

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/6/2015  
Identifikačné číslo spisu: 6014200289  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.02.2017  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014200289.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: MIRAJ, s.r.o., so sídlom Masarykova 30, 984 01 Lučenec, IČO: 43 850 804 (predtým DITURIA - S, s.r.o., so sídlom Masarykova 30, 984 01 Lučenec, IČO: 43 850 804), právne zastúpený Mgr. Henrichom Shindlerom, advokátom, advokátska kancelária so sídlom Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/587744/2013/5052 zo dňa 09. decembra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/27/2014-98 zo dňa 10. októbra 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/27/2014-98 zo dňa 10. októbra 2014 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

Krajský súd v Banskej Bystrici napadnutým rozsudkom č. k. 24S/27/2014-98 zo dňa 10.10.2014 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/587744/2013/5052 zo dňa 09.12.2013, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/4233928/2013/Ge zo dňa 17.09.2013 ako prvostupňového správneho orgánu - rozdiel dane z príjmov právnických osôb za rok 2011 v sume 41 366,57 €, namiesto dane uvedenej v daňovom priznaní vo výške 40 289,00 € a dane zistenej správcom dane vo výške 81 655,57 €.

Z odôvodnenia prvostupňového rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného, ktorý mu predchádzal, v rozsahu žalobných dôvodov dospel k

záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného bol v súlade so zákonom.

Krajský súd v rozsudku konštatoval, že z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia ako aj druhostupňového rozhodnutia, žalobca si ako daňový výdavok odpočítal od základu dane z príjmov právnických osôb faktúru od spoločnosti AGRO RÁTKA-S s.r.o. za službu, o ktorej tvrdil, že mu ju dodala spoločnosť GENNA s.r.o. a ako dôkaz predložil len predmetnú faktúru, ktorá mala uvedený predmet sprostredkovanie obchodu predaj hovädzieho dobytku - prefaktúracia GENNA s.r.o. Bratislava s odkazom na prílohy, ktorými boli, faktúra vystavená spoločnosťou GENNA s.r.o. voči príjemcovi spoločnosť AGRO RÁTKA-S s.r.o. s predmetom fakturácie sprostredkovanie obchodu predaj hovädzieho dobytku a ďalšou prílohou bola objednávka vystavená spoločnosťou AGRO RÁTKA-S s.r.o. voči dodávateľovi GENNA s.r.o., ktorý potvrdil na objednávke prevzatie a to na práce spojené so sprostredkovaním obchodu - predaj hovädzieho dobytku podľa dohody 216 000 € a v odvolacom konaní aj čestné prehlásenie odberateľa tovaru o tom, že tovar kúpil na základe sprostredkovania spoločnosťou GENNA s.r.o.. Podľa súdu správne orgány správne konštatovali, že nebola predložená faktúra s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb.

Krajský súd uviedol, že podľa § 24 daňového poriadku spočíva dôkazné bremeno na preukázanie skutočností rozhodných pre správne určenie dane na daňovníkovi. Záver žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu, že žalobca toto dôkazné bremeno neunesol a nepreukázal, že išlo o výdavky spĺňajúce všetky podmienky, ktoré zákon vyžaduje, aby výdavok bolo možné považovať za výdavok daňový, je výsledkom logickej úvahy, ktorou správny orgán vyhodnotil dôkazy predkladané žalobcom. Vyhodnotenie dôkazov, ktorými mala byť faktúra bez špecifikácie predmetu fakturácie od iného subjektu ako tvrdeného dodávateľa služby, platby tejto faktúry, ktorá mala byť vykonaná zápočtom voči inému ako tvrdenému dodávateľovi služby a čestného prehlásenia (nesprávne datovaného) zahraničného odberateľa o tom, že obchod sprostredkoval tvrdený dodávateľ služby ako nepreukazujúcich, že fakturovaná čiastka 180 000 € je daňovým výdavkom v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. a ako dôkazov, ktorými nebolo preukázané, že išlo o daňový výdavok, je hodnotením v súlade s obsahom predkladaných listín. To platí aj pre zoznam odberateľov, ktorý nič nepreukazuje vo vzťahu k daňovému výdavku ceny za sprostredkovanie obchodov. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane nekontaktoval konateľa GENNA s.r.o. napriek tomu, že žalobca oznámil telefonický kontakt na túto osobu, tak takáto námietka neobstoí. Žalobca v daňovom konaní tak, ako to vyplýva z obsahu správneho spisu nenavrhol dôkaz výsluchom konateľa spoločnosti GENNA s.r.o., naopak uviedol, že nevie, kde sa zdržiava.

Podľa krajského súdu je úlohou daňovníka, aby vedel preukázať všetky skutočnosti rozhodné pre správne určenie dane. Je úlohou daňovníka, aby v čase vynakladania výdavkov zabezpečil, že budú preukázateľné, pokiaľ mieni tieto výdavky pre účely dane z príjmov uplatniť ako daňové výdavky. Žalovaný tak ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia zohľadnil aj skutočnosť, že o tom, kto poskytol službu, žalobca poskytol v priebehu konania rozporné vyjadrenia, kým na začiatku uviedol, že išlo o mylnú fakturáciu zo strany spoločnosti GENNA s.r.o. spoločnosti AGRO RÁTKA-S s.r.o., a preto táto prefakturovala čiastku žalobcovi, tak neskôr tvrdil, že išlo o subdodávku, keď spoločnosť AGRO RÁTKA-S s.r.o. si ako subdodávku sprostredkovanie objednala u spoločnosti GENNA s.r.o., čomu svedčí aj priložená objednávka s potvrdením jej prevzatia dodávateľom.

Krajský súd k tomu dodal, že ani pre jednu z verzí žalobca v správnom konaní právny základ postupu nijakým spôsobom nezrejml. Nebolo teda zrejmé, na základe čoho by mu mala vzniknúť povinnosť zaplatiť čiastku 216 000 € spoločnosti AGRO RÁTKA-S s.r.o., resp. na základe čoho mala tejto spoločnosti vzniknúť povinnosť zaplatiť túto čiastku spoločnosti GENNA s.r.o. a následne oprávnenie túto čiastku prefakturovať žalobcovi. Záver žalovaného o tom, že nebolo preukázané, že zaplatením čiastky 216 000 € spoločnosti AGRO RÁTKA-S s.r.o. žalobcovi vznikol daňový výdavok, zodpovedá výsledkom zisťovania počas daňovej kontroly v daňovom konaní.

Pokiaľ išlo o tvrdenie žalobcu, že podľa legislatívy je pri vývoze hovädzieho dobytku do zahraničia potrebné, aby bola vykonaná dvojnásobná veterinárna kontrola bez toho, aby označil právny predpis,

podľa ktorého by tuzemský vývozca mal povinnosť zabezpečiť veterinárnu kontrolu prostredníctvom veterinárov z krajiny vývozu ale aj z krajiny dovozu.

Podľa krajského súdu takáto povinnosť pre vývozcu zo slovenskej právnej úpravy nevyplýva, a preto potom zahraniční veterinári neplnili úlohy žalobcu. Výplnulo to aj z tvrdení žalobcu o tom, že ubytovanie a stravu týmto osobám zaplatil na základe dohody s kupujúcim hovädzieho dobytku.

Osoby, ktoré nie sú v právnom vzťahu so žalobcom, majú právo na cestovné náhrady a žalobca má povinnosť im ich poskytnúť len vtedy, ak plnia úlohy žalobcu (§ 1 ods. 2 písm. c/ zákona č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách). Žalobca preukazoval počas daňovej kontroly, že sa pri predaji hovädzieho dobytku zaviazal voči kupujúcim z Turecka, že zaplatí časť cestovných výdavkov tureckých veterinárov a to ubytovanie a stravu. Zobral na seba teda zmluvný záväzok zaplatiť cestovné náhrady tretích osôb, ktoré plnili úlohy iného subjektu a splnením tohto záväzku mu vznikol náklad súvisiaci s dosiahnutím príjmu. Podľa citovaného § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov nie sú preukázateľné vynaložené náklady na dosiahnutie príjmov daňovými výdavkami bez výnimky. Sú nimi len vtedy, ak zákon o dani z príjmov neustanovuje inak. Citovaný § 19 ods. 2 písm. d/ zákona o dani z príjmov je práve takým ustanovením, ktoré ustanovuje inak, a podľa ktorého sú cestovné výdavky takými, ktoré možno uplatniť len za podmienok a v rozsahu zákona o dani z príjmov. Pre cestovné výdavky to znamená, že daňovými výdavkami sú len ako cestovné náhrady do výšky, na ktorú vzniká nárok podľa zákona o cestovných náhradách. Cestovné výdavky zahraničných veterinárov takýmito výdavkami nie sú, pretože ako bolo uvedené, žalobcovi nevznikla v zmysle zákona o cestovných náhradách povinnosť poskytnúť týmto osobám cestovné náhrady, pretože nešlo o osoby, ktoré plnili úlohy žalobcu. Z uvedeného je zrejmé, že žalobný dôvod o nesprávnom posúdení nákladov za ubytovanie osôb, o ktorých žalobca tvrdil, že išlo o zahraničných veterinárov, neobstoí.

Podľa krajského súdu neobstála ani ďalšia nadväzujúca námietka o nedostatočne zistenom skutkovom stave a to vzhľadom na to, že keďže nešlo o daňové výdavky, nebolo potrebné zisťovať, či sú preukázateľné. Aj v takom prípade, keby išlo o daňové výdavky, bolo by cestovné náhrady, tak ako každý iný výdavok aj tento výdavok preukázať. Správca dane a tiež žalovaný v súlade s tým, aké dôkazy žalobca o cestovných výdavkoch predkladal, ktorými boli len faktúry z hotelov, ktoré buď obsahovali označenie ubytovaných osôb, alebo neobsahovali označenie ubytovaných osôb, bez ďalších dôkazov správne vyhodnotili ako také, ktoré nepreukazujú, či išlo o výdavky v súvislosti s dosahovaním príjmu žalobcu. Správca dane nenahrádza povinnosti daňovníka, ktorý je povinný preukazovať, že vynaložený náklad je daňovým výdavkom. Ustanovenie § 24 ods. 2, na ktoré sa žalobca odvoláva neznamená, že ak daňovník nepreukáže tvrdenú skutočnosť, je tak povinný urobiť správca dane.

Krajský súd dodal, že pri cestovných náhradách je faktúra za ubytovanie osoby, o ktorej žalobca tvrdí, že ide o osobu, ktorú použil na plnenie svojich úloh bez toho, aby to nejakým spôsobom preukazoval, t. j. že išlo o osobu, s ktorou sa na takejto ceste dohodol, že išlo o ubytovanie počas pracovnej cesty, že na tejto pracovnej ceste táto osoba plnila úlohy a aké úlohy žalobcu, nie je dôkazom o tom, že išlo o daňový výdavok. Teda, že žalobca mal povinnosť takejto osobe nahradiť jej cestovné výdavky.

Pokiaľ žalobca namietal aj procesné pochybenie spočívajúce v chýbajúcom poučení žalobcu krajský súd z obsahu správneho spisu tak, ako bolo uvedené v rozsudku zistil, že žalobca, ktorý je slovenskou právnickou osobou, t.j. právnickou osobou, ktorá vznikla na základe slovenských právnych predpisov so sídlom na území Slovenskej republiky, bol poučený o právach a povinnostiach v zmysle § 3 ods. 2 daňového poriadku v oznámení o začatí daňovej kontroly a tiež v zápisnici o začatí daňovej kontroly. Účastníkom konania bola táto právnická osoba a procesné poučenia boli dané v medziach zákona. Z obsahu zápisnice o začatí daňovej kontroly zo dňa 19.09.2012 vyplynulo, že žalobca, resp. jeho konateľ voči správne orgánu nevyhlásil, že neovláda slovenský jazyk, a preto táto žalobná námietka nebola dôvodná.

Ostatná námietka nezákonnosti spočívajúca v nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nedostatok dôvodov nebola konkretizovaná a krajský súd k tomu uviedol, že dôvody nezákonnosti za žalobcu nie je

oprávnený vyhľadávať, dopĺňať ani konkretizovať. Je nimi iba viazaný. Nekonkrétne uplatnená námietka nepreskúmateľnosti neumožňuje súdu rozhodnutie z takéhoto dôvodu preskúmať.

Na základe vyššie uvedeného krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia v medziach žaloby, t. z. z dôvodov v nej uvedených, dospel k záveru, že z týchto dôvodov je napadnuté rozhodnutie ako aj predchádzajúci postup žalovaného a správca dane v súlade so zákonom. Krajský súd preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O. s. p. zamietol.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k O. s. p., pričom žalobca nebol úspešný, preto mu krajský súd náhradu trov konania nepriznal.

Včas podaným odvolaním proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa žalobca odvolal z dôvodov, podľa § 205 ods. 2 písm. a/, d/ a f/ O. s. p., teda, že v konaní došlo k vadám podľa § 221 (§ 221 písm. f/ O. s. p.) účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom, že súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhoval, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/27/2014-98 zo dňa 10.10.2014 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O. s. p.), alebo aby zmenil rozsudok a zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu.

Žalobca v odvolaní uviedol, že postupom prvostupňového súdu mu bola odňatá možnosť konať pred súdom, nakoľko prvostupňový súd uskutočnil dňa 10.10.2014 pojednávanie bez prítomnosti žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu, na ktoré nebolo žalobcovi, resp. jeho právneho zástupcovi riadne doručené predvolanie v zmysle § 115 ods. 2 O. s. p.. Zamestnankyňa súdu telefonicky kontaktovala právneho zástupcu žalobcu s oznámením termínu pojednávania, avšak právny zástupca žalobcu zamestnankyni súdu oznámil, že jej dodatočne potvrdí uvedený termín pojednávania, nakoľko sa v čase telefonátu nachádzal v aute.

Následne právny zástupca zaslal na súd vysvetlenie (založené v spise prvostupňového súdu), že sa pojednávania vytyčeného na deň 10.10.2014 nemôže zúčastniť.

Prvostupňový súd toto vysvetlenie právneho zástupcu žalobcu neakceptoval a vytyčené pojednávanie sa napriek neúčasti žalobcu konalo.

Žalobca zopakoval svoju argumentáciu, že napadnuté rozhodnutie a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu nepodpísali oprávnené osoby. Podľa žalobcu však z odôvodnenia prvostupňového súdu nie je zrejmé, ako prvostupňový súd dospel k záveru, že rozhodnutia boli podpísané poverenými zamestnancami v súlade s § 63 ods. 3 daňového poriadku a z čoho tento záver vyvodzuje. Ak takéto rozhodnutia podpisuje poverený zamestnanec, z niečoho jeho poverenie musí vyplývať. Z rozhodnutia prvostupňového súdu nie je zrejmé, z čoho vyplývalo poverenie uvedených zamestnancov správcu dane a finančného riaditeľstva v danom čase. Súd sa zrejme bez ďalšieho stotožnil s argumentáciou žalovaného, že je to upravené v ich vnútorných predpisoch.

Ďalej namietal argumentáciu súdu ohľadom nepreukázania výdavku vo výške 216 000 € za sprostredkovanie predaja hovädzieho dobytká. Žalobca uviedol, že ako dôkaz o završení činnosti sprostredkovateľa poskytol správcovi dane okrem iného aj zoznam odberateľov hovädzieho dobytká a čestné prehlásenie jedného z odberateľov, že sa obchod s predajom hovädzieho dobytká do Turecka uskutočnil na základe sprostredkovania tohto obchodu. Podľa žalobcu toto čestné prehlásenie nahrádzalo výpoveď odberateľa ako svedka, keďže odberateľ sa na území Slovenskej republiky nenachádza, pričom žalobca nemal inú možnosť, ako zabezpečiť vyjadrenie tohto odberateľa. Správca dane však tento listinný dokument odmietol ako dôkaz s odôvodnením, že jednostranné čestné prehlásenie nie je možné považovať za dôkazný prostriedok.

Podľa žalobcu, ak by správca dane logicky a správne aj vzhľadom na jednoznačnú časovú a vecnú

naviazanosť sprostredkovateľského zmluvného vzťahu na predaj hovädzieho dobytku do zahraničia vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti všetky dôkazy a prostriedky, ktoré mal od žalobcu k dispozícii a využil ich na vykonanie ďalšieho dokazovania, najmä zoznam odberateľov hovädzieho dobytku a čestné prehlásenie jedného z odberateľov, mohol napríklad v rámci výmeny medzinárodných informácií, resp., dožiadania požadovať od daňových orgánov v Turecku, aby u odberateľa (ktorý poskytol čestné prehlásenie), resp., aj u ostatných odberateľov hovädzieho dobytku od žalobcu preverili, ako došlo k realizácii predaja, resp., kúpy dobytku od žalobcu, hlavne kým boli kontaktovaní na kúpu dobytku od žalobcu. Takéto vyjadrenie odberateľa na základe medzinárodného dožiadania by už malo dôkaznú silu. Vykonanie takéhoto úkonu však už bolo vo sfére a kompetencii správca dane.

Žalobca je presvedčený, že neuznanie čestného prehlásenia odberateľa ako dôkazného prostriedku predloženého žalobcom správcovi dane a nevykonanie medzinárodnej výmeny informácií, ktoré by nahradilo čestné prehlásenie odberateľa, postavilo samotného žalobcu, avšak nie z jeho viny, do nepriaznivej situácie, na základe ktorej správca dane neuznal daňový výdavok vo výške 180 000 € za sprostredkovanie obchodu predaja hovädzieho dobytku.

Pokiaľ išlo o dvojnásobné veterinárne vyšetrenie hovädzieho dobytku žalobca namietal, že prvostupňový súd má najmä posúdiť, či správne orgány správne právne posúdili vec alebo nie. V prípade, že rozhodnutia správnych orgánov vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci (ako je to zrejme vzhľadom na odlišné právne posúdenie prvostupňovým súdom), prvostupňový súd by mal rozhodnutia správnych orgánov zrušiť a nie nahrádzať ich právnou argumentáciou. Podľa žalobcu správne orgány, teda vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia, čo spôsobuje nezákonnosť ich rozhodnutí, a teda mali byť ich rozhodnutia aj zrušené a vec by sa mala vrátiť na ďalšie (daňové) konanie.

Podľa žalobcu argumentácia prvostupňového súdu je nedostatočná, keď prvostupňový súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že dvojnásobná veterinárna kontrola dobytku nevyplýva pre vývozcu zo slovenskej právnej úpravy, a preto v nadväznosti na to zahraniční veterinári neplnili úlohy žalobcu. Keď sa prvostupňový súd pustil do právnej argumentácie a právneho zdôvodňovania neuznania daňových výdavkov na zahraničných veterinárov namiesto správnych orgánov, mal sa vysporiadať aj s medzinárodnými normami, ktoré sa vzťahujú na export hovädzieho dobytku. Podľa žalobcu absolútna nelogickosť zdôvodnenia prvostupňového súdu je aj v tom, že ak aj dvojnásobná veterinárna kontrola hovädzieho dobytku nevyplýva zo slovenskej legislatívy, neznamená to ešte, že zahraniční veterinári neplnili úlohy žalobcu. Žalobca má za to, že tieto daňové výdavky boli uplatnené oprávnené a plne v súlade so zákonom a správca dane, ako aj žalovaný správny orgán nesprávne právne posúdili vec. Rovnako aj prvostupňový súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalobca ďalej namietal, že prvostupňový súd sa nevysporiadal s jeho námietkou, že správny orgán postupoval v rozpore s § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. v platnom znení, keď v skutkovo zhodnej veci správny orgán rozhodol rozdielne. Aj keď žalobca z dôvodu daňového tajomstva nemá k dispozícii uvedené rozhodnutia správneho orgánu, ktorými v iných zhodných veciach rozhodol rozdielne ako v prípade žalobcu, ale žalobca zastáva názor, že prvostupňový súd sa s danou námietkou žalobcu mal vysporiadať.

Žalobca poukázal záverom na nezákonnosť rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, nakoľko tomuto rozhodnutiu predchádzala nezákonne vykonaná daňová kontrola, ktorá nebola vykonaná v zákonom stanovenej lehote. Žalobcovi bolo doručené oznámenie o výkone daňovej kontroly dňa 27.08.2011 a protokol o výsledku daňovej kontroly bol spísaný dňa 24.07.2013 a prejednaný na ústnom pojednávaní dňa 06.09.2013 (t. j. viac ako 24 mesiacov).

Keďže daňová kontrola mala byť vykonaná podľa zákona č. 511/1992 Zb., dôkazy v priebehu daňovej kontroly mali byť vykonávané v zmysle § 29 citovaného zákona. Správca dane ako aj žalovaný sa však vo svojich rozhodnutiach odvolávajú na § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., čiže pre svoje rozhodnutia použili neúčinnú právnu normu na túto vec.

K odvolaniu žalobcu sa vyjadril žalovaný, pričom uviedol, že sa pridrižiava svojich vyjadrení vo veci, nakoľko dôvody sú totožné s dôvodmi, ktoré boli uvedené v žalobe. Navrhol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/27/2014-98 zo dňa 10.10.2014 potvrdiť. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že postupom prvostupňového súdu mu bola odňatá možnosť konať pred súdom, sa žalovaný vyjadril tak, že k tejto námietke sa nevie vyjadriť.

K druhej žalobcovej námietke (podpísanie rozhodnutí) žalovaný uviedol, že rozhodnutia boli podpísané poverenými zamestnancami v súlade s § 63 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, a z čoho tento záver vyvodzuje, a taktiež z čoho vyplývalo poverenie uvedených zamestnancov. K tejto námietke žalobcu sa žalovaný podrobne vyjadril vo vyjadrení k žalobe č. 1100305/1/227974/2014 zo dňa 15.05.2014, ktorého prílohu tvorili aj Organizačný poriadok FR SR, Organizačný poriadok daňových úradov, Podpisový poriadok finančnej správy, a na tomto vyjadrení žalovaný trvá a opätovne zdôrazňuje, že aj riaditeľka odboru kontroly a analýz Daňového úradu Banská Bystrica a aj generálny riaditeľ sekcie daňovej a colnej Finančného riaditeľstva SR boli priamo oprávnenými osobami na podpísanie rozhodnutí (nie ako poverení zástupcovia na základe písomného poverenia) tak podľa zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, ako aj vyššie uvedeného podpisového poriadku a organizačných poriadkov v nadväznosti na rozsah a podmienky podpisového oprávnenia vyplývajúceho z ich funkčného zaradenia, zo stupňa riadenia a z rozsahu zodpovednosti ustanovenej organizačným poriadkom.

Krajský súd posúdil zákonosť pri podpísovaní rozhodnutí a nezistil nesúlad so zákonom, čo aj konštatoval na str. 11 rozsudku, keď uviedol, že napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie boli vydané správnymi orgánmi v medziach ich pôsobnosti s náležitosťami podľa § 63 ods. 3 daňového poriadku.

Pokiaľ išlo o neuznanie výdavkov za sprostredkovanie predaja hovädzieho dobytku, a ktoré boli podobné ako v žalobe sa žalovaný pridrižoval svojho vyjadrenia k žalobe č. 1100305/1/227974/2014 zo dňa 15.05.2014. Trvá na dôvodoch uvedených vo vyjadrení.

K námietke týkajúcej sa neuznania výdavkov za ubytovanie veterinárov uviedol, že aj z dôvodovej správy k § 1 ods. 2 písm. c/ zákona č. 283/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov vyplýva, že poskytovanie cestovných náhrad sa vzťahuje na osoby, ktoré plnia pre právnickú a fyzickú osobu úlohy, a nie sú k právnickej osobe alebo k fyzickej osobe v pracovnoprávnom vzťahu, ani v inom právnom vzťahu, ak je to dohodnuté. Vyššie uvedené ustanovenie sa vzťahuje na okruh osôb, ktoré vykonávajú svoju činnosť na základe dobrovoľnosti, pričom na základe dohody majú právo na cestovné náhrady. Ide o činnosť v oblasti rôznych projektov, prípadne o výkon dobrovoľníckych prác v neziskových organizáciách. To všetko však za predpokladu, že zo strany týchto osôb ide o pracovnú cestu na území Slovenskej republiky alebo o zahraničnú pracovnú cestu, teda cestu mimo územia Slovenskej republiky. V danom prípade zahraničných veterinárnych lekárov nebolo možné zaradiť pod osoby ustanovené v § 1 ods. 2 písm. c/ vyššie uvedeného zákona, a v žiadnom prípade zo strany týchto osôb nebolo možné tvrdiť, že sú na pracovnej ceste podľa tohto zákona, a preto trvá na tom, že v rozhodnutí o odvolaní dostatočným spôsobom vysvetlil, prečo tieto náklady nie je možné uznať ako daňové výdavky, a to ani v nadväznosti na ustanovenie § 1 ods. 2 písm. c/ zákona č. 283/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov, s čím sa súd prvého stupňa v rozsudku stotožnil.

Pokiaľ žalobca poukázal na nezákonnosť rozhodnutia prvostupňového orgánu, pretože tomuto rozhodnutiu predchádzala nezákonne vykonaná daňová kontrola, ktorá podľa odvolateľa nebola vykonaná v zákonom stanovenej lehote. Tvrdí, že žalobcovi bolo doručené oznámenie o výkone daňovej kontroly dňa 27.08.2011 a protokol o výsledku daňovej kontroly bol spísaný dňa 24.07.2013 a prejednaný na ústnom pojednávaní dňa 06.09.2013 (t. j. viac ako 24 mesiacov). Poukazuje na ustanovenie § 165 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov a ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a tvrdí, že nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly teda spôsobuje aj nezákonnosť vydaného rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu. Podľa odvolateľa daňová kontrola mala byť vykonaná podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších

predpisov, a preto dôkazy v priebehu kontroly mali byť vykonávané v zmysle § 29 vyššie uvedeného zákona. Keďže sa správca dane, ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach odvolávajú na § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, pre svoje rozhodnutia použili neúčinnú normu pre túto vec.

K vyššie uvedenej námietke žalovaný uvádza, že sa nezakladá na pravde. Žalobcovi bolo doručené oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 9600401/5/2201821/2012/Mak dňa 27.08.2012, v ktorom správca dane uviedol ako začiatok daňovej kontroly deň 19.09.2012. Kontrola bola vykonaná v súlade s účinnou právnou normou v čase začatia daňovej kontroly, t. j. v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov. Ukončená bola doručením protokolu podľa § 46 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, t. j. dňa 02.08.2013, teda v jednoročnej lehote tak, ako to ustanovuje § 46 ods. 10 vyššie uvedeného zákona. Na základe vyššie uvedeného je potrebné uviesť, že kontrola aj rozhodnutia finančných orgánov boli vydané v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

K námietke, že prvostupňový súd na str. 6 rozsudku uviedol dátum doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly 27.08.2011, je potrebné uviesť, že došlo k chybe v písaní, pretože dátum doručenia oznámenia je deň 27.08.2012 tak, ako je aj vyššie uvedené, a preto nie je možné ani tvrdiť, že kontrola mala byť vykonaná podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

Na základe týchto skutočností žalovaný navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. 24S/27/2014-98 zo dňa 10.10.2014 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa ust. § 492 Správneho súdneho poriadku a podľa § 10 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa ust. § 212 ods. 1 O. s. p. v spojení s ust. § 246c ods. 1 prvá veta O. s. p., rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O. s. p. a § 214 ods. 2 O. s. p. s tým, že po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 O. s. p.).

Podľa § 219 ods. 1 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 (§ 219 ods. 2 O. s. p.).

V správnom súdnictve preskúmajú súde na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (ust. § 244 ods. 1 O. s. p.).

Z dôvodu, že krajský súd sa vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite a podrobne aj odôvodnil, a s ktorými sa odvolací súd v zmysle ust. § 219 ods. 2 O. s. p. v celom rozsahu stotožnil a považuje ich za vlastné, ako aj z dôvodu, že skutočnosť účastníkom známe nebude zbytočne opakovať.

Najvyšší súd poukazuje na to, že súde konajúce o žalobách proti rozhodnutiam správnych orgánov podľa piatej hlavy O. s. p. nie sú súdmi skutkovými, ale súdmi preskúmovacími, preto nevykonávajú dôkazy v konaní tak, ako je to pri civilných žalobách v civilnom sporovom konaní. Na základe toho ani nie sú viazané návrhmi účastníka vykonávať v daných veciach dokazovanie. Dokazovanie totiž vykonáva správny orgán, rozhodnutie ktorého sa preskúmava, pričom, ak by bolo dokazovanie vykonané nedostatočne, teda tak, že by nebol náležite zistený skutkový stav veci, súd by napadnuté rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie práve za účelom doplnenia skutkového stavu veci. Takáto situácia v tomto prípade nenastala, nakoľko správne orgány oboch stupňov dostatočne zistili skutkový stav veci a správne rozhodli o tom, že žalobca v konaní neuniesol

dôkazné bremeno vo veci oprávnenosti uznania daňových výdavkov spojených so sprostredkovaním predaja hovädzieho dobytku v celkovej sume 180 000 € bez DPH (s DPH 216 000 €) spoločnosťou GENNA s.r.o. a 37 718,79 €, ktoré sa týkali cestovného, a ostatných služieb v súvislosti so zabezpečením veterinárnej prehliadky.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3 zákona o správe daní, dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho úradnej činnosti.

Najvyšší súd sa najskôr zaoberal samotnou námietkou žalobcu, že mu bola odňatá možnosť konať pred súdom, z dôvodu, že mu nebolo doručené predvolanie na pojednávanie na deň 10.10.2014. V tejto súvislosti najvyšší súd poznamenáva, že v predmetnej veci krajský súd vytýčil pojednávanie najskôr na deň 12.09.2014, ktoré bolo právnenému zástupcovi žalobcu doručené dňa 13.08.2014, pričom právny zástupca žalobcu sa podaním doručeným súdu dňa 11.09.2014 ospravedlnil z dôvodu dočasnej pracovnej neschopnosti, diagnóza A08.4 (nešpecifikovaná vírusová črevná infekcia). Súd oznámil právnenému zástupcovi dňa 11.09.2014, že pojednávanie odročuje na deň 26.09.2014. Predmetný termín bol zrušený súdom dňa 23.09.2014 s tým, že účastníci boli zároveň toho istého dňa upovedomení, že nový termín pojednávania je stanovený na deň 10.10.2014 s uložením povinnosti, že predmetný termín berú na vedomie a písomne už nebudú predvolaní. Právny zástupca dňa 23.09.2014 oznámil telefonicky súdu, že mu tento termín, t. j. dňa 10.10.2014 asi nebude vyhovovať. Dňa 09.10.2014 zaslal právny zástupca žalobcu fax so žiadosťou o odročenie pojednávania a ospravedlnenie neúčasti na pojednávaní na deň 10.10.2014 s tým, že o termíne pojednávania nebol upovedomený a na deň 10.10.2014 má neodkladné povinnosti.

V tejto súvislosti je podľa najvyššieho súdu tvrdenie právneho zástupcu žalobcu nelogické. V prípade, ak by nebol o termíne pojednávania dňa 10.10.2014 upovedomený, tak by sa nemohol svojim faxovým podaním z predmetného pojednávania ospravedlňovať a žiadať o odročenie pojednávania a navyše už dňa 23.09.2014 telefonicky oznámil súdu, že mu tento termín nebude vyhovovať, pričom do 09.10.2014 (t. j. 16 dní) o tom súdu nepodal žiadnu správu. Čas na prípravu pojednávania mal už odo dňa 13.08.2014, kedy vedel, že súd chce v danej veci pojednávať, pričom svojim správaním sa snažil pojednávanie zmať. Navyše vo svojej žiadosti o ospravedlnenie a odročenie z 09.10.2014 neuviedol také dôvody, ktoré by mohol súd akceptovať a pojednávanie opätovne zrušiť. Preto podľa odvolacieho súdu nedošlo k odňatiu možnosti konať pred súdom prvého stupňa, ak tento napriek oznámeniu právneho zástupcu vo veci pojednával a rozhodol v jeho neprítomnosti.

Pokiaľ išlo o námietku žalobcu, že žalovaný rozhodoval podľa neúčinného právneho predpisu, a že daňová kontrola trvala 24 mesiacov, tak najvyšší súd poznamenáva, že oznámenie o začatí daňovej kontroly dňom 19.09.2012, bolo doručené žalobcovi nie 27.08.2011, ako mylne uviedol v odôvodnení rozsudku krajský súd, ale až dňa 27.08.2012. Bolo by nelogické, aby daňový úrad začal kontrolu dane z príjmov právnických osôb za rok 2011 už v auguste toho istého roku, keďže žalobca mohol podať daňové priznanie na predmetnú daň za rok 2011 najskôr 01.01.2012. Navyše oznámenie o začatí daňovej kontroly na predmetnú daň z príjmov za rok 2011 bolo vydané dňa 12.08.2012 a expedované dňa 20.08.2012. Preto najvyšší súd nemohol na túto námietku prihliadnúť a nepovažoval ju za dôvodnú.

Najvyšší súd nemohol akceptovať ani námietku žalobcu, že žalovaný postupoval podľa neúčinného právneho predpisu, t. j. zákon č. 563/2009 Z. z., ktorý nadobudol účinnosť dňom 01.01.2012, t. j. 9 mesiacov pred začatím kontroly. Daňová kontrola začala dňom 17.09.2012 a mohla trvať najviac jeden rok (§ 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z.) a ukončená bola dňa 02.08.2013, kedy bol žalobcovi doručený protokol o kontrole (§ 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z.), t. j. v ročnej zákonnej lehote.

Pokiaľ išlo o argumentáciu žalobcu o podpisovaní predmetných rozhodnutí a neuznania predmetných výdavkov tak, najvyšší súd uvádza, že sa plne stotožňuje s odôvodnením krajského súdu, na ktoré v

celom rozsahu odkazuje, nakoľko krajský súd vyčerpávajúcim spôsobom odôvodnil, prečo považuje uvedené rozhodnutia za rozhodnutia podpísané oprávnenými osobami a prečo považuje vykonanie dôkazov o nepreukázaní účelnosti vynaložených nákladov zo strany žalovaného a prvostupňového správneho orgánu za správne dostatočne odôvodnené. Najvyšší súd nepovažuje za potrebné doplniť v tejto časti rozsudok krajského súdu.

Vzhľadom na uvedené, Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/27/2014-98 zo dňa 10.10.2014 ako vecne správny podľa ust. § 219 ods. 1 a 2 O. s. p. v spojení s ust. § 250ja ods. 3 druhá veta O. s. p. potvrdil.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 246c ods. 1, § 224 ods. 1 a § 250k O. s. p. tak, že žalobcovi, ktorý nebol v konaní úspešný náhradu trov konania nepriznal a žalovanému právo na náhradu trov konania zo zákona neprináleží.

Toto rozhodnutie senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 tretia veta zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.