

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/57/2013
Identifikačné číslo spisu:	1011201236
Dátum vydania rozhodnutia:	28.05.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1011201236.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamovej, v právnej veci žalobcu: NIKA, s.r.o., so sídlom Ružová dolina 6, Bratislava, IČO: 30 228 557, zastúpený advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Advokátska kancelária so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/6669-52984/2011/995399-r zo dňa 6. mája 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 102/11-110 zo dňa 9. januára 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k 2S 102/11-110 zo dňa 9. januára 2013 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č.: I/226/6669-52984/2011/995399-r zo dňa 6. mája 2011. Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer č. 670/230/52089/10/Sek zo dňa 15. decembra 2010, ktorým Daňový úrad Považská Bystrica vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2008 vo výške 208.090,08 Eur. Účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia posudzoval v intenciách ustanovení § 2 ods.1,2,3,6 v spojení s § 11 ods.2, s § 15 ods. 5,10,11,12,13,16, s § 16, s § 23 ods.1,3 a s § 29 ods.1,2,4,8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní) a súčasne v intenciách § 2 písm. i/ v spojení s § 17 ods.2, písm. a/ a s § 21 ods.1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 595/2003 Z. z. alebo zákon o dani z príjmov).

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu správnych orgánov zistil, že žalovaný rozhodnutím č.

I/226/6669-52984/2011/995399-r zo dňa 6. mája 2011 podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní potvrdil odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Považská Bystrica, č. 670/230/52089/10/Sek zo dňa 15. decembra 2010, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona o správe daní rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2008 vo výške 208.090,08 eur.

Podľa názoru krajského súdu správne orgány sa vecou dôkladne zaoberali, vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, ktoré v daňovom protokole i vo vydaných rozhodnutiach podrobne popisali, vyhodnotili a právne posúdili, správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti s prihliadnutím na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Mal za to, že v danej veci nie je možné tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu, ako aj že rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné či nezrozumiteľné a súčasne, že postupom správnych orgánov nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť riadne konať pred týmito orgánmi, keď správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade so všeobecne záväznými predpismi v zmysle § 2 ods. 1 zákona číslo 511/1992 Zb..

K námietke žalobcu o nedostatočnom poučení pri prerokovaní daňového protokolu krajský súd konštatoval, že námietka žalobcu, ktorou namietal, že konateľ žalobcu a jeho splnomocnený zástupca poučeniu neporozumeli a správca dane im k tomuto žiadne vysvetlenie neposkytol, je bez právneho významu a nemá žiaden vplyv na to, že protokol o daňovej kontrole bol so splnomocneným zástupcom žalobcu riadne prerokovaný a doručený a kontrola bola ukončená v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb..

K ďalšej procesnej námietke žalobcu týkajúcej sa nesprávneho postupu správcu dane pri doručovaní dodatku k protokolu krajský súd zastával názor, že dodatok k protokolu je súčasťou protokolu z daňovej kontroly a pokiaľ dodatok neobsahuje zásadné skutočnosti, ku ktorým sa daňový subjekt nemohol skôr vyjadriť, neplatí preň automaticky právny režim ustanovený pre protokol z daňovej kontroly s poukazom na to, že žalobca predložil v zákonnej lehote vyjadrenie k protokolu, a preto správca dane postupoval v zmysle zákona, keď len vyhodnotil stanovisko žalobcu k protokolu, zaznamenal do dodatku k protokolu, ktorý je súčasťou prerokovaného a doručeného protokolu.

Krajský súd k ďalšej procesnej námietke, ktorou žalobca namietal nesprávny postup správcu dane vo vzťahu k vyrubovaciemu konaniu, poukazom na to, že daňová kontrola je jedným z najvýznamnejších nástrojov, ktorými správca dane disponuje, aby zistil alebo preveril základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, konštatoval, že protokol z daňovej kontroly je nielen výsledkom komplexného zisťovania skutkového stavu, ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov, a preto vo vyrubovacom konaní nie je dôvod opätovne vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehlo v rámci daňovej kontroly za účasti platiteľa dane resp. jeho splnomocneného zástupcu a výsledkom vyrubovacieho konania je úvaha správcu dane ako výsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v rozhodnutí. Mal za to, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nebol ničím a nijako obmedzený vo svojom procesnom práve na postup zachovávajúci jeho právo a právom chránené záujmy podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní, práva na úzku súčinnosť podľa § 2 ods. 2 a 8 tohto zákona, ako aj že nebol nikým a ničím obmedzený vo svojom práve preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane a predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia a taktiež mu nebolo upreté ani právo priznané čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

Krajský súd konštatoval, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach popisali pôvod jednotlivých dôkazov a uviedli, ktoré dôkazy boli vykonané v inom konaní, ktoré boli vykonané na základe dožiadania a ktoré vykonal správca dane, zastávajúc názor, že správca dane postupoval v zmysle zákona, žiaden dôkaz, ktorý použil, nezískal protiprávne a pri vykonávaní jednotlivých dôkazov nijako neukrátil žalobcu na jeho právach.

K námietkam žalobcu vo vzťahu ku skutkovým zisteniam správcu dane krajský súd, poukazom na konkrétne skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, uviedol, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správne orgány najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie sa účelom preverenia, či k preverovaným obchodom skutočne došlo, správca dane vypočul ako svedkov E., E., H., vodiča T., ako aj ďalšie osoby a vykonal aj iné dôkazy za účelom, čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, na základe ktorého dospel k správne právnemu záveru, keď žalobcovi neuznal daňové náklady uplatnené v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov z

predmetných dodávateľských faktúr od dodávateľov BUNDÁŠ, s.r.o. a FENIX BAU, s.r.o. a taktiež správne vyrubil žalobcovi zodpovedajúci rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2008, keďže skutočné zrealizovanie preverovaných obchodov nepotvrdili ani osoby oprávnené konať za dodávateľov žalobcu a ani jeho deklarovaný odberateľ.

Krajský súd zastával názor, že na základe riadne zisteného skutkového stavu podrobne zdokumentovaného v protokole o výsledku zistenia z daňovej kontroly a následne v dodatočnom platobnom výmere správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade s § 2, § 15 a § 16 zákona č. 511/1992 Zb.. Poukázal na to, že v zmysle § 29 ods. 1 uvedeného zákona v daňovom konaní vedie dokazovanie správca dane, pričom dôkazným bremenom je zaťažený daňový subjekt a že v daňovom konaní pri dôkaznej povinnosti daňovníka platí prejednávacia a nie vyhľadávacia (vyšetrovacia) zásada, uviedol, že povinnosťou správcu dane pokiaľ ide o daňové výdavky uplatnené daňovníkom, je tieto prerokovať, umožniť daňovému subjektu preukázať ich oprávnenosť, pričom sám má zabezpečiť len tie dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť daňovník a v okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom konaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať predovšetkým vecnú súvislosť uplatnených daňových výdavkov s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov. Konštatoval, že v prejednávanej veci sa dôkazná povinnosť žalobcu premietla do preukázania skutočnej realizácie dodávok tovarov od spoločnosti BUNDÁŠ, s.r.o. a FENIX BAU, s.r.o., ktorých cenu si uplatnil ako daňový výdavok. Ďalej krajský súd poukázom na § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a na § 16 ods. 1 uviedol, že správca dane, ktorý môže požiadať o vykonanie jednotlivých úkonov ako aj o poskytnutie informácie iného miestne príslušného správcu dane, preveroval skutočnosť ohľadom dodávateľov BUNDÁŠ, s.r.o. a FENIX BAU, s.r.o. a prepravcu ZEOTOP, s.r.o. prostredníctvom dožiadaní, pričom žalobca bol so všetkými zisteniami oboznámený a mal právo sa k nim vyjadriť. Mal za to, že dožiadania boli vykonané v súlade s ustanoveniami zákona č. 511/1992 Zb. a správca dane nemal povinnosť dopredu žalobcovi oznamovať ich vykonanie.

Krajský súd s poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov v spojení s § 17 ods. 2 písm. a/ a § 21 ods. 1 tohto zákona považoval za preukázané, že žalobca dostatočne nepreukázal dodávky tovaru, ku ktorým mal výdavkové doklady od spoločnosti BUNDÁŠ, s.r.o. a FENIX BAU, s.r.o., ktoré si uplatnil v priznaní k dani z príjmov právnických osôb za rok 2008 ako daňový doklad. Súhlasil so správcou dane, že preukázanie dodávok tovarov len listinnými dôkazmi nemožno považovať za dôkaz preukazujúci uplatniteľnosť daňových výdavkov v zmysle zákona o dani z príjmov. Uviedol, že predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie daňového výdavku a jeho riadne zaúčtovanie neznamena, že výdavky boli do základu dane zahrnuté oprávnene. Konštatoval, že faktúry sú relevantnými dokladmi z hľadiska uplatnenia výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov len vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje spoľahlivo odrážajú reálne plnenie. Podľa názoru krajského súdu žalobca neodstránil pochybnosti o pravdivosti a vierohodnosti predložených dokladov, pričom on mal dôkaznú povinnosť na preukázanie reálnosti posudzovaných obchodov v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.. Ďalej krajský súd uviedol, že nebolo povinnosťou správcu dane žalobcovi oznamovať, aké dôkazy má predložiť a taktiež nebol povinný zisťovať, či nejaké dôkazy existujú, keďže bolo na žalobcovi, aby si zaobstaral dostatok dôkazov, ktorými by bol schopný preukázať reálne uskutočnenie dodania tovaru. Záver žalovaného, že žalobca toto dôkazné bremeno neuniesol, krajský súd považoval v medziach zákona a rovnako za zákonné považoval aj rozhodnutia, ktorými bol žalobcovi v zmysle § 17 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov zvýšený daňový základ.

Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správne orgány v konaní dostatočne zistili skutkový stav, tento po právnej stránke správne posúdili a svoje závery aj náležite odôvodnili a námietky žalobcu neodôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia, a preto podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol. Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p.. Účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože žalobca vo veci úspech nemal a žalovanému v konaní o preskúmanie zákonnosti jeho rozhodnutia právo na náhradu trov konania nepatrí.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca. Navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/6669-52984/2011/995399-r zo dňa 6. mája 2011 a rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/52089/10/Sek zo dňa 15. decembra 2010 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Trenčín

(zrejme žalovanému) na ďalšie rozhodnutie. Uplatnil si náhradu trov konania.

V dôvodoch odvolania namietal, že v danom prípade nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.. Poukazom na právnu úpravu ustanovenú v uvedenej právnej norme, uviedol, že v danom prípade bola lehota predĺžená z dôvodu vykonávania dokazovania tak, ako to vyplýva z listu č. 670/320/28868/2010/Šar z 9. júna 2010 a z oznámenia o predĺžení lehoty č. VIII/320/4114/10/B?h zo dňa 17. júna 2010, z čoho je zřejmé, že predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly bolo z iného než zákonného dôvodu, ktorým postupom došlo k porušeniu § 15 a ods. 17 a § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ako i článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Dôvodil, že uvedené porušenie zákona je takou závažnou vadou procesu, na ktorú musel súd prihliadať z úradnej povinnosti podľa § 250i ods. 3 O.s.p. i bez návrhu, majúci zato, že tým, že nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly, protokol z daňovej kontroly je nezákonným dôkazom a tak nemožno naň prihliadať. V danej súvislosti poukázal na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napríklad nález č. III. ÚS 24/2010 - 57 z 29. júna 2010, uznesenie č. k. IV. ÚS 405/09-28 z 10. decembra 2009, uznesenie č. k. II. ÚS 136/2010 - 32 z 24. marca 2010) a súčasne poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp. zn. 5Sžf 68/2008 z 29. septembra 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf 2/2009 z 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf 1/2009 z 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf 107/2009 z 8. októbra 2009, rozsudok 3Sžf 9/2007 z 18. apríla 2007). Tvrdil, že cieľ daňovej kontroly nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 2, § 15 ods. 1 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb.), ako aj, že túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarcu formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu, z čoho treba vyvodit' záver, že zákonná lehota je pre každý verejný orgán záväzná a jej nedodržanie ide na ťarchu správcu dane.

Výtýkal krajskému súdu, že vo vzťahu k jeho námietke, že daňová kontrola sa riadne neuskutočnila, pretože štatutárny zástupca a jeho právny zástupca nebol riadne poučený, prevzal takmer doslovne obsah tvrdení žalovaného bez toho, aby sa zaoberal a vysporiadal s konkrétnymi námietkami žalobcu, majúci za to, že obsah dôvodov uvedených v napadnutom rozsudku k tejto námietke sú len všeobecné frázy a výhovorky bez akejkoľvek opory v platnej právnej úprave, v ktorej súvislosti poukázal na čl. 2 ods. 2 v spojení s čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 2 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd a na § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a na judikatúru ústavného súdu - IV.ÚS 1/07, I. ÚS 57/07, IV.ÚS 182/07. Vo vzťahu k predmetnej námietke žalobca v celosti zotrval na dôvodoch uvedených v žalobe, namietajúc, že správca dane ani krajský súd sa zásadami vyplývajúcimi z právnej úpravy, na ktorú poukazoval, v danej veci neriadil. Dôvodil, že bolo povinnosťou správcu dane vysvetliť poučeným osobám obsah poučenia vzhľadom na obsah námietok, tak aby poučeniu riadne porozumeli, pričom nestačí len poukázať na konkrétne ustanovenia zákona a z toho dôvodu ide o tak závažné porušenie zákonných povinností správcu dane a to najmä s prihliadnutím na možné trestnoprávne následky, že tento nezákonný postup správcu dane neumožňoval ďalej postupovať pri prerokovaní protokolu o daňovej kontrole.

Žalobca nesúhlasil ani s argumentáciou súdu prvého stupňa, ktorou zdôvodňoval nemožnosť vyjadriť sa k dodatku protokolu s poukazom na to, že podľa stabilnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v zmysle článku 6 Dohody o ľudských právach a základných slobodách koncept spravodlivého procesu zahŕňa tiež právo na kontradiktórne konanie, podľa ktorého účastníci musia mať príležitosť nielen predložiť dôkazy na obhájenie svojich názorov a nárokov, ale musia byť oboznámení s každým dôkazom alebo stanoviskom, ktorého účelom je ovplyvniť rozhodnutie a musia mať možnosť sa k nim vyjadriť, v ktorej súvislosti poukázal na rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva - vo veci Niderost- Huber proti Švajčiarsku z 18. februára 1997, Reports 1997-I, s. 108, § 24 a rozsudok vo veci Mantovanelli proti Francúzsku z 18. marca 1997. Trval na tom, že postup správcu dane je takým porušením základného práva daňového subjektu, ktoré bráni zákonnému ukončeniu daňovej kontroly a protokol nemožno považovať za zákonný dôkaz, poukazom na § 15 ods.10 zákona č. 511/1992 Zb., § 2 ods.1,2,8 tohto zákona.

Taktiež nesúhlasil s argumentáciou súdu prvého stupňa, ktorou sa vyporiadal s jeho námietkou, že vôbec neprebehlo prvostupňové daňové vyrubovacie konanie. Dôvodil, že krajský súd tak, ako aj žalovaný, nedal odpoveď na podstatu predmetnej námietky, čím je rozsudok nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

Vytýkal krajskému súdu, ako aj žalovanému, že sa vôbec nezaoberali jeho námietkou, že žalovaný i správca dane vychádzali z dôkazov, ktoré boli vykonané úplne v iných konaniach, mimo jeho daňovej kontroly, o vykonaní ktorých vôbec nevedel a ani sa ich nezúčastnil, majúce za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia krajského súdu pre nedostatok dôvodov. Žalobca zotrval na dôvodoch tejto námietky uvedených v žalobe.

Ďalej vytýkal krajskému súdu, že k jeho námietke, ktorou namietal nezákonnosť postupu pri vykonaní dôkazu výsluchu svedka a túto námietku použil i pri výpovediach všetkých ostatných svedkov vypočutých v danej veci, len všeobecne konštatuje, že postup bol v súlade so zákonom, avšak neuvádza žiadny konkrétny argument s poukazom na príslušné právne ustanovenie, ktorým by tvrdenie žalobcu vyvrátil.

Namietal, že krajský súd, ako aj žalovaný, vôbec nedáva odpoveď na jeho námietky uvedené v žalobe pod bodmi 6 až 11, ktorými namietal, že daňové orgány vykonávali dôkazy na zistenie skutočností, ktoré vôbec s jeho vecou nesúviseli, keďže ich vôbec netvrdil a teda nemal ani povinnosť ich preukazovať, ktorá skutočnosť taktiež spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku pre nedostatok dôvodov. Dôvodil, že v súvislosti s jeho námietkami o nezákonnosti postupu žalovaného, prípadne správcu dane, pri hodnotení dôkazov a jeho povinnosti preukázať ním tvrdené skutočnosti, krajský súd len prevzal všeobecné nič nehovoriace tvrdenia žalovaného bez konkrétneho vysporiadania sa s jeho námietkami, ktoré sú však pre posúdenie celej veci rozhodujúce, ktorá skutočnosť má taktiež za následok v tejto časti nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku krajského súdu pre nedostatok dôvodov. Tvrdil, že správca dane postupoval v konaní v rozpore s § 2 ods. 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb., čím konal svojvoľne, ktorý postup je zaťažený takou vážnou vadou celého konania, ktorá spôsobuje nezákonnosť celého konania i rozhodnutí v ňom vydaných. Žalobca poukazom na článok 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky namietal, že z dôvodov napadnutého rozhodnutia nie je možné zistiť odpoveď na jeho námietku, že rozhodnutie daňového úradu vychádza z dôkazov, ktoré boli vykonané mimo daňovej kontroly a tohto daňového konania, keďže o týchto dôkazoch nemal žiadnu vedomosť a tým boli vykonané bez akejkoľvek jeho súčinnosti a najmä boli vykonané úplne v iných konaniach a teda v úplne iných súvislostiach. Tvrdil, že dôkazy, s ktorými správca dane oboznámil jeho vtedajšiu právnu zástupkyňu, vôbec nie je pravdivé tvrdenie správcu dane, pretože len náhodne sa o vykonaní týchto dôkazov dozvedel, namietajúc že bolo porušené jeho právo na úzku spolupráce a súčinnosť so správcom dane. Uviedol, že týmto postupom vlastne správca dane sám prevzal na seba dôkazné bremeno a žalobcovi tým znemožnil preukázať skutočností v rámci jeho preukaznej povinnosti podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj, že takýmto postupom správca dane v podstate znemožnil žalobcovi ako daňovému subjektu mať vedomosti o tom, aké všetky dôkazy v tejto veci vykonal.

Záverom namietal, že krajský súd prevzal i nepravdivé tvrdenie žalovaného, že žalobca nepredložil správcovi dane protokoly o senzorických skúškach, popierajúc, že by tieto doklady nepredložil, pretože ich predložil hneď po začatí daňovej kontroly pri odovzdaní správcovi dane všetkých dokladov, keďže protokoly o senzorických skúškach boli súčasťou každého jednotlivého obchodu.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu v plnom rozsahu potvrdil ako vecne správny.

V dôvodoch vyjadrenia vyslovil nesúhlas s dôvodmi žalobcu uvedenými v jeho písomnom odvolaní. Poukázal na to, že žalobca v odvolaní proti rozsudku súdu prvého stupňa uvádza k meritu veci v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu krajského súdu. Uviedol, že sa naďalej pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe dňa 31. augusta 2011 a trvá na skutočnostiach uvedených v tomto stanovisku.

K námietke žalobcu, že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., keď predĺženie lehoty nebolo zo zákonného dôvodu a že rozhodnutie o predĺžení lehoty nevydal nadriadený orgán správcu dane, uviedol, že žalobca túto námietku neuplatnil ani v odvolaní voči dodatočnému platobnému výmeru a ani v žalobe. Poukazom na právnu úpravu v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. konštatoval, že správca dane začal daňovú kontrolu dane z príjmov právnických osôb v danom prípade na základe oznámenia č. 670/320/49631/2009/Šar dňa 26. januára 2010 a ukončil ju prerokovaním protokolu spolu s jeho dodatkom dňa 14. decembra 2010, dňa 9. júna 2010 požiadal správca dane listom č. 670/320/28868/2010 Šar orgán najbližšie nadriadený o predĺženie lehoty z dôvodov medzinárodného dožiadania a vzhľadom k tomu, že uskutočňoval aj ďalšie šetrenia

prostredníctvom dožiadaní a svedeckých výpovedí a daňovú kontrolu neprerušil, Daňové riaditeľstvo SR pracovisko Trenčín mu listom č. VIII/320/4114/10/B?hm zo dňa 17. júna 2010 lehotu predĺžilo do 26. januára 2011, teda správca dane ukončil daňovú kontrolu v zákonnej lehote. Poukázal na to, že podľa organizačného poriadku daňových orgánov platného v roku 2010 bolo pracovisko DR SR vnútornou organizačnou zložkou DR SR v priamej pôsobnosti generálneho riaditeľa DR SR a medzi jeho činnosti patrilo aj povoľovanie predĺženia lehôt ukončenia daňových kontrol.

K námietke žalobcu, že daňová kontrola nebola riadne ukončená, pretože štatutárny zástupca a právny zástupca neboli riadne poučení, žalovaný uviedol, že správca dane v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi poučil osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní, splnomocnený zástupca žalobcu je skúsený advokát, ktorý zastupoval v daňových konaniach už mnoho daňových subjektov, a preto jeho vyjadrenie v zápisnici k predmetnému poučeniu o zachovaní daňového tajomstva, že tomuto poučeniu nerozumie, sa javí ako účelové, zavádzajúce a nemôže mať žiaden vplyv na skutočnosť, že protokol o daňovej kontrole spolu s jeho dodatkom bol so splnomocneným zástupcom daňového subjektu riadne prerokovaný a doručený, a preto bola daňová kontrola ukončená v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb..

K ďalšej odvolacej námietke žalobcu, že mu nebolo umožnené pred prerokovaním protokolu o daňovej kontrole vyjadriť sa k dodatku protokolu, žalovaný tvrdil, že dodatok k protokolu je súčasťou protokolu a nenahrádza už doručený protokol, a preto na dodatok k protokolu sa nemôžu vzťahovať ani procesné úkony, ktoré platia pre protokol z daňovej kontroly, s poukazom na to, že skutočnosť, že k dodatku protokolu sa nemôžu vzťahovať procesné úkony podľa § 15 ods. 10 prvej a druhej vety vyššie uvedeného zákona, vyplýva aj z § 15 ods. 5 písm. c/ a ods. 6 písm. e/ tohto zákona. Konštatoval, že žalobca sa zúčastnil prerokovania protokolu spolu s jeho dodatkom a mal možnosť sa vyjadriť k dodatku protokolu a to v deň prerokovania protokolu, a teda nebolo mu upreté právo vyjadriť sa k dodatku protokolu.

K námietke žalobcu, že vôbec neprebehlo prvostupňové daňové vyrubovacie konanie poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 15 a § 16 zákona č. 511/1992 Zb. zotrval na tvrdení, že vo vyrubovacom konaní nie je dôvod vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehlo v rámci daňovej kontroly za účasti platiteľa resp. jeho splnomocneného zástupcu a výsledkom vyrubovacieho konania je úvaha správcu dane ako výsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v rozhodnutí. Taktiež trval na tom, že platiteľ v priebehu daňovej kontroly nebol ničím a nijako obmedzený vo svojom procesnom práve na postup zachováajúci jeho právo a právom chránené záujmy podľa § 2 ods. 1 a práve na úzku súčinnosť podľa § 2 ods. 2 a 8, ako aj nebol nikým a ničím obmedzený vo svojom práve preukázať skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie a vyrubenie dane a predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia v zákone stanovenej lehote. Trval tiež na tom, že konanie správcu dane počas daňovej kontroly aj v následnom vyrubovacom konaní týkajúceho sa vydania dodatočného platobného výmeru prebehlo v súlade s ustanoveniami zákona č. 511/1992 Zb..

Žalovaný nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, že sa nevyporiadal s jeho námietkami ohľadne dôkazov získaných v správnom konaní, najmä pokiaľ išlo o dôkazy z iných konaní a dôkazov týkajúcich sa subjektov, s ktorými podľa tvrdení žalobcu neobchodoval. Žalovaný uviedol, že vo svojom rozhodnutí sa vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní v súlade s § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. - strany 11 až 14 a 17 rozhodnutia.

Žalovaný tiež nesúhlasil s odvolacou námietkou žalobcu, že je nepravdivé tvrdenie žalovaného, že správcovi dane neboli predložené protokoly o senzorických skúškach. Žalovaný uviedol, že v spise, mu predloženom, sa takéto protokoly nenachádzali. Vyslovil názor, že žalobca takéto protokoly mal možnosť predložiť i pri podaní žaloby na krajský súd, a súčasne že uvedené protokoly nepreukazujú, kto daný tovar, z ktorého vzorky boli zaslané na rozbor, skutočne dodal.

V ostatných bodoch odvolania žalovaný odkázal na svoje stanovisko k žalobe.

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 a vrátenia veci mu na ďalšie konanie.

Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu v Považskej Bystrici, ktorým bol žalobcovi vyrobený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2008 vo výške 208.090,08 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 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 vyrobení žalobcovi rozdielu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2008 vo výške 208.090,08 Eur v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

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 správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, 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.

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, chráni 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 nesplnil 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 ust. § 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 § 2 písm. a/, b/, c/, i/ zákona č. 595/2003 Z. z. na účely tohto zákona sa rozumie a) daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba, b) predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12, c) príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak; za nepeňažné plnenie fyzickej osoby, ktorá účtuje v systave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11, sa považuje aj prijatie zmenky ako platobného prostriedku, ktorou dlžník uhradil pohľadávku veriteľovi, ktorý je fyzickou osobou, i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve (Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve. 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve. 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej výdavky uvedené pod písm. a/ až k/.

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

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

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 - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Zákonodarca v právnych normách §§ 19 a nasl. zákona č. 595/2003 Z. z. ustanovuje zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Zákonodarca požaduje, aby daňový subjekt preukázal všetky 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 (§ 29 ods.8 zákona o správe daní). Pokiaľ si žalobca uplatnil náklady na základe faktúr od spoločností BUNDÁŠ, s.r.o. a FENIX BAU, s.r.o. tvrdiac, že skutočne došlo k dodaniu a zaplateniu tovaru (najmä kuracích prís) medzi

spoločnosťou NIKA, s.r.o. - žalobcom a spoločnosťami BUNDÁŠ, s.r.o. a FENIX BAU, s.r.o. v roku 2008 tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, a teda preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet nákladov zákon č. 595/2003 Z. z. stanovil. Pokiaľ si teda žalobca ako platiteľ dane v daňovom priznaní uplatnil nárok na odpočítanie nákladov vyplývajúcich z predložených faktúr, potom na ňom spočívala povinnosť preukázať, že k poskytnutiu plnení, ktoré boli fakturované týmito faktúrami skutočne došlo, a teda spĺňajú podmienky nákladov zákonom č. 595/2003 Z. z. predpokladaných. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočítanie nákladov znižujúcich základ dane uznaný ako oprávnený.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne. a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy pamätať a to pri každom konkrétnom výdavku, len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak., poukazom na § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 cit. zákona.

Cieľom daňovej kontroly je zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Z uvedeného dôvodu nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že vo veci daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie jednostranne v jeho neprospech.

V preskúmvacom konaní mal odvolací súd preukázané, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné plnenia boli označenými dodávateľmi reálne uskutočnené a či jednotlivé náklady boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu, t. j. či ich možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmu. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vypláva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že výdavky, ktoré deklaroval v daňovom priznaní na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, možno považovať za výdavky podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z., pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď jedinými dôkazmi, ktoré svedčili o vynaložení predmetných daňových výdavkov boli listinné doklady daňovníka a za dôkaz o uskutočnení dodania tovaru nie je možné považovať ani doklady o preprave tovaru predložené svedkom vodičom Bubelínym - medzinárodné nákladné listy, pretože tieto doklady boli potvrdené len spoločnosťou ZEOTOP, s.r.o., pre ktorú vodič pracoval, neobsahovali predpísané náležitosti (údaj o evidenčnom čísle vozidla vykonávajúceho prepravu) a ani potvrdenie o prevzatí a odovzdaní tovaru.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu z výsledkov vykonaného dokazovania nie je možné vyvodiť záver, že v danom prípade došlo k dodaniu tovaru spoločnosťou BUNDÁŠ, s.r.o., pretože z výsledkov vykonaného dokazovania nevyplývalo, že tovar bol spoločnosťou BUNDÁŠ, s.r.o. v skutočnosti aj dodaný, keďže zo skutkových okolností je zrejmé, že konateľom tejto spoločnosti od 15. apríla 2008 bol H., ktorý v svedeckej výpovedi uviedol, že nemá žiadnu vedomosť o dodaní tovaru spoločnosťou BUNDÁŠ, s.r.o. pre spoločnosť žalobcu, poprel, že podpisoval preverované faktúry, nemal žiadnu vedomosť o obchodnej spolupráci medzi uvedenými obchodnými spoločnosťami a neuzatváral žiadne zmluvy, ako aj, že nikoho nesplnomocnil ani nepochyboval, aby konal v mene tejto spoločnosti; konateľom

uvedenej spoločnosti do 15. apríla 2008 bol E., ktorý zápisnične ako svedok uviedol, že hlavným predmetom činnosti spoločnosti bol predaj mrazeného potravinového tovaru, v čase keď bol konateľom spoločnosti BUNDÁŠ, s.r.o. táto spoločnosť neobchodovala so spoločnosťou žalobcu ani na to nespĺnomocnil žiadnu osobu. Pokiaľ teda v mene uvedenej spoločnosti v kontrolovanom období konal a obchodoval so žalobcom E., ktorý bol konateľom spoločnosti BUNDÁŠ, s.r.o. do 30. októbra 2006 a spoločníkom 9. júla 2008, nebol oprávnený konať za spoločnosť, nakoľko nebol jej konateľom a ani nebol štatutárnym zástupcom spoločnosti poverený na to, aby spoločnosť zastupoval a konal v jej mene. Na základe uvedených skutkových zistení správca dane dospel k správnenému úsudku, že žalobca v kontrolovanom období nepreukázal, že dodávateľ - spoločnosť BUNDÁŠ, s.r.o., skutočne dodala tovar na základe vystavených dokladov a faktúry vystavené touto spoločnosťou, zaúčtované v účtovníctve žalobcu nie je možné uznať za daňové náklady v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. na základe faktúr vystavených spoločnosťou BUNDÁŠ, s.r.o..

Pokiaľ si žalobca ako daňový subjekt uplatnil daňové náklady z dodávateľských faktúr od spoločnosti FENIX BAU, s.r.o., z výsledkov vykonaného dokazovania vyplynulo, že v kontrolovanom období, v ktorom mala táto spoločnosť dodať tovar žalobcovi na základe predložených faktúr, bol jediným konateľom uvedenej spoločnosti D., ktorý zápisnične ako svedok uviedol, že v čase keď bol konateľom spoločnosti sa spoločnosť zaoberala stavebnou činnosťou, poprel, že by niekedy obchodoval so spoločnosťou žalobcu, vystavil preverované faktúry, ako aj, že by od spoločnosti žalobcu prevzal akúkoľvek hotovosť, uviedol tiež že jeho faktúry mali inú podobu, podpisy nie sú jeho a aj pečiatka nie je totožná s tou, ktorú používala spoločnosť v roku 2008, vo svojej výpovedi nepotvrdil, že by splnomocnil na zastupovanie spoločnosti tretiu osobu. Miestnym zisťovaním Daňového úradu Trenčín vykonaného na základe dožiadania správcou dane bolo zistené, že spoločnosť FENIX BAU, s.r.o., sa v sídle nenachádza, sídlo nemá označené, za rok 2008 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb a na dani z pridanej hodnoty podala posledné daňové priznanie za február 2009. Vychádzajúc zo skutkových zistení týkajúcich sa uplatnenia nákladov za dodanie tovaru, možno konštatovať, že úsudok správcu dané o nepreukázaní dodania tovaru fakturovaných spoločnosťou FENIX BAU, s.r.o. bol správny, keďže žalobca žiadnymi relevantnými dôkazmi vykonanie dodania tovaru nepreukázal a pokiaľ aj žalobca tvrdil, že v mene uvedenej spoločnosti konal s E., ktorý im v prípade tejto spoločnosti predkladal doklady, je zrejmé, že žalobca konal s osobou, ktorá nemala oprávnenie konať v mene spoločnosti FENIX BAU, s.r.o.. Z uvedených dôvodov aj faktúry spoločnosti FENIX BAU, s.r.o. zaúčtované v účtovníctve spoločnosti žalobcu nespĺňali zákonné podmienky daňového nákladu v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov.

Vychádzajúc zo skutkových zistení daného prípadu treba súhlasiť s konštatovaním súdu prvého stupňa, že žalobca deklarované tvrdenia nepreukázal, pritom dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia obchodov deklarovaných v daňovom priznaní a preukazovaných faktúrami bolo na ňom, avšak žalobca v celom daňovom konaní nevedel preukázať deklarované tvrdenia, že obchodné transakcie s uvedenými dodávateľmi sa uskutočnili v súlade so zákonom. Za vystavenie dokladov, ktorými preukazuje skutočnosti uvádzané v daňovom priznaní, zodpovedá daňový subjekt. Pokiaľ teda žalobca si uplatnil ako výdavok odmenu za uskutočnenie obchodnej činnosti s uvedenými spoločnosťami v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. bolo jeho povinnosťou spôsobom nevzbudzujúcim akékoľvek pochybnosti preukázať, že daňové doklady ním predložené k daňovej kontrole sú spôsobilé preukázať reálnosť obchodnej transakcie a tým splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie zníženia základu dane. Žalobca ako daňový subjekt v danej veci neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že sa reálne uskutočnili obchody fakturované dodávateľskými spoločnosťami.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, ktorou namietal, že sa od neho požadovalo preukázanie skutočností nad rámec jeho možnosti, nenesúc zodpovednosť za plnenie si daňových povinností iných obchodných spoločností. Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že žalobca na preukázanie plnení deklarovaných v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie nepredložil dôkazy, z ktorých by spôsobom vylučujúcim pochybnosti vyplynulo faktické uskutočnenie obchodných transakcií ním deklarovaných. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na zníženie základu dane na základe predloženej faktúry, musí byť aj schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou

uvedenou na faktúre. Faktúra sama osebe nie je dôkazom o reálnom uskutočnení obchodnej transakcie, daňový subjekt je povinný reálnosť uskutočnenia obchodu preukázať aj inými dokladmi napr. objednávkou, dodacími a príjmacími dokladmi, alebo inými dokladmi, prepravnými listinami, alebo potvrdením obchodného partnera o dodávke tovaru alebo služieb, čo v danom prípade však žalobca nepreukázal a vo svetle vykonaného dokazovania sa potom predložené faktúry javia ako fiktívne.

Odvolací súd taktiež nesúhlasil s námietkou žalobcu, ktorou v odvolaní namietal, že súd prvého stupňa, ako aj žalovaný, že sa vôbec nezaoberali jeho námietkou, že žalovaný i správca dane vychádzali z dôkazov, ktoré boli vykonané úplne v iných konaniach, mimo jeho daňovej kontroly, o vykonaní ktorých vôbec nevedel a ani sa ich nezúčastnil, nedali odpoveď na jeho námietky uvedené v žalobe pod bodmi 6 až 11, ktorými namietal, že daňové orgány vykonávali dôkazy na zistenie skutočností, ktoré vôbec s jeho vecou nesúviseli, keďže ich vôbec netvrdil a teda nemal ani povinnosť ich preukazovať, vysloviac názor, že správca dane postupoval v konaní v rozpore s § 2 ods. 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb., čím konal svojvoľne, ktorý postup je zaťažený takou vážnou vadou celého konania, ktorá spôsobuje nezákonnosť celého konania i rozhodnutí v ňom vydaných a tvrdiac, že správca dane neoboznámil jeho vtedajšiu právnu zástupkyňu o vykonaní týchto dôkazov, čím že bolo porušené jeho právo na úzku spoluprácu a súčinnosť so správcou dane, z ktorých dôvodov považoval rozhodnutie krajského súdu za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

V danej súvislosti senát odvolacieho súdu dáva žalobcovi do pozornosti, že pre súd je 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.). Súd v rámci súdneho prieskumu v zmysle právnej úpravy ustanovenej v piatej časti Občianskeho súdneho poriadku nie je súdom skutkovým a v preskúmvacom konaní posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu a dokazovanie vykonáva len výnimočne, ak je to nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, pričom je viazaný rozsahom skutkového stavu zisteného v správnom (daňovom) konaní. Zákonodarca v § 15 zákona o správe daní ustanovuje daňovému subjektu celý rad zákonom zaručených práv, ale i povinností, a to najmä právo a povinnosť predkladať dôkazy k svojim tvrdeniam, právo nahliadať do spisového materiálu v súvislosti s daňovou kontrolou, klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, a pod..

Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu preukazujú, že žalobca ako daňový subjekt mal možnosť využiť a aj využil všetky svoje procesné práva počas daňovej kontroly. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane výsluch svedkov (H., E., D., S., vodiča T., E.) vykonal za účasti predchádzajúceho právneho zástupcu žalobcu - JUDr. Zuzany Krutej a svedkyne E. a Q. vypočul za účasti právneho zástupcu daňového subjektu JUDr. Bohumila Nováka; správca dane právnym zástupcom daňového subjektu umožnil právo klásť svedkom otázky a aj sa vyjadrovať k ich výpovediam, výsluchy správca dane vykonal zápisnične, pričom zo zápisníc nevyplýva, že by právny zástupca vznášala námietky nielen k výpovediam svedkov, ale ani k postupu správcu dane. Taktiež z administratívneho spisu vyplýva, že predchádzajúca právna zástupkyňa daňového subjektu bola oboznamovaná s úkonmi správcu dane v priebehu daňovej kontroly zápisnične, pričom zo zápisníc tiež nevyplýva, že by vznášala námietky k oboznamovanému alebo k postupu správcu dane.

Zákonodarca zveril do pôsobnosti správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, vykonávanie dokazovania, uložiť mu povinnosť, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov a súčasne ustanovil v právnej norme, že 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. Zákonodarca v právnej úprave uvádza, že najmä ide 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. (§ 29 ods. 1, 2, 4, zákona č. 511/1992 Zb.).

Z uvedenej právnej úpravy vyplýva, že je na správcovi dane, ktoré dôkazy vykoná a ktoré nie, za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu pre správne určenie daňovej povinnosti daňového subjektu, pritom nie je viazaný návrhmi daňového subjektu na dokazovanie, ani ním predkladanými dôkazmi. Správca dane pri zisťovaní skutkového stavu a pri svojom rozhodovaní prihliada na všetko, čo v konaní vyšlo najavo, pričom ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti daňového subjektu. Z uvedených dôvodov senát odvolacieho súdu považoval za nesprávny názor žalobcu, že správca dane nekonal v súčinnosti s daňovým subjektom, pokiaľ vykonal dôkazy (dožiadania), ktoré daňový subjekt nenavrhol a o nich nevedel. Taktiež nie je možné považovať za dôvodné tvrdenie žalobcu, že pokiaľ ho aj správca dane vyzýval na odstránenie pochybností, postupoval nezákonne, keď neuviedol, akým spôsobom má pochybnosti odstrániť, keďže nie je povinnosťou správcu dane oznámiť daňovému subjektu, aké dôkazy má predložiť na preukázanie jeho daňovej povinnosti.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd považoval za nedôvodnú i odvoláciu námietku žalobcu, ktorou namietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane z dôvodu porušenia § 2 v spojení s § 29 zákona č. 511/1992 Zb.. Vychádzajúc zo skutkových okolností zistených vykonaným dokazovaním správcu dane a vyplývajúcich z obsahu administratívneho spisu senát odvolacieho súdu konštatuje, že správca dane v zmysle § 2 ods. 3 zákona o správe daní aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov, rešpektujúc jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu boli zistené čo najúplnejšie, pričom spolupracoval so žalobcom a zároveň dbal na zachovávanie jeho práv a právom chránených záujmov ako i na dodržanie jeho procesných práv zabezpečením jeho prítomnosti na ústnom pojednávaní a vyjadrovať sa k vykonaným dôkazom s možnosťou navrhovať vykonanie ďalších za účelom preukázanie jeho tvrdení (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodné ani tvrdenie žalobcu, že rozhodnutie súdu prvého stupňa ako aj žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože nedostatočne alebo vôbec sa nezaoberali námietkami vznesenými proti postupu správcu dane pri vykonávaní dôkazov. Žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia v súlade s § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. sa vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní - strany 11 až 14 a 17, 18 rozhodnutia a zaujal stanovisko aj k námietkam žalobcu týkajúcich sa postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania a súčinnosti správcu dane so žalobcom, resp. s jeho právnym zástupcom pri vykonávaní a oboznamovaní dôkazov.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa taktiež vyplýva, že krajský súd venoval náležitú pozornosť jednotlivým námietkam žalobcu uvedených v jeho žalobe. Súdu prvého stupňa dal jasnú a dostatočnú odpoveď aj k vzneseným námietkam žalobcu týkajúcich sa postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania a súčinnosti správcu dane so žalobcom, resp. s jeho právnym zástupcom pri vykonávaní a oboznamovaní dôkazov (str. 11 a nasl.). V danej súvislosti odvolací súd poukazuje na ustálenú judikatúru ústavného súdu, v zmysle ktorej súdy ako aj orgány verejnej správy sú povinné dať jasnú, zrozumiteľnú a dostatočnú odpoveď na zásadné otázky odvolateľom nastolené.

Odvolací súd sa nestotožnil ani s ďalšími odvolacími námietkami žalobcu, ktorými namietal nezákonnosť postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly a daňového konania.

Nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že krajský súd vo vzťahu k jeho námietke, že daňová kontrola sa riadne neuskutočnila, pretože štatutárny zástupca a jeho právny zástupca nebol riadne poučený, sa náležite nevysporiadal. Krajský súd sa predmetnou námietkou zaoberal dostatočne. Odvolací súd na zdôraznenie k vznesenej námietke uvádza. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 14. decembra 2010, ktorého predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu a jeho dodatku za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti a jeho splnomocneného zástupcu. Súčasťou zápisnice bol aj zápis o

tom, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v zmysle § 23 ods. 3 zákona o správe daní poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právach a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona. Poučovaciu povinnosť zákonodarca ukladá správcovi dane v § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a v § 11 ods. 2 uvedeného zákona dane súčasne ukladá správcovi dane povinnosť do zápisnice uviesť vykonané poučenie a vyjadrenie poučených osôb. Zákonodarca v § 23 ods. 1 definuje pojem daňového tajomstva tak, že daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním. Z obsahu zápisnice o danom poučení je jednoznačné, čo bolo obsahom poučenia, a to zachovať daňové tajomstvo a zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je taktiež jednoznačné, že protokol a jeho dodatok obsahujú skutočnosti o výsledkoch šetrení správcu dane u dodávateľov žalobcu, ale aj iných daňových subjektov v súvislosti s preverovaním dodania tovaru, o ktorých sa či už žalobca ako daňový subjekt alebo správca dane dozvedel a o ktorých sú povinní zachovávať mlčanlivosť, a preto pokiaľ správca dane poučil zúčastnené osoby na ústnom pojednávaní a v súlade so zákonnou úpravou zaznamenal i ich vyjadrenie do zápisnice, postupoval v súlade so zákonom. Posudzujúc vyjadrenie poučených osôb - právneho zástupcu žalobcu a žalobcu, k poučeniu: „poučeniu ja som vôbec neporozumel, pretože žiadne cudzie daňové tajomstvo na povinnosť mlčanlivosti zamestnancov správcu dane sa dozvedieť nesmiem a daňové tajomstvo môjho klienta daňovým tajomstvom nie je, keďže ním môžem disponovať podľa vlastných úvah“ a „štatutárny zástupca sa pripája k vyjadreniu splnomocneného zástupcu“, podľa jeho obsahu, možno dospieť k záveru, že splnomocnený zástupca daňového subjektu a aj daňový subjekt v danom prípade považovali poučenie len za nadbytočné, keďže predmetom prerokovania protokolu a jeho dodatku boli skutočnosti týkajúce sa žalobcu ako daňového subjektu, s ktorým oboznámením sa nespájajú následky spojené s daňovým tajomstvom. Správca dane aj vzhľadom k uvedenému, nemal zákonný dôvod poskytovať zúčastneným žiadne vysvetlenie, a preto skutočnosť, že pokračoval v prerokovávaní protokolu a jeho dodatku, nemá žiaden vplyv na to, že protokol o daňovej kontrole a jeho dodatok bol s konateľom daňového subjektu a jeho splnomocneným zástupcom riadne prerokovaný a doručený, a tým daňová kontrola bola ukončená v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona o správe daní.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú odvoláciu námietku žalobcu, ktorou namietal, že mu nebola poskytnutá lehota na vyjadrenie sa k dodatku protokolu. V zmysle právnej úpravy ustanovenej v § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. zákonodarca predpokladá, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadrovať len k protokolu a nie k jeho dodatku, čo potvrdzuje aj právna úprava ustanovená v § 15 ods. 5 písm. c/ a ods. 6 písm. e/ tohto zákona. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je nesporné, že správca dane doručil žalobcovi ako daňovému subjektu, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi po ukončení daňovej kontroly protokol o daňovej kontrole a daňový subjekt - žalobca, v zákonnej lehote správcovi dane predložil vyjadrenie k protokolu. Správca dane v súlade so zákonom vyjadrenie daňového subjektu k protokolu vyhodnotil v dodatku k protokolu, ktorý sa stal súčasťou prerokovaného a doručeného protokolu. Vychádzajúc z obsahu dodatku k protokolu, ako aj zo znenia právnej úpravy zákona o správe daní vzťahujúcej sa k protokolu, nemožno považovať dodatok k protokolu za dôkaz, keďže z jeho obsahu jednoznačne vyplýva, že správca dane v dodatku k protokolu vyhodnocuje len skutočnosti tvrdené žalobcom v jeho vyjadrení k protokolu a uvádza svoju úvahu, ktorou tieto skutočnosti žalobcom tvrdené v jeho vyjadrení k protokolu vyhodnotil. Vzhľadom k uvedenému i keď dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, protokol v skutkových zisteniach a v ich hodnotení nenahrádza ani nedopĺňa. Napokon z administratívneho spisu je zrejmé, že protokol o daňovej kontrole ako aj jeho dodatok bol s daňovým subjektom, resp. s jeho právnym zástupcom prerokovaný na ústnom pojednávaní dňa 14. decembra 2010.

Odvolací súd považoval za nedôvodnú aj ďalšiu odvoláciu námietku žalobcu, že vôbec neprebehlo prvostupňové daňové vyrubovacie konanie, tvrdiac, že krajský súd, ako aj žalovaný, nedal odpoveď na podstatu predmetnej námietky, čím je rozsudok nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného ako aj z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vyplýva, že tak ako žalovaný tak aj krajský súd venovali vznesenej námietke žalobcu náležitú pozornosť a v dôvodoch svojho rozhodnutia uviedli svoje skutkové zistenia a právne závery. Odvolací súd súhlasí s právnym záverom prvostupňového súdu vo vzťahu k predmetnej námietke a na

zdôraznenie uvádza. Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 15 zákona o správe daní upravuje podmienky daňovej kontroly, ktorou správca dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. V zmysle § 15 ods. 16 tohto zákona sa na daňovú kontrolu primerane použijú aj ostatné ustanovenia prvej časti a § 32, § 34 a § 41 tohto zákona. V zmysle § 15 ods.3, veta prvá a štvrtá zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom; dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). Z administratívneho spisu je nesporné, že správca dane výsledky komplexného zisťovania skutkového stavu danej veci zhrnul v protokole o daňovej kontrole a jeho prerokovaním s daňovým subjektom daňová kontrola bola ukončená a začalo sa vyrubovacie konanie. Nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že ukončením daňovej kontroly sa začalo prvostupňové konanie, pretože daňová kontrola je neoddeliteľnou súčasťou daňového konania, účelom ktorej je zistenie všetkých skutočností relevantných pre správne určenie a vyrubenie dane. Vo vyrubovacom konaní nie je dôvod opätovne vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehlo v rámci daňovej kontroly za súčinnosti daňového subjektu, resp. jeho splnomocneného zástupcu, ako to aj v danom prípade vyplýva z administratívneho spisu. Výsledkom vyrubovacieho konania je vydanie rozhodnutia správcou dane, v ktorom správca dane je povinný uviesť skutkové zistenia zadovážené daňovou kontrolou a svoju úvahu ako výsledok hodnotenia dôkazov zadovážených počas daňovej kontroly.

Z uvedených dôvodov odvolací súd dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že v danom prípade bolo preukázané, že správca dane v daňovom konaní postupoval v súlade so zákonom, keď v konaní postupoval náležite v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom a umožnil mu realizáciu jeho procesných práv, čím mu nebolo upreté právo v zmysle § 2 ods. 2 a 8 zákona o správe daní, ako aj právo podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Odvolací súd mal tiež preukázané, že žalovaný ako aj súd prvého stupňa sa v odôvodnení svojich rozhodnutí s predmetnými námietkami žalobcu vysporiadali.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu vznesenú až v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, ktorou namietal, že v danom prípade nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., dôvodiac, že k predĺženiu lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo z iného než zákonného dôvodu, ktorým postupom došlo k porušeniu § 15 a ods. 17 a § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ako i článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj že uvedené porušenie zákona je takou závažnou vadou procesu, na ktorú musí súd prihliadať z úradnej povinnosti podľa § 250i ods. 3 O.s.p. i bez návrhu, majúc zato, že tým, že nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly, protokol z daňovej kontroly je nezákonným dôkazom a tak nemožno naň prihliadať.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, je nesporné, že správca dane v danej veci začal daňovú kontrolu dane z príjmov právnických osôb dňa 26. januára 2010 a to na základe oznámenia č. 670/320/49631/2009/Šar a daňovú kontrolu ukončil dňa 14. decembra 2010 prerokovaním protokolu spolu s jeho dodatkom na ústnom pojednávaní správcu dane za účasti žalobcu a jeho právneho zástupcu; dňa 9. júna 2010 správca dane listom č. 670/320/28868/2010 Šar požiadal Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky ako orgán najbližšie nadriadený o predĺženie lehoty z dôvodov medzinárodného dožiadania a vzhľadom k tomu, že uskutočňoval aj ďalšie šetrenia prostredníctvom dožiadaní a svedeckých výpovedí a daňovú kontrolu neprerušil; Daňové riaditeľstvo SR pracovisko Trenčín mu listom č. VIII/320/4114/10/B?hm zo dňa 17. júna 2010 lehotu predĺžilo do 26. januára 2011. Z uvedených skutkových zistení vyplýva, že správca dane ukončil daňovú kontrolu v zákonnej lehote. Zákonodarca v právnej úprave ustanovenej v § 15 ods. 17 zákona o správe daní výslovne neustanovuje dôvod predĺženia lehoty, preto nemožno súhlasiť s argumentáciu žalobcu, že k predĺženiu lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu vykonávania dokazovania došlo z iného než zákonného dôvodu. Zákonodarca v uvedenej právnej norme zveruje do pôsobnosti orgánu najbližšie nadriadenému správcovi dane správnu úvahu, na základe ktorej môže určenú lehotu v zložitých prípadoch predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov. Teda ponecháva na úvahe orgánu najbližšie nadriadenému správcovi dane posúdiť dôvodnosť predĺženia lehoty. V zmysle § 245 ods. 2 O.s.p. pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie) preskúmava súd iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z hľadísk stanovených zákonom. Odvolací súd v danom prípade nezistil, že rozhodnutie nadriadeného správcovi dane vybočilo zo zákonného rámca.

Odvolací súd sa nestotožnil ani s ďalšou odvolaciou námietku žalobcu, ktorou namietal, že krajský súd prevzal nepravdivé tvrdenie žalovaného, že žalobca nepredložil správcovi dane protokoly o senzorických skúškach, popierajú že by tieto doklady nepredložil, pretože ich predložil hneď po začatí daňovej kontroly pri odovzdaní správcovi dane všetkých dokladov, keďže protokoly o senzorických skúškach boli súčasťou každého jednotlivého obchodu. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca ako daňový subjekt predložil protokoly o senzorických skúškach, v priebehu daňovej kontroly, daňový subjekt resp. jeho právny zástupca sa počas daňovej kontroly ani nezmieňuje o uvedenom dôkaze. Správca dane v protokole o daňovej kontrole č. 670/230/39892/2010/Šar bod bodom 2.2 uvádza súpis kontrolovaných dokladov, medzi ktorými neboli uvedené protokoly o senzorických skúškach, pričom žalobca vo vyjadrení k protokolu nevzniesol námietku, že v súpise kontrolovaných dokladov sa neuvádzajú predmetné protokoly a až v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru poukazuje na protokoly o senzorických skúškach ako o dôkaze preukazujúcom uskutočnenie dodávky kuracích pfs a predložil čestné prehlásenie zamestnankyne E. o odobratí vzoriek na laboratórne skúšky na zistenie kvality dodaného tovaru od spoločnosti BUNDÁŠ, s.r.o. a FENIX BAU, s.r.o.. E. správca dane vypočul ako svedka za účasti právneho zástupcu žalobcu, avšak pri výsluchu sa nevedela vyjadriť, či spoločnosť žalobcu konkrétne preverovaného tovaru má k dispozícii v podobe nejakého protokolu. Vychádzajúc zo skutkových zistení sa tvrdenie žalobcu javí ako účelové. Nemožno nechať bez povšimnutia, že žalobcovi nič nebránilo predmetné protokoly doložiť aj neskôr, čo však neurobil.

Vzhľadom k vyššie uvedenému odvolací súd nepovažoval odvolacie námietky žalobcu za relevantné k vyhoveniu jeho odvolacieho návrhu. Senát odvolacieho súdu dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia správne a v súlade so zákonom vyhodnotili, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnou úpravou ustanovenou 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 v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami.

Z uvedených dôvodov 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 pre neúspech v tomto konaní.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, bolo povinnosťou súdu podľa § 107 ods. 4 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 konať na strane žalovaného s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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.