

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/11/2013
Identifikačné číslo spisu:	3012200257
Dátum vydania rozhodnutia:	27.11.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:3012200257.1

ROZSUDOK

M. súd P. republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: MANIPUL, s.r.o., so sídlom v Trenčíne, K výstavisku 15, zastúpený advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Advokátska kancelária so sídlom v Banskej Bystrici, Horná 27, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040508/22832-141958/2012/5048-r zo dňa 20. januára 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/55/2012-65 zo dňa 21. novembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/55/2012-65 zo dňa 21. novembra 2012 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 13S/55/2012-65 zo dňa 21. novembra 2012 podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho právneho poriadku (ďalej len O.s.p.), zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040508/22832-141958/2012/5048-r zo dňa 20. januára 2012, ktorým žalovaný podľa ust. § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov platný v rozhodnom čase (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín pod č. 645/230/71856/11/Ksi zo dňa 18. júla 2011, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. znížený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 zo sumy - 71480,98 eur na sumu -1348,87 eur. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd z administratívneho spisu mal preukázané, že žalovaný napadnutým rozhodnutím na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutie správca dane - dodatočný platobný výmer č. 645/230/71856/11/Ksi zo dňa 18. júla 2011, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet dane za zdaňovacie obdobie december 2008 zo sumy - 71 480,98 eur na sumu - 1 348,87 eur; správca dane vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH; na základe výsledkov

daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 645/320/7242/2010/Ond a dodatok č. 1 zo dňa 5. marca 2010; Protokol bol prerokovaný so žalobcom dňa 12. marca 2010; správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vydal dňa 15. marca 2010 rozhodnutie o znížení žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu DPH za december 2008; Daňové riaditeľstvo SR na odvolanie žalobcu dodatočný platobný výmer zo dňa 15. marca 2010 zrušilo a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a z dôvodu procesného pochybenia, pretože žalobcovi bolo upreté právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole v zmysle § 15 ods. 5 písm. f/ zákona o správe daní a poplatkov; správca dane doplnil dokazovanie, vypočul ako svedkov I.. U. U., J. G. a L. F. a vyzval žalobcu, aby sa vyjadril ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole; na základe doplneného dokazovania správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 645/230/71856 /Ksi zo dňa 18. júla 2011, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. znížený nadmerný odpočet dane za zdaňovacie obdobie december 2008; žalovaný napadnutým rozhodnutím na odvolanie žalobcu potvrdil dodatočný platobný výmer potom, ako sa stotožnil so zistením skutkového stavu správcom dane, ako aj s jeho právnym záverom.

Krajský súd poukázal na to, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že hlavnou činnosťou žalobcu bolo podnikanie v oblasti trhu so špeciálnou technikou, vojenským leteckým materiálom t. j. nákup a dodávka náhradných dielov, servis v oblasti leteckej techniky. Ďalej krajský súd zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období mal žalobca uzatvorené zmluvy o dielo a kúpne zmluvy s Ministerstvom obrany SR a Ministerstvom vnútra SR; v administratívnom spise je pripojená Mandátna zmluva zo dňa 1. januára 2004, ktorú uzatvoril žalobca ako mandant a spol. OMNITECH, a.s. ako mandatára podľa § 566 a nasl. Obchodného zákonníka; predmet zmluvy je upratovaný v čl. I., podľa ktorého sa mandatár zaviazal zabezpečiť pre mandanta úkony súvisiace s realizáciou zmlúv uzatvorených medzi Ministerstvom obrany SR a mandantom; mandant (žalobca) sa zaviazal zaplatiť mandatárovi za jeho činnosť odmenu v súlade s čl. IV. zmluvy; povinnosti mandatára a mandanta upravuje čl. II. zmluvy tak, že mandatár na základe zmluvy je povinný zabezpečovať v prospech mandanta úkony súvisiace s prípravou a realizáciou zmlúv uzatvorených medzi Ministerstvom obrany SR a mandantom, ide najmä o tieto úkony: konzultácia, poradenstvo v oblasti vyjednávania a uzatvárania zmlúv a zmluvných podmienok zabezpečenia optimálneho priebehu a podmienok vlastnej realizácie zmlúv, vstupovanie v mene mandanta do právnych vzťahov s tretími osobami súvisiacimi s realizáciou zmluvy; odmenu mandatára a platobné podmienky upravuje čl. III., podľa ktorého patrí mandatárovi odmena na základe realizovaných výnosov mandanta v kalendárnom roku súvisiacich s plnením zmlúv uzatvorených medzi Ministerstvo obrany SR a mandantom a výška odmeny bola upravená podľa výšky dosiahnutých výnosov; spoločnosť OMNITECH, a.s., faktúrou č. OF08001 zo dňa 31. decembra 2008 vyfakturoval žalobcovi odmenu podľa mandátnej zmluvy v sume 13 232 800 Sk (439 248,49 eur), základ dane 11 120 000 Sk, 19 % DPH 2 112 800 Sk; v administratívnom spise je súčasne pripojená Dohoda o mlčanlivosti uzatvorená medzi žalobcom a spol. OMNITECH, a.s., zo dňa 1. januára 2004, v ktorej sa podľa preambuly účastníci zmluvy dohodli na tom, že majú záujem dodržiavať mlčanlivosť, presadzovať svoje práva a zabrániť neoprávnenému použitiu a zverejneniu ich dôležitých dôverných informácií; žalobca a spoločnosť OMNITECH, a.s., uzatvorili dňa 26. júla 2004 Zmluvu o spolupráci č. 01 /2004 OMNI, v ktorej si vymedzili podmienky špeciálnej spolupráce zmluvných strán pri zaistení realizácie predaja, opráv, sprostredkovania a servisu techniky a so špeciálnou technikou spojených, či súvisiacich služieb, a to vždy v rámci konkrétneho obchodného prípadu.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného posudzoval v intenciách ustanovení § 2 ods. 1, v spojení s § 49 ods. 1, 2 písm. a/, s § 51 ods. 1 písm. a/ a s § 71 ods. 2 zákona o DPH a súčasne v intenciách ustanovení § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 v spojení s § 29 a s § 15 ods. 10, 13 zákona č. 511/1992 Zb..

Vo vzťahu k námietke žalobcu, ktorou namietal právomoc správcu dane vydať rozhodnutie vo veci zníženia nadmerného odpočtu po uplynutí 15-dňovej lehoty v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona o správe daní a poplatkov, konštatoval, že správca dane, potom ako Daňové riaditeľstvo SR na základe odvolania žalobcu zrušilo dodatočný platobný výmer zo dňa 15. marca 2010 a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a procesného pochybenia, viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu bol povinný v ďalšom konaní odstrániť procesné pochybenia, oboznámiť žalobcu so všetkými zistenými skutočnosťami vrátane zistení v odvolacom konaní a umožniť mu právo vyjadriť sa k nim, a preto za účelom najúplnejšieho zistenia skutkového

stavu bol povinný vypočítať svedka L. F., zistiť prepojenie výkonov spoločnosti KK - Royal, s.r.o., na realizácii zmlúv medzi Ministerstvom obrany SR a žalobcom a bol povinný zabezpečiť dôkazy, ktoré prispejú k zisteniu skutkového stavu a k objasneniu okolností, ktoré sa týkali uskutočnenia zdaniteľného plnenia deklarovaného faktúrou č. OF08001 v spojení s Mandátnou zmluvou a až po vykonaní týchto úkonov mohol správca dane vo veci opätovne rozhodnúť. Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že správca dane bol povinný vo veci rozhodnúť do 15 dní podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona o správe daní a poplatkov z dôvodu, že takýto postup zo zákona o správe daní a poplatkov nevyplýva, keď zákon č. 511 /1992 Zb. osobitne neupravuje postup správcu dane a lehotu na vydanie nového rozhodnutia, ak jeho predchádzajúce rozhodnutie bolo odvolacím orgánom zrušené. Mal za to, že po zrušení dodatočného platobného výmeru nastala iná skutková ako aj právna situácia. Zdôraznil, že odvolací orgán nenariadil správcovi dane vykonať opakovanú daňovú kontrolu. Uviedol, že zákon neukladá správcovi dane povinnosť vo veci rozhodnúť v lehote 15 dní od zrušenia jeho predchádzajúceho rozhodnutia odvolacím orgánom, pretože v súlade s názorom odvolacieho orgánu bol povinný doplniť dokazovanie za účelom úplného zistenia skutkového stavu a súčasne bol povinný odstrániť procesné pochybenia a až po vykonaní všetkých týchto úkonov mohol vo veci rozhodnúť a to vo všeobecnej lehote podľa § 30a zákona o správe daní a poplatkov. Konštatoval, že z uvedených dôvodov správca dane mal právomoc rozhodnúť a vydať dodatočný platobný výmer dňa 18. júla 2011, ktorým žalobcovi znížil nadmerný odpočet dane za zdaňovacie obdobie december 2008, ktorý názor nie je v rozpore s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010.

Vo vzťahu k žalobnej námietke o nezákonnom postupe správcu dane pri vykonávaní jednotlivých dôkazov, následne účelového hodnotenia jednotlivých dôkazov a všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti, nezákonného prenesenia bremena dôkazu na daňovníka, pričom žalovaný na zmenu svojich skutkových a právnych záverov nemal žiadne relevantné podklady, krajský súd uviedol, že súhlasí so žalobcom, že obchodovanie na trhu so špeciálnou technikou, vojenským a leteckým materiálom je špecifické tým, že medzi obchodnými partnermi je zachovávaná dôvera a mlčanlivosť o veciach súvisiacich s obchodovaním s touto komoditou, ako aj že obchodní partneri sú oprávnení upraviť svoje zmluvné vzťahy podľa Obchodného zákonníka spôsobom zodpovedajúcim špecifickým obchodom s vojenským materiálom. Konštatoval, že žalobca je povinný na účel dane z príjmu hodnoverným spôsobom preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia aj v prípade ak ide o obchodovanie so špeciálnou technikou a ak si žalobca uplatnil nadmerný odpočet dane na základe plnenia z Mandátnej zmluvy i ktorou uzavrel so spoločnosťou OMNITECH, a.s. bol povinný preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia a na základe jeho preukázania si mohol uplatniť právo na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH.

Podľa názoru krajského súdu správca dane dôvodne doplnil dokazovanie, keďže žalobca o plnení Mandátnej zmluvy nepredložil žiaden konkrétny výstup, ktorým by sa preukázalo, že k plneniu tejto zmluvy skutočne došlo a v súvislosti s reálnym uskutočnením zdaniteľného plnenia mu vzniklo právo na odpočet dane s poukazom na to, že svedkovia J. G. a I.. U. vo svojich výpovediach uviedli rozporné tvrdenia o zdaniteľnom plnení spoločnosti OMNITECH, a.s., na základe Mandátnej zmluvy a na výpoveď L. F., konateľa spoločnosti KK - Royal, s.r.o.. Krajský súd nepovažoval za dôvodné tvrdenie žalobcu, že správca dane vykonal dokazovanie nad rámec svojich zákonných oprávnení. Taktiež krajský súd nezistil, že správca dane bol v dôkaznej núdzi a preto preniesol bremeno dôkazu na žalobcu a tým neprípustným spôsobom zasiahol do jeho práv. V súvislosti s tvrdením žalobcu, že aj správcu dane zaťažuje bremeno dôkazu, krajský súd poukázal na § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov.

Krajský súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu že daňové orgány boli povinné akceptovať súhlasné vyjadrenia účastníkov Mandátnej zmluvy, že mandatár splnil svoj záväzok a to vzhľadom na osobitný režim obchodu so špeciálnou technikou, ktorý podlieha dohode o mlčanlivosti. Mal za to, že žalobca bez akýchkoľvek pochybností nepreukázal, že došlo k poskytnutiu služieb, ktoré boli deklarované faktúrou OF08001 zo dňa 31. decembra 2008 na základe plnenia mandátnej zmluvy, a preto správca dane v súlade so zákonom mu znížil nadmerný odpočet dane za december 2008 na sumu - 1 348,87 eur.

Krajský súd dospel k záveru, že žalobe nie je možné vyhovieť, pretože napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane sú v súlade a v medziach zákonov, na základe ktorých daňové orgány rozhodli. Podľa názoru krajského súdu žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili správny právny záver, s ktorým sa súd stotožnil.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania, keďže nebol v konaní úspešný

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1040508/22832 - 141958/2012/5048-r zo dňa 20. januára 2012 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/71856/11/Ksi zo dňa 18. júla 2011 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Trenčín na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov konania v sume 225,17 eur - prvostupňového, a v sume 151,46 eur - odvolacieho.

V dôvodoch odvolania namietal, že krajský súd v dôvodoch svojho rozhodnutia nesprávne vyhodnotil žalobnú námietku, že správca dane na vydanie prvostupňového dodatočného platobného výmeru už nemal kompetenciu, pretože mu uplynutím zákonnej lehoty zanikla. Nesúhlasil so záverom súdu prvého stupňa. Tvrdil, že krajský súd v tomto prípade sa nesprával ako objektívny orgán, ktorý posudzoval vec v spore, keď sa žalobca i žalovaný prvýkrát ocitli v približne rovnocennom právnom postavení, pretože v konaní pred daňovými orgánmi je daňový subjekt vždy podriadení vrchnostenskému správaniu daňových orgánov. Trval na tom, že správca dane na vydanie napadnutého rozhodnutia nemal kompetenciu. Poukázom na § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 uvedeného zákona a v spojení s článkom 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, uviedol, že zákon o správe daní a poplatkov vymedzuje správcovi dane kompetencie, v rámci ktorých vykonáva správu daní a v rámci ktorých zákon určuje aj podmienky, za akých správca dane má pri správe daní postupovať a jednou z týchto podmienok je aj určenie lehôt, v rámci ktorých musí správca dane vykonávať jednotlivé úkony správy daní. Dôvodil, že pre vyrubovacie daňové konanie je okrem iného stanovená i lehota na vydanie rozhodnutia správcovi dane po ukončení daňovej kontroly (§ 15 ods. 13 zákona), ktorá lehota je upravená v § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 - táto lehota je pätnásťdňová a začína plynúť dňom nasledujúcim po dni skončenia daňovej kontroly. Ďalej uviedol, že v prípade, ak správcovi dane bolo predchádzajúce rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, nadriadeným orgánom t. j. Daňovým riaditeľstvom SR zrušené a vrátené na ďalšie konanie, sa dostal daňový proces do štádia začatia vyrubovacieho konania podľa § 44 a doručením tohto zrušujúceho rozhodnutia správcovi dane začína nasledujúci deň plynúť zákonná lehota na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 6 písm. b/ a bod 1 zákona, čím začína plynúť časový úsek kompetencie správcu dane, v rámci ktorého musí úkon vydania rozhodnutia vykonať, a ak v tejto lehote úkon nevykoná, zaniká jeho kompetencia (právomoc) vydať takéto rozhodnutie. Mal za to, že v danom prípade rozhodnutie správcu dane bolo vydané po uplynutí objektívnej zákonnej lehoty a teda po zániku kompetencie na vydanie takéhoto rozhodnutia, keďže správca dane vydal napadnuté rozhodnutie dňa 18. júla 2011 a rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR o zrušení rozhodnutia a vrátení na ďalšie konanie mu bolo doručené dňa 28. februára 2011, pričom zákonná lehota mu uplynula dňom 15. marca 2011. V danej súvislosti opätovne poukázal na názor Ústavného súdu SR vyslovený v náleze č. III. ÚS 24/2010 - 57 zo dňa 29. júna 2010 a súčasne poukázal na to, že jeho tvrdenie o nedodržaní pätnásťdňovej lehoty podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdzuje a súčasne vyvracia názor krajského súdu i žalovaného aj samotný obsah prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Trenčín - dodatočný platobný výmer, v ktorom sám správca dane v záhlaví tohto rozhodnutia uvádza „Daňový úrad Trenčín podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu MANIPUL, s.r.o. " čím potvrdil, že postupoval len podľa § 44, teda len ako vo vyrubovacom konaní.

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

Poukazom na judikáciu Európskeho súdu pre ľudské práva (o.i. vec G. R. proti Š., rozsudok zo dňa 20. januára 1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, R.T. proti Š., rozsudok zo dňa 9. decembra 1994 týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, V.H.D. proti H., rozsudok zo dňa 19. apríla 1994 týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90) a judikáciu Ústavného súdu SR (sp. zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12. mája 2004, III. ÚS 209/04 zo dňa 23. júna 2004, III. ÚS 95/06 zo dňa 15. marca 2006, III. ÚS 260 /06 zo dňa 23. augusta 2006, v zmysle ktorej nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti, žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia súdu prvého stupňa pre nedostatok dôvodov, keďže prvostupňový súd sa uvedenou námietkou nijak nevyporiadal, ktorým postupom mu odňal ako účastníkovi konania možnosť konať pred súdom, čo je dôvodom pre zrušenie napadnutého rozsudku podľa § 221j ods. 1 písm. f/ s poukazom na ust. § 246c ods. 1 O.s.p..

Súčasne vytýkal krajskému súdu, že sa vôbec nezaoberal aj jeho námietkou týkajúcou sa nezákonnosti postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania v daňovej kontrole. Poukazom na § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. a §§ 32, 34 a 41 uvedeného zákona namietal, že správca dane sa uvedenými ustanoveniami neriadil, čo žalovaný a aj krajský súd ponechali bez povšimnutia. Dôvodil, že z uvedenej právnej úpravy vyplýva prenesenie dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane a naopak. Tvrdil, že dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je na daňovom subjekte, pričom daňový subjekt si toto dôkazné bremeno splní v prvej fáze tým, že predloží správcovi dane všetky doklady, ktoré má k dispozícii a ktoré žiadal po začatí daňovej kontroly správca dane, a následne dôkazné bremeno prechádza na správcu dane, ktorý v prípade pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, ktoré správcovi dane predložil, musí uviesť, o aké pochybnosti ide a aké sú dôvody týchto pochybností a umožniť daňovému subjektu vysvetliť a navrhnuť dôkazy alebo priamo predložiť ďalšie dôkazy. Namietal, že správca dane v danom prípade takto nepostupoval, keď žalobcu síce vyzýval na predloženie písomných dôkazov o uskutočnení plnenia podľa mandátnej zmluvy, a to aj napriek tomu, že vedel, že takéto dôkazy okrem harmonogramu stretnutí neexistujú, vo výzve nikdy neuviedol, aké sú jeho pochybnosti a aké sú dôvody jeho pochybností, čím v podstate žalobca nevedel až do prerokovania protokolu, aké sú dôvody jeho pochybností. Výslovil názor že, pokiaľ správca dane v daňovej kontrole postupoval bez toho, aby žalobcovi oznámil vo výzve jeho pochybnosti a dôvody týchto pochybností a tým mu neumožnil tieto pochybnosti odstrániť, ale naopak svojvoľne bez akejkoľvek príčinnej súvislosti vykonával toto dokazovanie, porušil základné právo na úzku spoluprácu a súčinnosť podľa § 2 ods. 8 a tým i § 2 ods. 1 v spojení s § 15 ods. 16 a § 41 zákona č. 511/1992 Zb., majúci za to, že ide o takú vážnu vadu v postupe správcu dane pri výkone daňovej kontroly, že dôkazy takto získané sú nezákonné a protokol o daňovej kontrole je následne tiež dôkazom, ktorý nemá povahu zákonného dôkazu, ktorá skutočnosť sama osebe je dôvodom pre zrušenie rozsudku krajského súdu, keď napriek žalobným námietkam na túto skutočnosť neprihliadol.

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

Namietal, že krajský súd prevzal spochybenie vierohodnosti výpovede svedkov p. G. a I.. U. tým, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o ich tvrdení. Výhodnotenie výpovedí uvedených svedkov správcom dane považoval za účelové. Uviedol, že tieto svedecké výpovede ako priame dôkazy už len potvrdzovali existujúci písomný dôkaz o poskytnutí služby a to harmonogram stretnutí, čím ako priami účastníci týchto rokovaní potvrdili reálnosť poskytnutej služby a teda, že spoločnosť OMNITECH, a.s. prostredníctvom I.. U. v plnom rozsahu splnila predmet mandátnej zmluvy. Žalobca dokazovanie na Ministerstvo obrany SR, príp. Ministerstvo vnútra SR považoval za zbytočné dokazovanie. Trval na námietke, týkajúcej sa preverovania dodania služieb spoločnosti KK Royal, s.r.o. ako i preverovania skutočnosti na Ministerstve obrany SR. Tvrdil, že Ministerstvo obrany SR o uskutočnení plnenia podľa

mandátnej zmluvy nemohlo mať ani tušenie, keďže táto činnosť mala zistiť možnosti a schopnosti žalobcu a efektívnosť jeho účasti v tendri, pričom celý jej priebeh bol uskutočnený pred prihlásením sa žalobcu do tendra. Poukázal na to, že žalobca nikdy netvrdil a ani neuviedol, že Ministerstvo obrany SR malo niečo spoločné s poskytnutím služby podľa mandátnej zmluvy. Postup žalovaného v tomto smere považoval za prejav absolútnej neznalosti skutkového stavu a prejav snahy za každú cenu preukázať nepravdivosť tvrdení žalobcu. Tvrdil, že žalobca jednoznačne preukázal, že žalovaný neunesol prenesené dôkazné bremeno predložením dôkazu opaku, v ktorej súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011.

Žalobca ďalej namietal nezákonnosť postupu správcu dane v daňovej kontrole i v následných konaniach, spočívajúca i v tom, že do celého konania zasahoval nadriadený orgán bez toho, aby na takéto konanie mal zákonné povolenie, poukazom na článok 2 ods. 2 Ústavy SR a § 2 ods. 1 zákona č. 511/1990 Zb. Na dôkaz svojho tvrdenia predložil list správcu dane č. k. 645/321/94923/09/Krch zo dňa 20. novembra 2009 a odpoveď DR SR na list č.k.VIII/240/6959/09 zo dňa 3. decembra 2009 - č. l. 16 a 17 administratívneho spisu, dôvodiac, že týmto spochybňuje objektivitu celého odvolacieho konania.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správcu dane - Daňového úradu Trenčín, a vrátenia veci na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Trenčín, ktorým správca dane žalobcovi znížil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 na sumu - 1 348,87 eur. Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o znížení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2008.

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2

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

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods.1 O.s.p.).

V rámci správneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia.(§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje(ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (ods. 8).

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

použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

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

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

O výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si a tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamenaná v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu. Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12

alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

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

Podľa 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

Podľa 30a ods. 1, 2, 3, 4, 6 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní podľa tohto zákona alebo osobitného zákona 1) je povinný v jednoduchých veciach, najmä ak možno rozhodnúť na podklade dokladov predložených daňovým subjektom, vydať rozhodnutie alebo vykonať iné opatrenie ustanovené týmto zákonom (ďalej len "rozhodnutie") bezodkladne.

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

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

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

Ustanovenia odsekov 2 až 5 sa vzťahujú aj na konanie o riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch okrem preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

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

Podľa § 41 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb. ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Vo výzve daňovému subjektu určí správca dane primeranú lehotu na vyjadrenie, ktorá nesmie byť

kratšia ako pätnásť dní, a poučí ho o následkoch spojených s neodstránením pochybností alebo nedodržaním určenej lehoty.

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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 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. v platnom znení 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.

Podľa § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení faktúra musí obsahovať a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň, b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené, c) poradové číslo faktúry, d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry, e) dátum vyhotovenia faktúry, d) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby, g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, h) sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane, i) výšku dane spolu v slovenských korunách.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom, a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane v súlade so zákonom, z ktorých dôvodov boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu v rozsahu a dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu, vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich zo spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého bol aj administratívny spis žalovaného správneho orgánu, sa plne stotožnil s argumentáciou krajského súdu o zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, považujúc ju za správnu. Odvolací súd zhodne ako prvostupňový súd konštatuje, že v danom prípade bol zistený skutkový stav v dostatočnom rozsahu, z ktorého nepochybne vyplynul záver o nepreukázaní predmetu plnenia z faktúry č. OF08001 zo dňa 31. decembra 2008 od spoločnosti OMNITECH, a.s., teda odmena nebola vyfakturovaná na základe uskutočnenia služieb v zmysle mandátnej zmluvy, keďže v rámci dokazovania správnym orgánom sa nepreukázali tvrdenia daňového subjektu - žalobcu, deklarované v daňovom priznaní za predmetné zdaniteľné obdobie - december 2008.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, ktorou v odvolaní namietal, že krajský súd v dôvodoch svojho rozhodnutia nesprávne vyhodnotil žalobnú námietku, že správca dane na vydanie prvostupňového dodatočného platobného výmeru už nemal kompetenciu, pretože mu uplynutím zákonnej lehoty zanikla, tvrdiac, že krajský súd v tomto prípade sa nesprával ako objektívny orgán, ktorý posudzoval vec v spore, keď sa žalobca i žalovaný prvýkrát ocitli v približne rovnocennom

právnom postavení, pretože v konaní pred daňovými orgánmi je daňový subjekt vždy podriadený vrchnostenskému správaniu daňových orgánov a trvajúcou poukazom na § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 uvedeného zákona a v spojení s článkom 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky na tom, že správca dane na vydanie napadnutého rozhodnutia nemal kompetenciu, pretože v danom prípade rozhodnutie správcu dane bolo vydané po uplynutí objektívnej zákonnej lehoty a teda po zániku kompetencie na vydanie takéhoto rozhodnutia, keďže správca dane vydal napadnuté rozhodnutie dňa 18. júla 2011 a rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR o zrušení rozhodnutia a vrátení na ďalšie konanie mu bolo doručené dňa 28. februára 2011, pričom zákonná lehota mu uplynula dňom 15. marca 2011. Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane vydal rozhodnutie dňa 18. júla 2011, potom ako jeho predchádzajúce rozhodnutie bolo odvolacím daňovým orgánom zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. Teda konal a rozhodoval na základe iného skutkového a právneho stavu predpokladaného zákonodarcom v právnej norme ustanovenej v § 44 ods. 6, písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., z ktorých dôvodov správca dane bol povinný vydať rozhodnutie v zmysle lehoty ustanovenej v § 30a uvedeného zákona. Zo skutkových zistení je zrejmé, že žalovaný správcovi dane lehotu na rozhodnutie predĺžil, o čom bol daňový subjekt upovedomený, a preto správca dane vydal rozhodnutie zákonne, na ktorej skutočnosti nič nemení ani skutočnosť, pokiaľ správca dane v záhlaví tohto rozhodnutia uviedol, že daňovému subjektu - žalobcovi, znižuje nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., keďže uvedená právna norma ustanovuje formu rozhodnutia, ktorou správca dane je povinný rozhodnúť o daňovej povinnosti daňového subjektu. Z uvedených dôvodov odvolací súd dospel k zhodnému záveru ako krajský súd, že vydaním rozhodnutia v lehote podľa § 30a zákona o správe daní správca dane nepostupoval v rozpore s názorom Ústavného súdu SR vysloveného v náleze č. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010.

Odvolací súd sa taktiež nestotožnil s tvrdením žalobcu, že rozhodnutie o predĺžení lehoty treba považovať za nulité, pretože neexistovali zákonom stanovené podmienky, keď nemal možnosť ako daňový subjekt sa vyjadriť k žiadosti správcu dane o predĺženie lehoty, keďže správca dane ho v danom prípade s touto žiadosťou neoboznámil a tak mu nebol známy zákonný dôvod, pre ktorý bola lehota predĺžená, považujúc takéto rozhodnutie za nepreskúmateľné. Zákonodarcu v právnej norme § 30a ods.3,4,6 zákona č. 511/1992 Zb. stanoví podmienky pre lehoty na rozhodnutie, z ktorej právnej úpravy vyplýva, že ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu tohto prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť orgán najbližšie nadriadený správcovi dane a súčasne, že ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt, pričom daná právna úprava sa vzťahuje aj na konanie o riadnych opravných prostriedkoch. Zo skutkových zistení v danom prípade je zrejmé, že správca dane žalobcu ako daňového subjektu upovedomil o predĺžení lehoty na rozhodnutie, čím si splnil zákonnú povinnosť.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu, ktorou namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia súdu prvého stupňa pre nedostatok dôvodov, keďže prvostupňový súd sa nijak nevyporiadal so žalobnými námietkami týkajúcimi sa nulitosti rozhodnutia o predĺžení lehoty a nezákonnosti postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania v daňovej kontrole, keď nepostupoval v zmysle § 15 ods.16 zákona č. 511/1992 Zb. a §§ 32, 34 a 41 uvedeného zákona, ktorým postupom mu odňal ako účastníkovi konania možnosť konať pred súdom, poukazom na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva a judikatúru Ústavného súdu SR. V zmysle uvedenej judikatúry vyplýva, že nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti. Odvolací súd sa nemohol stotožniť s argumentáciou žalobcu, že rozhodnutie súdu prvého stupňa je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že prvostupňový súd sa náležite vypořiadal so zásadnými žalobnými námietkami, keď v rámci svojej prieskumnej činnosti zameral svoju pozornosť na otázku, či správca dane a následne žalovaný si pre vydanie rozhodnutia zadovážili dostatok relevantných skutkových okolností v súčinnosti s daňovým subjektom, či skutkové okolnosti správne právne posúdili a vyvodili z nich správny právny záver, ako aj

či náležite svoj právny záver zdôvodnili v odôvodnení rozhodnutia.

Odvolací súd sa nestotožnil ani s argumentáciou žalobcu, že správca dane porušil jeho základné právo na úzku spoluprácu a súčinnosť podľa § 2 ods. 8 a tým i § 2 ods. 1 v spojení s § 15 ods. 16 a § 41 zákona č. 511/1992 Zb. keď v daňovej kontrole postupoval bez toho, aby mu oznámil vo výzve jeho pochybnosti a dôvody týchto pochybností, čím mu neumožnil tieto pochybnosti odstrániť, ale naopak svojvoľne bez akejkoľvek príčinnej súvislosti vykonával toto dokazovanie. Zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobcovi bolo doručené oznámenie o začatí daňovej kontrole, boli mu doručené viaceré výzvy správcu dane postupom podľa § 41 zákona o správe daní na predloženie dokladov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia, správca dane vykonal ústne pojednávania, o ktorých spísal zápisnicu, z ktorých vyplýva, že žalobcu oboznamoval o všetkých úkonoch, o vykonanom dokazovaní a výsledkoch z nich preukázaných, pričom súčasne žalobca na týchto pojednávaniach mal právo sa k všetkým zisteniam správcu dane vyjadriť. Vzhľadom k uvedenému teda z administratívneho spisu je preukázané, že žalobca v danom prípade vedel, čo bolo predmetom daňovej kontroly, ako aj mal vedomosť o tom, na ktorú skutočnosť v rámci vykonávaného dokazovania správca dane zameriava svoju pozornosť - zdaniteľné plnenie na základe faktúry č. OF08001, o svojich právach a povinnostiach bol v rámci daňovej kontroly riadne správcou dane poučený, a preto jeho tvrdenie, že správca dane vo výzve nikdy neuviedol, aké sú jeho pochybnosti a aké sú dôvody jeho pochybností, čím v podstate žalobca nevedel až do prerokovania protokolu, aké sú dôvody pochybností správcu dane, sa odvolaciemu súdu prinajmenšom javia ako účelové a to aj vzhľadom na to, že žalobca bol v daňovom konaní zastúpený kvalifikovaným zástupcom - advokátom.

Odvolací súd sa taktiež nestotožnil s argumentáciou žalobcu pokiaľ vytýkal krajskému súdu, že pri posudzovaní hodnotenia dôkazov daňovými orgánmi ako aj hodnotenia dôkazného bremena nepostupoval v súlade so zákonom, ale stotožnil sa so záverom žalovaného. Aj podľa názoru odvolacieho súdu z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia správnej výšky vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie plnenie - december 2008, žalobcovi a pre prijatie svojho právneho záveru si zadovážil dostatok skutkových okolností, pričom postupoval v súčinnosti sa daňovým subjektom.

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

Súčasne v tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 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 o DPH). 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.“

Pokiaľ žalobca v súvislosti s prenesením dôkazného bremena poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, odvolací súd nemohol súhlasiť s jeho argumentáciou, pretože názor najvyššieho súdu vyslovený v uvedenom prípade vychádzal z iných skutkových okolností. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžf 1/2011 vyslovil názor, v zmysle ktorého daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočnosti, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane. Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci nie je možné ponechať bez povšimnutia skutočnosť, že predmetná faktúra predložená žalobcom, na základe ktorej si uplatňoval zdaniteľné plnenie v kontrolovanom zdaniteľnom období postrádala položkovitý opis druhu a ceny dodaných služieb od dodávateľa a preto bol správny postup správcu dane

pokiaľ zameral svoju pozornosť na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia v zmysle predmetnej faktúry, pričom dôkazné bremeno zaťažovalo daňového subjektu v zmysle § 29 ods.8 zákona 511/1992 Zb., keď predmet fakturácie (prijatie zdaniteľného plnenia) vo faktúre č. OF08001 zo dňa 31. decembra 2008 nie je uvedený konkrétne a odvoláva sa len na Mandátnu zmluvu zo dňa 1. januára 2004 uzatvorenú so spoločnosťou OMNITECH, a.s. ako mandatárom.

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

Žalobca najvyššiemu súdu dňa 22. decembra 2013 doručil doplnenie odvolania, na dôvody ktorého odvolací súd nemohol prihliadnuť, pretože boli podané po uplynutí zákonnej lehote na podanie odvolania v zmysle § 246c ods.1 v spojení s § 204 ods. 1, 3 O.s.p..

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd nepovažoval odvolacie námietky žalobcu za relevantné pre vyhovenie jeho odvolacieho návrhu.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmvanej veci žalobca spôsobom nevzbudzujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia na základe ním predloženej faktúry OF08001 zo dňa 31. decembra 2008 a teda bez akýchkoľvek pochybností nepreukázal, že došlo k poskytnutiu služieb, ktoré boli deklarované touto faktúrou na základe plnenia mandátnej zmluvy, a preto správca dane v súlade so zákonom mu znížil nadmerný odpočet dane za december 2008 na sumu - 1 348,87 eur.

Z uvedených dôvodov odvolací súd považuje záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane za zdaňovacie obdobie december 2008 znížili nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, za správny.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 a s § 219 ods. 1, 2 Os.p..

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

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1.mája

2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.