. Dodatok k protokolu je reakcia na vyjadrenie žalobcu k protokolu o vykonaní kontroly. Je pravdou, že dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, ale zákon o správe daní nevyžaduje, aby sa dodatok k protokolu dodatočne doručoval s výzvou na vyjadrenie sa k nemu na jeho prerokovanie, a že im mala byť poskytnutá lehota 8 pracovných dní na vyjadrenie sa k dodatku. Dňa 19.10.2011, keď bol prerokovaný protokol, bol k tomuto protokolu zároveň pripojený aj dodatok a k tomuto dodatku mal žalobca možnosť vyjadriť sa.

Krajský súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu v bode 6) žaloby, že v priebehu vyrubovacieho konania neboli vykonané žiadne dôkazy, bola predvolaná svedkyňa L. R., ktorá uzavrela manželstvo s E. X. a ako blízka príbuzná odmietla vypovedať. V priebehu vyrubovacieho konania požiadal prvostupňový správny orgán o predĺženie lehoty na výkon vyrubovacieho konania. Táto jeho žiadosť bola akceptovaná a lehota

bola predĺžená o 180 dní.

S námietkou uvedenou v bode 7) žaloby krajský súd taktiež nesúhlasil, pretože žalobca mal možnosť oboznámiť sa s dožiadaniami, ktoré vykonal správca dane, mal možnosť oboznámiť sa pri nahliadaní do spisu 19.10.2011, ako aj 16.10.2012, žalobca mal možnosť vyjadriť sa aj k znaleckému posudku, o termínoch výsluchu svedkov pred dožiadanými orgánmi bol žalobca oboznámený.

K námietke uvedenej v bode 8) žaloby krajský súd uviedol, že žalovaný v rozhodnutí netvrdil, že E. X. robil úkony a že všetky tieto úkony sú neplatné. E. X. bol len čiastočne obmedzený na spôsobilosti na právne úkony, nebol spôsobilý nakladať len s finančnými prostriedkami a majetkom, hodnota ktorého presahovala 10 eur. Neplatné boli len tie úkony, v ktorých konal nad rozsah 10 eur. E. X. bol jediným konateľom spoločnosti a už aj v minulosti sa dopúšťal majetkovej trestnej činnosti, ktorá súvisela s vystavovaním faktúr. Trestné stíhanie bolo zastavené v súvislosti s duševnou poruchou.

Pokiaľ ide o znalecké dokazovanie znalcom Bc. U. O., ohľadom ktorého boli námietky v bode 9/ žaloby, sám žalobca nedával veľkú váhu tomuto znaleckému dokazovaniu, nakoľko žalobca nikdy netvrdil, že podpisy na faktúrach sú podpismi E. X. a netvrdil to ani E. X.. Pre posúdenie veci však tento znalecký posudok nemal veľký význam, pretože nebol dodržaný postup v súvislosti s nariaďovaním znaleckého dokazovania. Znalecký posudok môže slúžiť len ako listinný dôkaz. Žalobca mal možnosť počas osobného výsluchu znalca k znaleckému posudku, ako aj k výpovedi znalca sa vyjadriť. Znalec potvrdil len to, čo tvrdil aj žalobca a E. X., že faktúry neboli podpísané E. X.. Znalecké dokazovanie pre posúdenie zákonnosti rozhodnutí nemalo v konečnom dôsledku taký význam, že by tu bol dôvod na zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného.

V súvislosti s námietkou žalobcu uvedenej v bode 10/ žaloby krajský súd konštatoval, že ako svedkyňa bola vypočutá L. R.. Výsluch bol zameraný na okolnosti súvisiace s čiastočným pozbavením E. X. na právne úkony, t.j. v súvislosti s nakladaním s finančnými prostriedkami, uzatváraním zmlúv, vystavovaním faktúr, preberaním hotovosti a podobne. Počas výsluchu tohto svedka prítomný E. X. zasahoval do tohto výsluchu. Odpovedal za svedkyňu a v konečnom dôsledku sám opustil priestory kancelárie, v ktorej sa vykonával výsluch. Výsluch bol zameraný na úkony svedkyne - opatrovníčky, ktoré súviseli s úkonmi, v ktorých mala zastupovať E. X..

K námietke žalobcu uvedenej v bode 11/ žaloby krajský súd uviedol, že daňový subjekt nie je povinný preukazovať akékoľvek skutočnosti, teda i povinnosti, ktorých dôkazné bremeno stíha iný subjekt. V danom prípade je však spochybňovaná materiálna existencia dodaných prác, nakoľko sám konateľ spoločnosti IT Asset Management, spol. s r.o. E. X. vo svojej výpovedi uviedol, že žiadne práce pre žalobcu nevykonával. Ak práce vykonané neboli, nemohli ich ani dodať a nemohli byť takéto práce ani fakturované. O žiadnom subdodávateľovi sa E. X. nezmiňoval. Správca dane viackrát vyzýval žalobcu na predloženie dokladov, ktoré by preukazovali existenciu tovaru a reálnosť obchodných transakcií, žalobca na tieto výzvy vo vzťahu k spoločnosti IT Asset Management, spol. s r.o. nereagoval.

Námietku žalobcu uvedenú v bode 12/ žaloby krajský súd neakceptoval. Nakoľko správca dane požiadal o predĺženie lehoty na výkon vyrubovacieho konania nadriadený orgán listom zo dňa 1.8.2012, lehota nadriadeným orgánom bola predĺžená o 180 dní. Správca dane vydal nové rozhodnutie v lehote stanovenej nadriadeným orgánom. Po zrušení dodatočného platobného výmeru odvolacím orgánom sa na vydanie nového rozhodnutia správcom dane nevzťahujú lehoty podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb., ale lehoty podľa § 30a citovaného zákona. Rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR zo dňa 1.8.2012 bola predĺžená lehota vyrubovacieho konania na vyrubenie dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec, apríl, jún, júl, august, september, október, november, december 2009 a za mesiace február, marec, apríl, máj, jún, júl, august 2010 o 180 dní. Lehota bola predĺžená podľa § 30a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Okrem toho sa jedna o poriadkovú lehotu, ktorá nemá vplyv na platnosť právneho úkonu, k zániku práva vyrubiť daň nedošlo, nakoľko v danom prípade nedošlo k preklúzii a ani k premlčaniu práva. Nález Ústavného súdu SR č. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 27.06.2010 sa týka vplyvu dĺžky daňovej

kontroly na zákonnosť protokolu, ako dôkazného prostriedku v daňovom konaní. V prípade, ak dĺžka daňovej kontroly, napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý. Tento právny názor nemá priamu súvislosť s námietkou žalobcu a nie je pre daný prípad použiteľný.

Krajský súd preskúmaval rozhodnutia a postup správneho orgánu len v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe. Na nové námietky vznesené žalobcom na pojednávaní dňa 11.12.2013 po uplynutí dvojmesačnej lehoty súd už neprihliadal. Krajský súd sa vysporiadal s námietkami vznesenými žalobcom v žalobe, ktoré mali pre vec podstatný význam, súd však nemusí dať odpoveď na všetky nastolené otázky.

Krajský súd vychádzajúc z uvedených skutočností, po preskúmaní veci a postup správnych orgánov, dospel v konečnom dôsledku k záveru, že zo strany správnych orgánov a žalovaného nedošlo k takému porušeniu zákona, ktorý by mal vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí, preto žaloby žalobcu zamietol. Krajský súd nepriznal žalobcovi náhradu trov konania, pretože žalobca bol v konaní neúspešný. Rozhodnutie o trovách konania je v súlade s § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobe v celom rozsahu vyhovie, napadnuté rozhodnutia žalovaného aj prvostupňového správneho orgánu zruší, vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania.

Rozsudok súdu prvého stupňa považoval žalobca za nezákonný a nesprávny, pretože je nepreskúmateľný pre nedostatok a zmätosť dôvodov a nesprávneho vyhodnotenia skutkového stavu, v dôsledku čoho je napadnutý rozsudok vecne nesprávny.

Žalobca uviedol, že vo svojich žalobách v jednotlivých veciach zo dňa 8.8.2013 namietal, že daňová kontrola sa riadne nezačala, pretože nebol uvedený zákonný dôvod začatia daňovej kontroly. Na tejto námietke uvedenej v žalobe pod bodom 2), v celom rozsahu naďalej trvá a z racionálnych dôvodov obsah tejto žaloby považoval za súčasť tohto odvolania. Krajský súd na túto námietku v dôvodoch v podstate prevzal tvrdenie žalovaného, že dôvod začatia daňovej kontroly nemohol byť uvedený pre jeho utajenie. S názorom krajského súdu žalobca nesúhlasil, pretože ak začal správca dane daňovú kontrolu podľa § 15 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. tak ako to tvrdil, bolo jeho zákonnou povinnosťou uviesť, ktorý z dôvodov obsiahnutý v cit. ustanovení je skutočným dôvodom tejto daňovej kontroly. Išlo o závažný úkon voči žalobcovi ako daňovému subjektu a mal ústavné právo byť oboznámený s dôvodom akéhokoľvek zásahu verejného orgánu do jeho osobnej integrity. Zápisnica však takýto údaj napriek zákonnej povinnosti neobsahovala, preto trval na tom, že daňová kontrola nebola zákonne začatá. K tomu dodal, že nebol zvedavý aký bol obsah listiny policajného zboru, doručenej správcovi dane, ale že stačilo uviesť, že sa konala na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní. Tvrdil, že podnet Prezídia policajného zboru SR v Banskej Bystrici zo dňa 13. 9. 2010 nemohol byť považovaný za žiadosť o vykonanie daňovej kontroly, a to z dvoch dôvodov:

a/ Nestačí, aby bol daný podnet orgánov činných v trestnom konaní, ale musí byť podaná žiadosť.

b/ Nemôže ísť o svojvoľné konanie orgánu činného v trestnom konaní, pretože takúto žiadosť môže dať len vtedy, ak by zistené skutočnosti viedli k tomu, že voči jeho osobe bolo začaté trestné stíhanie. Zdôraznil, že v jeho prípade zo všetkých zistení nevzniklo ani najmenšie podozrenie z trestnej činnosti, preto ani orgány PZ nemohli v súvislosti s jeho osobou vydať zákonnú žiadosť na vykonanie daňovej kontroly.

Na tieto námietky podľa vyjadrenia žalobcu krajský súd vôbec nereagoval a preto je v tejto súvislosti napadnutý rozsudok nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

Ďalej žalobca namietal, že daňová kontrola nebola vykonaná v zákonom stanovenej lehote, a tým ako

nezákonná nemohla byť podkladom pre vydanie protokolu z daňovej kontroly ako zákonného podkladu pre rozhodnutie vo vyrubovacom konaní. Krajský súd reagoval na túto námietku prevzatím názoru žalovaného, spočívajúceho v tom, že žalovaný mohol predĺžiť lehotu na vykonanie daňovej kontroly, čo i vykonala a čo mu bolo listom i oznámené. Krajský súd tak ako žalovaný zjavne neodpovedali na podstatu tejto žalobcovej námietky spočívajúcu v tom, že práve rozhodnutie žalovaného o predĺžení daňovej kontroly je nezákonné. Tvrdil, že zákonným dôvodom na predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. je len zložitost' prípadu. Preukázal na obsah žiadosti správcu dane, v ktorej ako dôvod uviedol vykonanie dôkazu znalcom z odboru písomoznalectva, že uvedený zákonný dôvod na predĺženie daňovej kontroly neexistoval. Takýto dôvod nie je zákonným dôvodom, a navyše tento dôkaz nebolo vôbec potrebné vykonať, keďže s jeho činnosťou nemal žiadnu súvislosť. Túto vecnú námietku akceptoval i krajský súd, keď na str. 19 k bodu 9/ žaloby žalobcu konštatoval, že tento dôkaz bol nepotrebný a je bezvýznamný.

Tvrdenie o nezákonnosti dôvodu na predĺženie lehoty preukázal žalobca i obsahom upovedomenia vydaného DÚ Banská Bystrica č. 851/320/27813/2011/BizM z 15.4.2011, kde konštatoval, že dôvodom neukončenia daňovej kontroly v zákonnej 6-mesačnej lehote je potreba dostatočného zistenia a preskúmania skutkového stavu veci. Tým preukázal, že už správca dane neuviedol zákonný dôvod, a to zložitost' prípadu, ale bežné vykonanie dôkazov. Verejné orgány nemôžu meniť a rozširovať zákonom upravené podmienky ich činnosti a môžu konať len to, čo im zákon dovoľuje podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR v nadväznosti na § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.

Krajský súd na túto časť námietky vôbec nereagoval, ale prevzal len nezmysly tvrdené žalovaným, že mu bolo doručené oznámenie o predĺžení lehoty. Žalobca túto skutočnosť nenamietal, ale namietal celý procesný postup pred doručením tohto oznámenia, t. j. predtým, než nadriadený orgán rozhodol o predĺžení lehoty, musel mu dať možnosť vyjadriť sa k tomuto rozhodnutiu, pretože toto rozhodnutie sa týkalo i jeho ústavných práv.

Malo byť doručené žalobcovi i rozhodnutie o predĺžení lehoty, keďže išlo o procesnoprávne rozhodnutie upravujúce postup konania, ale zároveň týmto rozhodnutím došlo k vážnemu zásahu do jeho ústavných práv, najmä práva na vybavenie veci bez zbytočných prieťahov podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Tým toto rozhodnutie podlieha i prieskumnej činnosti súdom v správnom súdnictve a musí mu byť zabezpečená súdna a iná ochrana proti takémuto rozhodnutiu. Uvedené rozhodnutie však žalobcovi doručené nebolo. Podľa názoru žalobcu sa touto námietkou musí súd zaoberať ako s prejudiciálnou otázkou. Keďže krajský súd len prevzal v tejto súvislosti obsah názorov žalovaného, je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, lebo nereaguje na podstatu tejto námietky.

Ďalej žalobca namietal nezákonný postup v súvislosti s poučovanou povinnosťou správcu dane. Krajský súd na túto námietku reagoval tým, že keď poučeniu neporozumel, tak si mohol žiadať ďalšie vysvetlenie. Tento názor krajského súdu je úplne scestný a absurdný, pretože uviedol dôvody nepochopenia poučenia a žiadal o ich vysvetlenie. Dôvody krajského súdu sú zjavne alibistické, bez akejkoľvek výpovednej hodnoty, a vôbec nereagujú na podstatu námietky.

Uviedol, že článok 2 ods. 2 Ústavy SR obsahuje ústavné pravidlo, v rámci ktorého každý orgán verejnej moci vrátane štátnych orgánov (autonómne) určuje nielen to, aký druh právnej úpravy použije pri rozhodovaní, ale aj to, akým spôsobom prikróči k jeho výkladu v súlade s princípom právneho štátu, ktorý je vyjadrením v cit. článku ústavy. Ústavný príkaz, ktorý je obsiahnutý v čl. 2 ods. 2 ústavy, je súčasne aj ustanovením povinnosti vykladať ústavné a zákonné normy tak, aby sa tento ústavný príkaz rešpektoval v celom vymedzenom rozsahu. Uvedené ústavné pravidlo sa vzťahuje v celom rozsahu aj na ochranu základných práv a slobôd, ktorú poskytujú orgány verejnej moci v rozsahu svojich kompetencií, vrátane základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Ústavný súd pri svojej rozhodovacej činnosti uprednostňuje materiálne poňatie právneho štátu, pričom pri interpretácii a aplikácii právnych predpisov vychádza zo zmyslu a účelu príslušnej právnej úpravy a dbá o to, aby prijaté riešenie bolo akceptovateľné aj z hľadiska všeobecne ponímanej spravodlivosti (m.

m. IV. ÚS 1/07, 1. ÚS 57/07, IV. ÚS 182/07). Výklad relevantných právnych noriem nemôže byť taký formalistický, aby sa ním v konečnom dôsledku zmaril účel požadovanej súdnej ochrany, ale aj zabránilo v postupe k súdnej ochrane z dôvodov, ktoré nemožno v právnom štáte v žiadnom prípade pričítať účastníkovi konania, ktorý sa tejto ochrany domáha.

Ústavnosť týchto konaní predpokladá aj to, že orgán verejnej moci, pred ktorým sa takéto konania uskutočňujú, koná zásadne neustranne, nezávisle a s využitím všetkých zákonom vytvorených prostriedkov na dosiahnutie účelu takýchto procesných postupov. Ústavný súd v tomto smere osobitne pripomína objektivitu takéhoto postupu orgánu verejnej moci (II. ÚS 9/00, II. ÚS 143/02). Len objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa, ako aj ničím nepodložená možnosť úvahy orgánu verejnej moci sa musí prejaviť nielen vo využití všetkých dostupných zdrojov zisťovania skutkového stavu na rozhodnutie, ale aj v tom, že takéto rozhodnutie obsahuje aj odôvodnenie, ktoré preukázateľne vychádza z týchto objektívnych postupov a ich využitia v súlade s procesnými predpismi.

V daňovom konaní (aj v daňovej kontrole), platí zásada zákonnosti, ktorá vyplýva z ust. čl. 1 ods. 1 Ústavy SR a čl. 2 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd, ako i z ust. § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. V súvislosti s touto zásadou, podľa ktorej musia verejné orgány konať len v súlade so zákonom, tak ako to ustanovuje čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, úzko súvisí i zásada enumeratívности verejnoprávnych pretenzií (výpočtu nárokovateľných oprávnení), podľa ktorej daňové orgány nemôžu vo svojej činnosti konať svojvoľne, ale svoju právomoc môžu využívať len na dosiahnutie účelu zákona, ktorým mu kompetencia bola zverená, a v rozsahu a spôsobom, akým mu to zákon povoľuje. Daňové orgány musia teda starostlivo a dôsledne dbať na dodržiavanie právomocí, teda na to, či konkrétny úkon môže byť vykonaný a ako môže byť vykonaný.

V súlade s citovanými zásadami sú daňové orgány povinné dbať nielen na záujmy štátu, ale i na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov i ostatných osôb v zmysle § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. Daňové orgány nemajú vystupovať v roli akéhosi ochrancu štátnej pokladne, ktorého cieľom je naplnenie štátneho rozpočtu za akúkoľvek cenu, ale mal by byť objektívnym rozhodcom pri stanovovaní výšky a výbere daní.

K námietke o nemožnosti vyjadriť sa k dodatku protokolu krajský súd uviedol, že sa nestotožňuje, pričom sám uznal, že je neoddeliteľnou súčasťou protokolu, a že mal mať možnosť vyjadriť sa k nemu pri prerokovaní protokolu. Toto stanovisko krajského súdu je zjavne nezákonné a len formálne, a taktiež nereaguje na podstatu jeho námietky, že i na dodatok k protokolu sa vzťahuje ten istý procesný postup ako pri protokole, pričom mal zákonnú lehotu, (i keď minimálnu), aby mohol protokol naštudovať, obstaráť podklady k nemu a vyjadriť sa. Toto mu nebolo umožnené, keďže dodatok mu bol doručený priamo pri prerokovaní protokolu. Tým došlo k porušeniu jeho základného ústavného práva podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, a to práva na možnosť vyjadriť sa k dôkazom. V ostatnom poukázal na obsah svojich námietok uvedených v predchádzajúcom bode, ako i obsah námietky uvedenej v žalobe v bode 5/. Keďže sa krajský súd vôbec nezaoberal podstatou námietky, je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre zmätočnosť a nedostatok dôvodov.

V bode 6/ žaloby žalobca namietal nezákonnosť postupu správcu dane pri hodnotení dôkazov jednotlivo i vo vzájomnej súvislosti v tom smere, že žalovaný v dôvodoch svojho rozhodnutia žiadne takéto hodnotenia neuviedol, ale len odpísal ich obsah, a navyše mu neumožnil v dôsledku nezákonného postupu vyjadriť sa k pochybnostiam správcu dane tak, ako mu to určuje ust. § 15 ods. 16 a v nadväznosti na § 41 zákona o správe daní a poplatkov. Vychádzajúc z cit. ustanovení bolo povinnosťou správcu dane po tom, ako u neho vznikli pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podkladov pre daňovú kontrolu, tieto pochybnosti mu oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim mohol vyjadriť, navrhnúť dôkazy, priamo predložiť dôkazy alebo vec vysvetliť. Súčasne mu bol povinný určiť primeranú lehotu.

Správca dane však takto nikdy nepostupoval, len svojvoľne na vlastnú päsť vykonával dôkazy bez toho, aby vedel, aký dôvod má na vykonávanie týchto dôkazov. Táto námietka je závažná i v tej súvislosti, že správca dane vykonával dôkazy, ktoré vôbec neboli potrebné, čím spôsoboval nezákonné prietahy v

konaní. Ide o dôkaz znaleckým posudkom z odboru písomznanectva a výsluch svedkyne R., ktorá s vecou nemala nič spoločné a dôvod, ktorý správca dane použil, nebol zákonným dôvodom, pretože nebola opatrovatelkou E. X. v časti, ktorá bola predmetom daňovej kontroly, z toho dôvodu nemala byť vôbec čo vypočúvaná. V ostatnom sa žalobca pridŕžoval obsahu svojej žaloby v bode 6/.

Krajský súd ani v tejto časti na podstatu jeho žaloby vôbec nereagoval, ale uviedol všeobecné nič nehovoriace frázy, ktoré s podstatou veci a skutkovým stavom nemajú nič spoločné.

Podľa vyjadrenia žalobcu krajský súd vôbec nereagoval na závažnú námietku, týkajúcu sa zákonnosti vykonaných dôkazov. Na tejto námietke v celom rozsahu žalobca aj naďalej trvá. Krajský súd k tejto námietke znovu podľa žalobcu, nepochopil jej podstatu a postupoval systémom „my o koze a on o voze.“ Namietal, že tak daňové orgány ako i krajský súd vychádzali z dôkazov, ktoré sú nezákonné. Tým tieto dôkazy v zmysle § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. nemožno použiť. Ide predovšetkým o zápisnicu z miestneho zisťovania z 29.11.2010, kde bol vypočutý konateľ E. X.. V skutočnosti nešlo o miestne zisťovanie, ale o výsluch svedka, pričom žalobca o tomto výsluchu vôbec nevedel a nemohol sa zúčastniť úkonu a klásť svedkovi otázky, príp. vyjadriť sa k jednotlivým odpovediam. Takýto dôkaz je nezákonný a nemožno ho použiť. Napriek tomu tak správca dane, žalovaný i krajský súd z tohto dôkazu vychádzali, keď E. X. sa údajne mal vyjadriť, že práce pre žalobcu nevykonával. Pri tomto úkone správcovi dane nevadilo, že bol pozbavený spôsobilosti na právne úkony. Ale následne, keď bola vypočúvaná svedkyňa R., kde bol prítomný i p. X. a dožadoval sa výsluchu a potvrdzoval, že práce pre žalobcu vykonal, bol jeho prejav ignorovaný a doslova ho zamestnanci správcu dane vyhodili a neumožnili mu vypovedať. Tým preukázal základný rozpor v skutkovom stave, pričom správca dane sa o odstránenie tohto rozporu ani nepokúsil.

Taktiež sa žalobca domáhal, aby bol tento svedok vypočutý, pretože išlo o základný dôkaz, čo však bolo odmietnuté správcou dane z dôvodu, že tento svedok je nespôsobilý na právne úkony. Tým mu bolo znemožnené preukázať základný dôkaz pravdivosti a správnosti svojich tvrdení. Krajský súd vôbec ani v tejto časti na podstatu námietky nereagoval, keď len dospel k záveru, že sa mal možnosť vyjadriť k znaleckému posudku, pričom žalobca vôbec toto nenamietal, lebo znalecky posudok bol zbytočný. Žalobca namietal to, že nebol vôbec zistený základný skutkový stav a účelovo boli použité nezákonné dôkazy, príp. vykonávané dôkazy, ktoré s vecou vôbec nesúviseli. Podľa žalobcu je nezrozumiteľná reakcia krajského súdu zmätočná, vôbec nezodpovedá jeho námietke, čím je i v tejto časti rozhodnutie nepreskúmateľné.

K ďalšej námietke žalobcu uvedenej v bode 8/ žaloby, týkajúcej sa posudzovania platnosti či neplatnosti právnych úkonov E. X., sú dôvody krajského súdu podľa vyjadrenia žalobcu scestné. Na jednej strane tvrdil krajský súd, že žalovaný toto nenamietal, ani sa tým nezaoberal. Druhej strane poukázal na obmedzenie právnej spôsobilosti E. X. a vyvodil za tento stav žalobcovu zodpovednosť, čo vyhodnotil v jeho neprospech. I v tejto časti je rozhodnutie zmätočné a nepreskúmateľné. V plnom rozsahu trval žalobca na dôvodoch uvedených v žalobe.

K námietke voči znaleckému posudku znalca, krajský súd dospel k záveru, že v podstate tento dôkaz bol zbytočný, avšak hneď jedným dychom dodal, že faktúry neboli podpísané E. X.. Toto bolo jasným dôkazom toho, že správca dane vykonával dôkaz, ktorý vôbec nebol potrebný, lebo nikto netvrdil, že faktúry podpísal E. X., a navyše podpis na faktúre vôbec nebol potrebný. Práve v tejto súvislosti poukázal na zbytočné prietahy v konaní a na nezákonnosť predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Túto skutočnosť musel súd vyriešiť ako prejudiciálnu otázku. Krajský súd sa ňou zaoberal len formálne. I v tejto časti je rozhodnutie krajského súdu nezrozumiteľné a nedostatočné, čím je nepreskúmateľné.

V žalobe tiež žalobca namietal nezistenie základného skutkového stavu a na tomto obsahu žaloby v celom rozsahu trvá a poukázal na obsah jeho stanoviska uvedeného v bode 7) tohto odvolania, ktorého podstatou je tá skutočnosť, že krajský súd vychádzal z nezákonného dôkazu zápisnice o miestnom zisťovaní, pričom odmietol vykonať základný dôkaz, a to výsluch E. X..

V žalobe žalobca tiež namietal, že správca dane žiadal od neho preukázanie skutočností, ktoré nebol povinný preukázať, pretože ich nikde neuviedol, ani ich nikto netvrdil. Žalobca nikdy netvrdil, že práce mal vykonať osobne p. X., ale mal len zabezpečiť vykonanie týchto prác, dôkazom čoho bolo to, že práce boli prevzaté žalobcom a odovzdané jeho odberateľom. V ostatnom sa pridŕžoval v celom rozsahu dôvodov svojej žaloby. Krajský súd na túto námietku reagoval dôkazom, ktorý je nezákonný a nesmie byť použitý, t.j. vyjadrenie p. X. zo zápisnice o miestnom zisťovaní. Dôvody nezákonnosti tohto dôkazu žalobca uviedol už v bode 6/ tohto odvolania. I v tejto časti je rozsudok krajského súdu nezákonný, keďže vychádzal z nezákonného dôkazu.

Žalobca namietal aj nezákonnosť postupu z dôvodu nedodržania lehoty pre vydanie dodatočného platobného výmeru. Krajský súd dospel k záveru, že všetko bolo v súlade so zákonom, pričom neodpovedal, že prečo nebola dodržaná 15-dňová lehota na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 6 písm. b bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. a poukázal na predĺženie lehoty a pod., pričom po zrušení pôvodného rozhodnutia (prvého rozhodnutia DÚ Banská Bystrica) rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR došlo dňom nasledujúcim po dni doručenia k plynutiu 15-dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní. V tejto súvislosti v plnom rozsahu sa na túto skutočnosť vzťahuje Nález Ústavného súdu SR III ÚS 24/2010 z 27.06.2010, ktorého podstatou je záver, že zákonne stanovená lehota je pre verejný orgán záväzná a je povinný ju dodržať. Nedodržanie lehoty je nezákonnosť.

Objektivitu a profesionalitu rozhodovania krajského súdu žalobca spochybnil i tým, že uviedol na strane 16 tretí odsek záver, že správca dane sa viackrát pokúsil, aby žalobca predložil doklady, pričom on týmto výzvam údajne nevyhovel, ale vznášal námietky voči pracovníkom správcu dane. Išlo o nehorázne tvrdenie bez akejkoľvek opory v skutkovom stave, pretože on namietal všetky skutočnosti dôvodne, i keď neboli akceptované správcou dane, ale nakoniec i krajský súd uznal v dôvodoch, že mal pravdu, keď namietal nezmyselnosť vykonávaných dôkazov a nezákonnosť postupu. Žalobca nikdy nenamielal zamestnancov správcu dane, namielal len ich postup. Tým využíval len svoje právo účastníka konania brániť sa proti svojvoľnému a nezákonnému postupu daňových úradníkov.

Vzhľadom na vyššie uvedené navrhol žalobca odvolaciemu súdu, aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobe v celom rozsahu vyhovie, napadnuté rozhodnutia žalovaného aj prvostupňového správneho orgánu zruší, vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov prvostupňového a odvolacieho konania, ktoré podrobne špecifikoval.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/262/2013-57 zo dňa 11.12.2013 a námietky žalobcu v odvolaní považuje za neopodstatnené.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu a dospel k záveru, že tomuto odvolaniu nemožno priznať úspech.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 26.8.2015 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O. s.p.)

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/276332/2013/14003 zo dňa 07. júna 2013, č.1100301/1/276337/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, č. 1100301/1/276333/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, č. 1100301/1/276335/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, č. 1100301/1/276336/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, č. 1100301/1/276350/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, č. 1100301/1/277349/2013/14003 zo dňa 08. júna 2013, č. 1100301/1/276347/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, č. 1100301/1/277364/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, č. 1100301/1/276354/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, č. 1100301/1/277357/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, č. 1100301/1/277369/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, č. 1100301/1/277372/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, č. 1100301/1/277376/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, č. 1100301/1/276352/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013, č. 1100301/1/277353/2013/14003 zo dňa 8. júna 2013, č. 1100301/1/276346/2013/14003 zo dňa 7. júna 2013 zamietol.

Pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Nie je ani úlohou najvyššieho súdu v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v správnom súdnictve prehodnocovať správnosť záverov krajského súdu na základe nesúhlasu odvolateľa s takýmito závermi. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdeným nezákonným rozhodnutím. Ak také rozhodnutie na základe zistení krajského súdu bolo vydané v konaní, ktoré netrpí vadou spôsobilou ovplyvniť jeho zákonnosť a krajský súd svoje zistenie presvedčivo a s poukazom na procesné ustanovenia náležitosti odôvodní, niet dôvodu, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu zrušil.

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 v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce, 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 napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti

napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, pričom nepovažoval za potrebné duplicitne opakovať pre účastníkov všetky známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu. Na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku uvádza nasledovné.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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 § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítat' daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítat' od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat' daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstať dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je uštalovaná judikatúrou

vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.6.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29.4.2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou bol administratívny spis žalovaného vrátane spisu prvostupňového správneho orgánu, vyplýva, že Okresný súd v Žiari nad Hronom právoplatným rozsudkom č.k. 8Ps 13/09-116 z 28. apríla 2010 rozhodol, že E. X. sa obmedzuje v spôsobilosti na právne úkony tak, že nie je spôsobilý nakladať s finančnými prostriedkami a majetkom, hodnota ktorého presahuje 10 Eur. Zároveň súd E. X. na ochranu jeho práv a záujmov ustanovil za opatrovníčku L. R., rod. X., s oprávnením a povinnosťou menovaného zastupovať pri právnych úkonoch, na ktoré nie je spôsobilý, spravovať jeho majetok a preberať za neho dôchodok a nakladať s ním.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že z dokazovania, ktoré súd previedol, šetrením z miesta bydliska E. X., mal súd za preukázané, že E. X. :

- žije v spoločnej domácnosti s L. R.
- je na invalidnom dôchodku,
- sa opakovane dopúšťa trestnej činnosti ekonomického charakteru, čo mal súd za preukázané z oznámenia Prezídia Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite označením trestných

stíhaní, v ktorých bolo práve v dôsledku duševného ochorenia takéto trestné stíhanie E. X. zastavené,
- dlhodobo a opakovane absolvoval ústavné liečenie na Psychiatrickom oddelení v Kremnici a tiež dlhodobo sa podrobuje ambulantnej psychiatrickej liečbe
- zo záverov znaleckého posudku vyplýva, že trpí duševnou poruchou, ktorá nie je len prechodného charakteru a v dôsledku takeého ochorenia sa dopúšťa ekonomickej trestnej činnosti.

Z výpisu z Obchodného registra vyplýva, že právnická osoba: IT Asset Management, spol. s r.o., ktorej jediným konateľom v čase od 8.3.2007 do 6.12.2011 bol E. X., bola vymazaná z Obchodného registra ex offio dňom 7.12.2011.

V posudzovanej veci správca dane vykonal u žalobcu kontrolu z príjmov fyzickej osoby, podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov za rok 2009 a kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia rokov 2009 (marec, apríl, jún, júl, august, september, október, november, december) a 2010 (február, marec, apríl, máj, jún, júl, august), o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 851/320/74206/11/Bel zo dňa 13.9.2011 vrátane dodatku k protokolu č. 1 z 19.10.2011. Z prehľadu dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou IT Asset Management, spol. s r.o., uvedeného v rámci označeného protokolu vyplýva, že je tam uvedených aj 18 faktúr, ktoré boli vystavené po 28.4.2010, t.j. v čase, keď bol E. X. právoplatne obmedzený v spôsobilosti na právne úkony tak, že nebol spôsobilý nakladať s finančnými prostriedkami a majetkom, hodnota ktorého presahuje 10 Eur. Z uvedených dodávateľských faktúr je zrejmé, že ide faktúry so základom dane v tisíckach eur (napr. faktúra s najmenším základom dane č. 130/10 so základom dane 1908 Eur, faktúra s najvyšším základom dane č. 157/10 so základom dane 19.140 Eur).

Z podkladov administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane viackrát vyzýval žalobcu na predloženie dokladov, ktoré by preukazovali existenciu tovaru a reálnosť obchodných transakcií, avšak žalobca na tieto výzvy vo vzťahu k spoločnosti IT Asset Management, spol. s r.o. nereagoval. Za tohto stavu vo veci aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu v posudzovanej veci bola spochybnená materiálna existencia deklarovaných služieb a dodávok tovaru. Zo strany prvostupňového správneho orgánu boli urobené viaceré pokusy za tým účelom, aby žalobca predložil požadované doklady, žalobca týmto výzvam nevyhovel. Za tohto stavu vo veci, prvostupňový súd dospel k správne mu záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom dodávky tovaru od spoločnosti IT Asset Management, spol. s r.o., nebolo preukázané plnenie zo strany tejto spoločnosti ako dodávateľa tovarov a služieb. Pokiaľ žalobca obchodoval so spoločnosťou, v ktorej konateľ bol čiastočne pozbavený spôsobilosti na právne úkony, pričom konateľ spoločnosti E. X. sa už aj v minulosti dopustil viacerých trestných činov, ktoré súviseli s fakturáciou tovaru, ak k odsúdeniu nedošlo len v dôsledku toho, že na základe posudkov (štyroch znalcov) bolo konštatované, že nie je spôsobilý niesť trestnú zodpovednosť za tieto svoje činy, žalobca v súvislosti s týmito obchodnými vzťahmi musí niesť riziko podnikania.

Pokiaľ žalobca namietal nariadenie znaleckého dokazovania znalcom z odboru písomoznalectva, ako aj výsluch svedkyne R., senát odvolacieho súdu s poukazom na citované ustanovenie § 29 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb. - v zmysle ktorého ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti - konštatuje, že bolo vecou správcu dane, ktoré dôkazy vykoná. Nie je pravdivé tvrdenie žalobcu, že L. R. nebola opatrovatelkou E. X. v časti, ktorá bola predmetom daňovej kontroly, z toho dôvodu nemala byť vôbec čo vypočúvaná. Ako už bolo uvedené, z prehľadu dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou IT Asset Management, spol. s r.o., uvedeného v rámci protokolu č. 851/320/74206/11/Bel zo dňa 13.9.2011 vyplýva, že je tam uvedených aj 18 faktúr, ktoré boli vystavené po 28.4.2010, t.j. v čase, keď bol E. X. právoplatne obmedzený v spôsobilosti na právne úkony tak, že nebol spôsobilý nakladať s finančnými prostriedkami a majetkom, hodnota ktorého presahuje 10 Eur. Z uvedených dodávateľských faktúr je zrejmé, že ide faktúry s daňovým základom v tisícoch eur.

Senát odvolacieho súdu zároveň konštatuje, že pokiaľ správca dane vykonal v mieste sídla spoločnosti IT Asset Management spol. s r. o. - Dolná Ves č. 90 miestne zisťovanie v rámci ktorého sa E. X. ako jej konateľ ohľadne odberateľských faktúr vyjadril (zápisnica z miestneho zisťovania z 29.11.2010), táto

skutočnosť nemá za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí.

Taktiež skutočnosť, že U. O. ako súdny znalec z odboru písomználectvo - odvetvie ručné pismo bol požiadaný žalovaným vypracovať pre potreby konania znalecký posudok - zo záverov ktorého vyplýva, že podpisy na faktúrach od dodávateľa IT Asset Management, spol. s r.o. nie sú podpismi E. X. - nezakladá dôvod nezákonnosti napadnutých rozhodnutí.

Vychádzajúc zo skutkových zistení v danej veci a z právnej úpravy zákona o správe daní (§ 15) odvolací súd nesúhlasí s argumentáciou žalobcu, že daňové orgány oboch stupňov sa v daňovom konaní dopustili tak závažných procesných pochybení, ktoré majú za následok nezákonnosť rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a správcu dane.

Čo sa týka námietky žalobcu, že daňová kontrola sa riadne nezačala, pretože nebol uvedený zákonný dôvod začatia daňovej kontroly, odvolací súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s argumentáciou prvostupňového súdu. Za stavu, že osobitný predpis (zákon č. 171/1993 Z.z.) vyžadoval mlčanlivosť v súvislosti s podnetom, resp. so žiadosťou o vykonanie daňovej kontroly, správny orgán nepochybil, keď dôvod daňovej kontroly v zápisnici o začatí kontroly zo dňa 19.10.2010 neuviedol.

Za nedôvodnú odvolací súd považoval tiež námietku žalobcu, že daňová kontrola nebola vykonaná v zákonom stanovenej lehote, a tým ako nezákonná nemohla byť podkladom pre vydanie protokolu z daňovej kontroly ako zákonného podkladu pre rozhodnutie vo vyrubovacom konaní. Za stavu, že na žiadosť správcu dane bola lehota na vykonanie daňovej kontroly Daňovým riaditeľstvom SR predĺžená do 19.10.2011, so skutočnosťou ktorou bol splnomocnený zástupca žalobcu riadne oboznámený listom, ktorý mu bol doručený dňa 18.4.2011, sú námietky žalobcu spochybňujúce vykonanie daňovej kontroly v zákonnej lehote, právne irelevantné. Lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená do 19.10.2011 a v tejto lehote bola daňová kontrola ukončená prerokovaním protokolu.

Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť postupu z dôvodu nedodržania lehoty pre vydanie dodatočného platobného výmeru, odvolací súd konštatuje, že správca dane vydal nové rozhodnutie v lehote stanovenej nadriadeným orgánom. Aj podľa jeho názoru po zrušení dodatočného platobného výmeru odvolacím orgánom, sa na vydanie nového rozhodnutia správcom dane nevzťahujú lehoty podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb., ale lehoty podľa § 30a citovaného zákona. Rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR zo dňa 1.8.2012 bola predĺžená lehota vyrubovacieho konania na vyrubenie dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec, apríl, jún, júl, august, september, október, november, december 2009 a za mesiace február, marec, apríl, máj, jún, júl, august 2010 o 180 dní. Lehota bola predĺžená podľa § 30a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Nález Ústavného súdu SR č. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 27.06.2010 sa týka vplyvu dĺžky daňovej kontroly na zákonnosť protokolu, ako dôkazného prostriedku v daňovom konaní. V prípade, ak dĺžka daňovej kontroly, napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý. Tento právny názor nemá priamu súvislosť s námietkou žalobcu a nie je pre daný prípad použiteľný.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 19. 10. 2011, ktorej predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu a jeho dodatku za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti a jeho splnomocneného zástupcu vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v zmysle § 23 ods. 3 zákona o správe daní poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právach a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona. Osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli správcom dane poučené z dôvodu, že správcovi dane túto povinnosť ukladá § 23 ods. 3 a zákonodarca v § 11 ods. 2 uvedeného zákona správcovi dane ustanovuje povinnosť do zápisnice uviesť vykonané poučenie a vyjadrenie poučených osôb. Zákonodarca v § 23 ods. 1 definuje pojem daňového tajomstva tak, že daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z

administratívneho spisu je zrejmé, že protokol a jeho dodatok obsahujú skutočnosti o výsledkoch šetrení správcu dane u dodávateľov žalobcu, ale aj iných daňových subjektov v súvislosti s preverovaním dodania tovaru, o ktorých sa či už žalobca ako daňový subjekt alebo správca dane dozvedel a o ktorých sú povinní zachovávať mlčanlivosť, a preto správca dane v súlade so zákonom poučil zúčastnené osoby na ústnom pojednávaní a v súlade so zákonnou úpravou zaznamenal i ich vyjadrenie do zápisnice, pričom nemal zákonný dôvod nepokračovať v ústnom pojednávaní. V danej súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti, že z obsahu poučenia je celkom zrejmé, čo bolo predmetom poučenia, a to zachovať daňové tajomstvo. Posudzujúc predmetné vyjadrenie poučených osôb k poučeniu: „poučeniu nerozumieme, pretože vzhľadom na povinnosť mlčanlivosti zamestnancov správcu dane sa cudzie daňové tajomstvo dozvedieť nesmieme a naše daňové tajomstvo pre nás tajomstvom nie je a môžeme s ním disponovať podľa vlastného uváženia“, podľa jeho obsahu, možno dospieť k záveru, že splnomocnený zástupca daňového subjektu a aj daňový subjekt v danom prípade považovali poučenie za nadbytočné, keďže predmetom prerokovania protokolu a jeho dodatku boli skutočnosti týkajúce sa žalobcu ako daňového subjektu, s ktorým oboznámením sa nespájajú následky spojené s daňovým tajomstvom. Správca dane aj vzhľadom k uvedenému, nemal zákonný dôvod poskytovať zúčastneným žiadne vysvetlenie.

Vychádzajúc zo skutkových zistení v danej veci a z právnej úpravy obsiahnutej v § 15 zákona o správe daní odvolací súd nepovažoval za dôvodnú ani ďalšiu námietku žalobcu, že mu nebola poskytnutá lehota na vyjadrenie sa k dodatku protokolu. V zmysle právnej úpravy ustanovenej v § 15 ods. 10 uvedeného zákona zákonodarcu predpokladá, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadrovať len k protokolu a nie k jeho dodatku. Skutočnosť, že k dodatku protokolu sa nemôžu vzťahovať procesné úkony podľa § 15 ods. 10 potvrdzuje aj právna úprava ustanovená v § 15 ods. 5 písm. c/ a ods. 6 písm. e/ tohto zákona, v zmysle ktorých je zákonná lehota na predloženie vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly poslednou lehotou, kedy daňový subjekt má právo a súčasne i povinnosť predkladať správcovi dane dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v rámci kontroly a túto lehotu nemožno ani predĺžiť a ani odpustiť jej zmeškanie. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je nesporné, že správca dane doručil žalobcovi ako daňovému subjektu, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi po ukončení daňovej kontroly protokol o daňovej kontrole, daňový subjekt - žalobca v zákonnej lehote správcovi dane predložil vyjadrenie k protokolu. Správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď vyjadrenie daňového subjektu k protokolu vyhodnotil a zaznamenal v dodatku k protokolu, ktorý sa stal súčasťou prerokovaného a doručeného protokolu. Tvrdenie žalobcu, že nemal možnosť sa vyjadriť k protokolu a jeho dodatku, je v rozpore so skutkovým zistením vyplývajúcim zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo 19. 10. 2011. Vychádzajúc z obsahu dodatku k protokolu, ako aj zo znenia právnej úpravy zákona o správe daní vzťahujúcej sa k protokolu, nemožno považovať dodatok k protokolu za dôkaz, keďže z jeho obsahu jednoznačne vyplýva, že správca dane v dodatku k protokolu vyhodnocuje len skutočnosti tvrdené žalobcom v jeho vyjadrení k protokolu a uvádza svoju úvahu, ktorou tieto skutočnosti žalobcom tvrdené v jeho vyjadrení k protokolu zhodnotil. Vzhľadom k uvedenému i keď dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, protokol v skutkových zisteniach a v ich hodnotení nenahrádza ani nedoplnuje.

Z uvedených dôvodov odvolací súd dospel k záveru, že v danom prípade bolo preukázané, že správca dane v daňovom konaní postupoval v súlade so zákonom ako aj náležite v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom a umožnil mu realizáciu jeho procesných práv, čím mu nebolo upreté právo v zmysle § 2 ods. 2 a 8 zákona o správe daní, ako aj právo priznané čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Odvolací súd mal taktiež preukázané, že žalovaný sa v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí s predmetnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaniach proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane dostatočným spôsobom vysporiadal.

Vzhľadom na zdravotný stav E. X., s prihliadnutím na závery vyplývajúce zo znaleckých posudkov znalcov z odboru psychiatrie, z ktorých okrem iného vyplýva, že E. X. „je dlhodobo liečený v psychiatrickej ambulancii a opakovane bol hospitalizovaný v Psychiatrickej nemocnici prof. MUDr. Karola Matulaya v Kremnici“ (znalecký posudok č. 140/2009 MUDr. Tibora Ďuriana a č. 142/2009 MUDr. Petra Vážneho vypracovaný v roku 2009), pobyt na slobode ktorého bol dokonca „z hľadiska psychiatrického nebezpečný pre spoločnosť, a preto znalci navrhli ochrannú psychiatrickú liečbu

ústavnou formou (znalecký posudok č. 132/2010 znalca MUDr. Tibora Ďuriana a č. 151/2010 znalca MUDr. Petra Vážneho, vypracovaný 30.7.2010) - nevyhovenie požiadavke žalobcu vypočúť E. X. ako svedka, nezakladá dôvod pre zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí.

Senát odvolacieho súdu zdôrazňuje, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaním dokazovania a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností v predmetnej veci urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov a zákona o DPH.

Senát odvolacieho súdu sa stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania vysporiadal s námietkami žalobcu a svoje rozhodnutia odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

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

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ust. § 142 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 1.5.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.