

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/23/2013
Identifikačné číslo spisu:	8011200238
Dátum vydania rozhodnutia:	27.11.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8011200238.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: G. B., bytom K. XXX, zastúpený advokátom JUDr. Pavlom Hovanom, Advokátska kancelária so sídlom Spišská Nová Ves, Ing. Kožucha 1, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 14. januára 2011, č. I/225/2242/2011/997020-r, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 28. novembra 2012, č. k. 1S /44/2011-43 , takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 28. novembra 2012, č. k. 1S /44/2011-43 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 Prešove napadnutým rozsudkom zo dňa 28. novembra 2012, č. k. 1S/44/2011-43 zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 14. januára 2011, č. I/225/2242/2011/997020-r v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Stará Ľubovňa zo dňa 30. septembra 2010 č. 735/230/27977/10/Dlu podľa § 250j ods. 2, písm. c/, d/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 1083 € k v lehote 15 dní odo dňa právoplatnosti rozhodnutia.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Stará Ľubovňa zo dňa 30. septembra 2010 č. 735/230/27977/10/Dlu, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 8 037,90 Eur a zároveň neuznal vykázanú daňovú stratu na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 78 792,74 Eur.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu -

žalobcu, daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 25. augusta 2010 pod č. 735/320/20802/2010/Žá a jeho dodatok zo dňa 13. septembra 2010, prerokované so žalobcom dňa 24. septembra 2010 a na základe ktorých správca dane vydal dňa 30. septembra 2010 dodatočný platobný výmer; proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane sa žalobca odvolal, o ktorom Daňové riaditeľstvo SR rozhodol tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil (rozhodnutie je predmetom súdneho prieskumu).

Ďalej krajský súd z administratívneho spisu zistil, že daňový subjekt - žalobca, zaúčtoval do príjmov faktúry za reklamnú činnosť fakturované spoločnosti JADRIJA, s.r.o. Starý trh 2, Kežmarok, DIČ: 2020021256, IČO: 36455423 - faktúry zo dňa 13. júna 2006, 16. apríla 2006, 24. apríla 2006 a 2. mája 2006; k uvedeným faktúram sa daňový subjekt dňa 17. júna 2009 vyjadril tak, že v roku 2006 nedošlo k obchodnej činnosti, faktúry, ktoré sú vystavené spoločnosťou JADRIJA, s.r.o. a GastroMi s.r.o. sú fiktívne, túto činnosť vystavenia faktúr koordinoval a zabezpečoval konateľ spoločnosti GastroMi, s.r.o. F. K., v skutočnosti nedošlo k dodaniu tovaru a služieb v zdaňovacom období roku 2006 deklarovaných na faktúrach vystavených spoločnosťou JADRIJA, s.r.o. a GastroMi s.r.o.; ďalej daňový subjekt zaúčtoval do príjmov z podnikateľskej činnosti faktúry pre odberateľa B. G. - JAMIT, Mierová 52, Stará Ľubovňa - faktúry zo dňa 1. mája 2006, 3. septembra 2006 a 1. decembra 2006, k týmto faktúram sa vyjadril B. G. tak, že G. B. nevykonával pre neho dodanie služieb, ale vystavil mu iba faktúry, k týmto informáciám sa žalobca vyjadril tak, že v skutočnosti nedošlo k dodaniu tovaru a služieb, vystavil len pre odberateľov faktúry, k skutočnému dodaniu služieb došlo len pre firmu ROŠERO- P, s.r.o. a V. J., v ostatných prípadoch sa jedná o fiktívne faktúry; daňový subjekt zaúčtoval do príjmov faktúry pre odberateľa V. K., JAMIT, Zimná 103, Stará Ľubovňa, DIČ: 1048096203 - faktúry zo dňa 5. mája 2006, 5. apríla 2006, 2. júna 2006, 2. júla 2006, 2. augusta 2006, 4. septembra 2006 a 1. januára 2006, preverovaním bolo zistené, že V. K. nevedela o žiadnych obchodoch, v tom čase bola v zahraničí, obchody uzatváral jej priateľ B. G., ktorý uviedol, že žalobca nevykonával pre neho dodanie služieb a vystavil mu iba faktúry, pričom ide o fiktívne faktúry; daňový subjekt ďalej zaúčtoval faktúry pre spoločnosť ONLINE TRADE INVEST, s.r.o. Hurbanovo námestie 6, Bratislava, IČO: 35932104, DIČ: 2021998891 - faktúry zo dňa 2. februára 2006, 28. februára 2006, 28. februára 2006, 31. marca 2006 a 31. marca 2006, ku ktorým sa daňový subjekt vyjadril dňa 11. júna 2006 tak, že osobne sa nezúčastňoval pri vykonávaní týchto služieb, preberacie protokoly podpisovala iná osoba, platba za dodané služby bola síce vykonaná v hotovosti, peniaze boli odovzdané, v niektorých prípadoch však dodávateľom služieb bola spoločnosť iná a faktúra za uskutočnené služby sa u daňového subjektu nenachádzala, resp. daňový subjekt nevedel vysvetliť kde táto faktúra je, uvedené faktúry na základe tvrdenia daňového subjektu sú fiktívne, nakoľko nákup tovaru a služieb bolo od spoločnosti JADRIJA, s.r.o. a GastroMi s.r.o., vyhotovené ako fiktívnej faktúry; daňový subjekt ďalej fakturoval práce pre odberateľa N. K. K. - K., Lučivná 126, IČO: 41575890 - faktúry zo dňa 12. júna 2006, 15. júna 2006, 3. augusta 2006 a 12. septembra 2006 - išlo o práce vyfakturované a zaúčtované na akcii Čierna Voda, ako aj práce vykonané na akcii Turčianske Teplice a podľa vyjadrenia daňového subjektu išlo o práce, ktoré boli vykonávané daňovým subjektom na základe súpisu prác, ktoré nemá k dispozícii, výkon stavebných prác nekontroloval, organizačne nezabezpečoval, výkon týchto prác vykonával na základe zmlúv, ktoré nemal k dispozícii, nevedel sa vyjadriť, kde boli zmluvy uzatvárané; dňa 17. júna 2009 pracovníci správcu dane sa zúčastnili ústneho pojednávania týkajúceho sa daňového subjektu - žalobcu za súčinnosti tretej osoby I. W. Q. -zamestnanca odboru kriminálnej polície ÚJKP OR PZ v Starej Ľubovni, kde došlo k poskytnutiu informácií ohľadne vypočutých svedkov, ktorí vypovedali, že nevykonávali pre G. B. ťažké stavebné práce ani mu nedali žiaden tovar a služby, F. K. konateľ spoločnosti GastroMi s.r.o., priznal, že G. B. podpisoval iba prázdne dokumenty; k výpovediam jednotlivých konateľov spoločností a obchodných partnerov sa daňový subjekt vyjadril tak, že v roku 2006 nedošlo k obchodnej činnosti, faktúry, ktoré sú vystavené spoločnosťou JADRIJA, s.r.o. a GastroMi s.r.o., sú fiktívne, túto činnosť vystavovania faktúr koordinoval a zabezpečoval konateľ spoločnosti GastroMi s.r.o., A. K. a v skutočnosti nedošlo k dodaniu tovaru a služieb v zdaňovacom období roku 2006 deklarovaných na faktúrach uvedených spoločnosťou; pri kontrole daňového subjektu bolo ďalej zistené, že nemal zahrnuté do základu dane od spoločnosti KEY ART PRODUCTION, s.r.o., 29. augusta 19, Bratislava, IČO: 35855860 platby v sume 800 000 SK, na základe dožiadania správcu dane konateľ uvedenej spoločnosti V. N. predložil na DÚ Bratislava 1 dodávateľské faktúry od dodávateľa T. B., výdavkové pokladničné doklady vystavené spoločnosťou KEY ART PRODUCTION,

s.r.o. a príjmové pokladničné doklady vystavené G. B., konateľ tejto spoločnosti L. N. zápisnične dňa 20. februára 2008 uviedol, že písomnú formu neuzatváral a pri ústnej dohode osobne a telefonicky rokoval so žalobcom, u ktorého objednal práce súvisiace s drevovýrobou ako i ostatné služby uvedené vo faktúrach, peniaze vyplácal prevažne žalobcovi, ale je možné, že ich niekedy prevzal aj niekto iný ním poverený, tovar, reproboxy a rozoberateľné pódium spoločnosť prevzala priamo u žalobcu v Hniezdom, pódium pre hotel Permon bolo dodané s montážou aj demontážou priamo do haly hotela, ohňovú šou a animácie vykonali sprostredkovaní účinkujúci, ktorých zabezpečoval žalobca, svedecká výpoveď konateľa KEY ART PRODUCTION, s.r.o., sa týkala faktúr z 30. októbra 2006, 1. decembra 2006, 10. decembra 2006, 15. decembra 2006, 25. decembra 2006, 26. decembra 2006 a 31. decembra 2006 v celkovej sume 800 000 SK, daňový subjekt sa k výpovediam uvedených svedkov a k dokladom nimi predložených vyjadril tak, že faktúry s takými vysokými číslami nemá v účtovnej evidencii a s uvedenou firmou nikdy neprišiel do obchodného styku, ani nič pre ňu nikdy nevykonával.

Krajský súd zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného preskúmal v intenciách v ustanovení § 2 ods. 1, 3 v spojení s § 29 ods. 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb. a súčasne v intenciách ustanovení § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení v roku 2006 v spojení s § 2 písm. h/ a s § 17 ods. 3 písm. g/ uvedeného zákona.

Krajský súd konštatoval, že po preskúmaní zákonnosti rozhodnutí a postupov správnych orgánov v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že dôvody uvádzané v žalobe sú dôvodné, a preto rozhodnutia správnych orgánov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, ako aj z dôvodu že rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Krajský súd poukázal na to, že žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v priebehu súdneho konania predložil písomné dôkazy a to písomné podanie Okresného riaditeľstva PZ odboru kriminálnej polície Stará Ľubovňa zo dňa 4. januára 2012 a znalecký posudok číslo 3/2012 R.. W. Z. znalca z odboru ekonómie a manažmentu spolu s doplnkom k znaleckému posudku číslo 8/2011 vypracovaného v trestnej veci vedenej pre zločin skrátenej dane a poistného podľa § 276 ods. 1, 3 Trestného zákona.

Z predložených dokladov Krajský súd zistil, že v závere znaleckého posudku znalec R.. Z. vyčísľil daňovému subjektu - žalobcovi daňovú povinnosť k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 vo výške 0 a daňovú povinnosť k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie od 1. októbra do 31. decembra 2006 vo výške 11 807 SK, znalec z pôvodne určenej daňovej povinnosti odstránil vplyv faktúr vystavených pre odberateľa KEY ART PRODUCTION, s.r.o..

Podľa názoru krajského súdu správne orgány nesprávne vyhodnotili dôkazy získané pri výkone daňovej kontroly, majú za to, že postup správcu dane jednoznačne nepreukázal, že predmetné faktúry, ktoré mal pre spoločnosť KEY ART PRODUCTION, s.r.o., Bratislava vystavovať daňový subjekt, ktorý sa predstavil menom G. B., tieto skutočne vystavil žalobca s poukazom na výsledky znaleckého dokazovania znalca R.. Z. zahrnuté do znaleckého posudku číslo 3/2012 a jeho doplnku číslo 8/2011. Konštatoval, že vykonaným dokazovaním v rámci daňovej kontroly dožiadaním správcu dane na Daňovom úrade Bratislave I nebolo jednoznačne preukázané, že konatelia uvedenej spoločnosti vypovedali pravdivo ohľadne osoby žalobcu ako daňového subjektu, ktorý mal vystavovať faktúry vo výške 800 000 SK s poukazom na to, že údaje, ktoré obidvaja uvádzali boli v rozpore s výpoveďou žalobcu i s obsahom výkonu jeho živnostenskej činnosti, v ktorej stavenie pódii nemá. Mal zato, že správca dane túto povinnosť žalobcu vyhodnotil predčasne bez náležitého zistenia skutkového stavu. Ďalej uviedol že znalecké dokazovanie R.. V. Z. preukázalo, že uvedené faktúry neboli vystavené daňovým subjektom a tieto neboli ani zarátané do jeho príjmu za rok 2006, a preto ani záver správcu dane a následne žalovaného nemohol byť správny, pretože tieto skutočnosti ako bolo preukázané v priebehu vykonaného trestného konania voči osobe žalobcu neboli pravdivé. Krajský súd konštatoval, že správca dane a žalovaný v danom prípade jednoznačne ponechali dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov na daňový subjekt, pričom v danej súvislosti vôbec nevzali v úvahu aj ďalšie skutočnosti, ktoré vyplývali z trestného konania. Uviedol, že pokiaľ správca dane a žalovaný tvrdia, že došlo k porušeniu zákona o dani z príjmov u žalobcu v zdaňovacom období roku 2006, k týmto skutočnostiam sa musia opätovne vrátiť a v rozsahu príslušných ustanovení zákona číslo 511/1992 Zb. opätovne určiť daňovú povinnosť žalobcu ako daňového subjektu za zdaňovacie obdobie roku 2006 s tým, že ich povinnosťou bude vziať do úvahy závery znaleckého dokazovania z odboru ekonómie znalcom R.. Z. ako dôležitý dôkaz a s poukazom na príslušné zistené skutočnosti následne vo

veci rozhodnúť.

Krajský súd o náhrade trov konania rozhodoval podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi priznal náhradu trov konania, ktoré pozostávali z trov právneho zastúpenia a zaplateného súdneho poplatku za podanú žalobu, v dôsledku jeho úspechu v konaní.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalovaný. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalovaný považoval napadnutý rozsudok krajského súdu za nesprávny a v rozpore so zákonom. Namietal dôvod - nedostatočne zistený skutkový stav veci, pre ktorý krajský súd napadnuté rozhodnutie zrušil. Nesúhlasil s argumentmi krajského súdu, ktorými odôvodnil svoje závery. Tvrdil, že je absolútne právne nemožné akceptovať súdom uloženú povinnosť a to vziať do úvahy závery znaleckého dokazovania, kde znalec určil daňovú povinnosť žalobcu vo výške 0, pričom tento dôkaz žalobca predložil až v priebehu súdneho konania a žalovaný sa s obsahom doplnku k znaleckému posudku oboznámil až na pojednávaní súdu dňa 28. novembra 2012. Považoval za procesne nedôvodnú a nemožnú snahu žalobcu dopĺňovať dokazovanie v súdnom konaní. Vyslovil názor, že v tomto štádiu súdneho konania nie je možné dopĺňovať dokazovanie, majúť za to, že postup žalobcu a jeho akceptácia krajským súdom sa priechi zákonným možnostiam určených v § 250i ods. 2 O.s.p., ktorý zúžil plnú jurisdikciu na rozhodnutia výlučne súkromnoprávnej povahy s poukazom na to, že v daňovom konaní ide o rozhodnutie podľa verejného práva.

Žalovaný sa nestotožnil ani so súdom označeným prípadným ďalším postupom daňových orgánov, keď majú vziať do úvahy závery znaleckého dokazovania. Poukazom na to, že inštitucionálne nie je možné, aby znalec určoval výšku daňovej povinnosti konštatoval, že na určenie tejto povinnosti zákon ustanovil výlučne daňové orgány, a preto akýkoľvek znalecký posudok správca dane považuje za dôkazný prostriedok ako každý iný, ktorý vyhodnocuje zmysle zásady uvedenej v paragrafe 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.. Uviedol, že pre daný prípad je možné sa v tomto zmysle slova vyjadriť iba v teoretickej rovine, lebo daňová kontrola bola ukončená v roku 2010, pričom znalecký úkon bol vykonaný až v roku 2012, z ktorých dôvodov považoval za nedôvodné konštatovanie krajského súdu o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci. Ďalej namietal nesprávnosť posúdenia a záverov krajského súdu, pokiaľ ide o príjem vo výške 800 000 SK, ktorý mal prijať žalobca od spoločnosti KEY ART PRODUCTION, s.r.o., Bratislava, keď súd konštatoval, že nebolo jednoznačne preukázané, že konatelia tejto spoločnosti vypovedajú pravdivo ohľadom osoby žalobcu ako daňového subjektu, ktorý mal sporné faktúry vystaviť. Dôvodil, že nie je úlohou správcu dane pri vykonávaní dokazovania zisťovať pravdivosť, resp. nepravdivosť obsahu vykonaného dôkazného prostriedku, ale ho vyhodnotiť jednotlivo a vzájomných súvislostiach v záujme preukázania opodstatnenosti svojho záveru vo veci, a to v tomto prípade vyrubeného rozdielu dane z príjmu. Mal za to, že všetky okolnosti týkajúce sa obchodov so spoločnosťou KEY ART PRODUCTION, s.r.o. zistené v priebehu daňovej kontroly jednoznačne svedčia v neprospech žalobcu, vysloviac presvedčenie, že v posudzovanom prípade bol zistený skutkový stav dostatočne.

Ďalej namietal nesprávny právny názor súdu prvého stupňa vo vzťahu k základnej právnej otázke a to posúdenie dôkazného bremena daňového subjektu voči správcovi dane. Uviedol, že krajský súd síce konštatoval, že daňové orgány ponechali dôkazné bremeno na daňovom subjekte, čo však nijako neodôvodnil.

Záverom uviedol, že uvedené námietky uplatňuje aj vo vzťahu k ďalšiemu dôvodu krajského súdu, pre ktorý zrušil rozhodnutia, a to, že rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného nevyjadril, odvolací návrh nepodal.

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 žalovaného (§ 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 rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Stará Ľubovňa, zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 8 037,90 eur. A preto 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 vyrubení žalobcovi rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006.

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 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, a dospel k záveru, že pokiaľ súd prvého stupňa rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie vo výroku rozhodol vecne správne, však s dôvodmi, pre ktoré prvostupňový súd rozhodnutia zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie sa odvolací súd nestotožnil.

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), preskúmvava 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.).

Z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, odvolací súd zistil, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Stará Ľubovňa č. 735/230/27977/10/Dlu zo dňa 30. septembra 2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 8037,90 eur a zároveň neuznal vykázanú daňovú stratu na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 78792,74 eur.

Odvolačí súd z administratívneho spisu ďalej zistil, že daňová kontrola u žalobcu bola začatá na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 26. februára 2010 č. 735/320/4689/2010/Ža. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol zo dňa 25. augusta 2010 č. 735/320/20802/2010/Ža, na základe vyjadrenia zástupcu žalobcu k protokolu vyhotovil Dodatok k Protokolu zo dňa 13. septembra 2010. Protokol a jeho Dodatok boli prerokované dňa 24. októbra 2010 bez účasti žalobcu a jeho zástupcu, ktorí sa z neúčasti ospravedlnili. Z Protokolu o daňovej kontrole vyplýva, že daňový subjekt v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb v podanom za zdaňovacie obdobie 2006 vykázal daňovú stratu vo výške 78 792,74 eur. Za kontrolované zdaňovacie obdobie žalobca zaúčtoval do príjmov faktúry fakturované pre spoločnosti JADRIJA, s.r.o., Starý trh 2, Kežmarok, B. G. - V., Mierová 52, Stará Ľubovňa, pre odberateľa V. K., V., Zimná 103 Stará Ľubovňa, ONLINE TRADE INVEST, s.r.o. Hurbanovo námestie 6, Bratislava, N. K., K., Lučivná číslo 127. K uvedeným faktúram a vyjadreniam konateľov týchto spoločností sa žalobca vyjadril tak, že v roku 2006 nedošlo k obchodnej činnosti, faktúry boli vystavené spoločnosťou JADRIJA, s.r.o., sú fiktívne, túto činnosť vystavovania faktúr koordinoval a zabezpečoval konateľ spoločnosti GastroMi, s.r.o. F. K., k skutočnému dodaniu služieb došlo len pre firmu ROŠERO- P, s.r.o. a V. J., v ostatných prípadoch sa jedná o fiktívne faktúry. Žalobca svoje vyjadrenia o fiktívnych faktúrach potvrdil svojim podpisom v zápisniciach o ústnom pojednávaní č. 735/320/13448/2009/Bod', č. 735/320/11038/2008/Bod'. Daňovou kontrolou správca dane ďalej zistil, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období 2006 nezahrnul do základu dane platby vyplatené v hotovosti v roku 2006 firmou KEY ART PRODUCTION, s.r.o., 29. augusta 19, Bratislava v celkovej hodnote 800 000,-Sk, ktorý príjem žalobca nemal v účtovnej evidencii. Správca dane cestou dožiadania Daňovým úradom Bratislava 1 zabezpečil vyžiadanie faktúr od uvedenej spoločnosti a výsluch jej konateľov. Konateľ označenej spoločnosti V. N. predložil dodávateľské faktúry, výdavkové pokladničné doklady a príjmové pokladničné doklady a súčasne zápisnične uviedol, že spoluprácu so žalobcom zabezpečoval konateľ spoločnosti L. N., ktorý zápisnične na ústnom pojednávaní dňa 19. mája 2008 uviedol, že neoveroval totožnosť osoby, ktorá sa mu pri jednaniach predstavila ako G. B., ani nežiadal od neho predloženie oprávnenia na podnikanie, služby a práce objednával u osoby, ktorá sa v jednaniach predstavila ako B., jednotlivé faktúry boli uhradené po predložení faktúr a príjmových pokladničných dokladov v hotovosti, pokladničné výdavkové doklady nevystavoval, boli dodatočne vystavené účtovníčkou spoločnosti, preberacie protokoly a dodacie listy o fakturovaným tovare a službách neboli vyhotovené. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol dožiadaným správcom dane informovaný o výsluchu oboch konateľov spoločnosti KEY ART PRODUCTION, s.r.o., ústneho pojednávania, na ktorom sa uskutočnil výsluch uvedených osôb sa nezúčastnil, svoju neúčasť ospravedlnil z dôvodu choroby. K predloženým uvedeným faktúram a k výsluchom označených konateľov vypočutých ako svedkov sa vyjadril tak, že uvedené faktúry nevystavil, nemá ich v účtovnej evidencii, s uvedenou firmou nikdy neprišiel do obchodného styku a nič pre ňu nikdy nevykonával.

Žalobca vo vyjadrení k protokolu ku kontrolným zisteniam týkajúcim sa obchodnej činnosti, a teda aj faktúr vystavených spoločnosťou JADRIJA, s.r.o. a GastroMi s.r.o. namietal, že samotné spísanie protokolu č. 735/320/13448/2009/Bod' bolo nezákonné, pretože protokol bol spísaný pod nátlakom na neho, pričom boli predložené dôkazy, ktoré neboli vyhotovené zákonným spôsobom, boli klamlivé a pod tlakom týchto údajných dôkazov pristúpil k podpisu tohto protokolu. Súčasne namietal, že vyjadrenia v ňom uvedené nie sú pravdivé a popieral skutočnosť, že obchody so spoločnosťou JADRIJA, s.r.o. a GastroMi s.r.o. neboli reálne uskutočnené a popieral, že ide o obchody fiktívne. Obdobne namietal nesprávne zistenie skutkových okolností týkajúcich sa príjmov z podnikateľskej činnosti pre odberateľov B. G. - V., V. K. V., ONLINE TRADE INVEST, s.r.o. a N. K., K.. Uviedol, že po čas všetkých kontrol, ktoré boli vykonané, tvrdil že nie je pravdou, že fakturované činnosti neboli vykonané.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane opakovane žalobcu vyzýval na predloženie dokladov preukazujúcich reálne uskutočnenie poskytnutých prác a služieb ním deklarovaných. Žalobca na výzvy správcu dane žiadané doklady nepredložil, tvrdiac, že doklady týkajúce sa zdaniteľných obchodov sa stratili pri ich manipulácii medzi kriminálnou políciou a správcom dane, keď tieto doklady putovali medzi správcom dane a kriminálnou políciou, čo nebolo kontrolované a overované ich prevzatie. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že po začatí daňovej kontroly boli správcom dane daňové doklady týkajúce sa daňovej povinnosti žalobcu za rok 2006 vyžiadané od kriminálnej polície výzvou číslo 735/320/9195/2010, ako aj že účtovné doklady boli zápisnične prevzaté správcom dane od pracovníkov

polície č. 735/320/12499/2012, pričom k protokolárnemu odovzdaniu účtovných dokladov bol predvolaný aj žalobca, ktorý sa prevzatia dokladov nezúčastnil a svoju neúčasť neospravedlnil.

Po preskúmaní veci odvolací súd mal preukázané, že medzi účastníkmi v tomto štádiu konania ostalo sporné najmä posúdenie, či správca dane postupoval správne a v súlade so zákonom pri zabezpečovaní podkladov pre určenie daňovej povinnosti žalobcu za zdaňovacie obdobie 2006 v prípade odberateľských spoločností JADRIJA, s.r.o., Starý trh 2, Kežmarok, B. G. - V., Mierová 52, Stará Ľubovňa, pre odberateľa V. K. V., Zimná 103 Stará Ľubovňa, ONLINE TRADE INVEST, s.r.o. Hurbanovo námestie 6, Bratislava, N. K., K., Lučivná číslo 127. A súčasne či správca dane postupoval správne a v súlade so zákonom, keď fakturovanú finančnú istinu v sume 800 000,-Sk vyplatenú spoločnosťou KEY ART PRODUCTION, s.r.o., zaúčtoval do príjmu žalobcu za rok 2006. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd zameral svoju pozornosť k týmto sporným skutočnostiam.

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 § 15 ods. 1, 5, 6, 10, 12, 13, 15 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázku 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 správcou 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 na 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 správcou 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, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. Daňový subjekt preukazuje 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.

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.

Z citovaných právnych noriem vyplýva vôľa zákonodarcu zveriť do právomoci správcu dane, ktorý vedie daňové konanie vykonávanie dokazovania za účelom zistenia skutočností potrebných pre správne určenie daňovej povinnosti daňového subjektu, pričom nie je viazaný návrhmi daňového subjektu a v daňovom konaní postupuje v súčinnosti s daňovým subjektom tak, že daňový subjekt má právo a súčasne povinnosť navrhovať resp. predkladať dôkazy a k vykonaným dôkazom sa má právo vyjadrovať. Správca dane vyzve daňový subjekt na vyjadrenie a doplnenie neúplných údajov, na vysvetlenie nejasností, na opravu nepravdivých údajov alebo preukázanie pravdivosti údajov v tom prípade, ak má správca dane 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, pričom správca dane vždy musí vychádzať z konkrétnych okolností daného prípadu.

Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že správca dane zažal daňovú kontrolu na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 26. februára 2010 potom, ako žalobca ako daňový subjekt podal daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006, v ktorom vykázal daňovú stratu 78792,74 eur (2373710 Sk). Výsledkom daňovej kontroly bolo vyhotovenie protokolu, v ktorom správca dane uvádza, z ktorých podkladov pri zisťovaní relevantných skutočností pre správne určenie dane vychádzal, ku ktorému sa žalobca vyjadril tak, že namietal zákonnosť postupu správcu dane. S touto námietkou sa správca dane vysporiadal v dodatku k protokolu. Rovnaké námietky žalobca vzniesol aj v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane, s ktorými sa žalovaný vypořiadaval v preskúmanom rozhodnutí konštatovaním, že daňový subjekt mal v danom prípade daňovú povinnosť preukázať pravdivosť tvrdení uvedených v daňovom priznaní a počas daňovej kontroly na výzvy správcu dane predložiť relevantné doklady, z ktorých by správnosť jeho tvrdení vyplývala, keďže však v priebehu daňovej kontroly takéto doklady nepredložil správca dane správne postupoval, keď pri určení daňovej povinnosti žalobcu za zdaňovacie obdobie 2006 vychádzal z účtovných dokladov predložených žalobcom a z výsledkov vlastného šetrenia i miestnym zisťovaním.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu a citovanej právnej úpravy odvolací súd námietku žalobcu, ktorou namietal nezákonnosť postupu správcu dane ohľadne prác a poskytnutých služieb na základe účtovných dokladov vystavených spoločnosťami JADRIJA, s.r.o. a GastroMi s.r.o., na základe faktúr pre odberateľov - B. G. - V., V. K. V., ONLINE TRADE INVEST, s.r.o. a N. K., K., považoval za nedôvodnú, keďže zo skutkových okolností je zrejmé, že žalobca nepredložil žiadne doklady, ktorými by preukázal reálnosť uskutočnenia prác a služieb a tieto podklady nepredložil ani na základe výziev správcu dane v zmysle § 41 zákona o správe daní na doplnenie neúplných údajov, alebo aby nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. V priebehu daňovej kontroly v čase oboznamovania sa s vyjadreniami konateľov uvedených spoločností sám žalobca tvrdil, že obchody sa neuskutočnili a faktúry boli vystavované ako fiktívne. Z týchto dôvodov tvrdenia žalobcu uvedené vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole, že svoje tvrdenia k vyjadreniam konateľov uvedených spoločností urobil pod nátlakom a sú nepravdivé a súčasne že tvrdenia týchto konateľov sú klamlivé, bez predloženia akéhokoľvek dôkazu o pravdivosti takéhoto tvrdenia, podľa názoru odvolacieho súdu vyznievajú ako účelové tvrdenia, s ktorými sa napokon náležite vysporiadal aj správca dane v Dodatku k Protokolu, ako aj žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

Odvolací súd však v prípade obchodného vzťahu žalobcu so spoločnosťou KEY ART PRODUCTION, s.r.o. dospel k záveru, že v danom prípade správca dane vyvodil svoj právny záver predčasne na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu. Nie je možné súhlasiť s tvrdením žalovaného uvedeným v jeho odvolaní, že správca dane neskúma pravdivosť vykonávaného dôkazu v prípade výsluchu svedkov. Povinnosťou správcu dane je zistiť materiálnu pravdu pre správne určenie daňovej povinnosti daňového subjektu. Pri hodnotení dôkazov je preto správca dane povinný vyhodnocovať všetky dôkazy jednotlivo ako aj v vzájomnej súvislosti a v rámci takéhoto hodnotenia je jeho povinnosťou aj posúdiť, či svedok vypovedá pravdu o tvrdenej skutočnosti vzhľadom k ostatným skutočnostiam, ktoré pri vykonávaní dokazovania vyšli najavo, ktoré pravdivosť jeho svedeckej výpovede potvrdzujú alebo vyvracajú. Zo skutkových okolností týkajúcich sa prác a služieb poskytnutých žalobcom spoločnosti KEY ART PRODUCTION, s.r.o. vyplýva, že správca dane vychádzal výlučne z dokladov predložených konateľom uvedenej spoločnosti V. N., ktorý sa však k obchodnej spolupráci so žalobcom nevedel vyjadriť, keďže túto mal zabezpečovať L. N., ktorý však potvrdil, že pri dohodovaní fakturovaných prác a služieb v roku 2006 jednal s osobou, ktorá sa mu predstavila ako Pisarcčík, žiadnym spôsobom si neoveroval totožnosť tejto osoby a ani predmet jeho činnosti, žiadnu evidenciu o dodávke a preberaní prác a služieb neevidoval, jedinými dokladmi boli faktúry, pokladničné príjmové a výdavkové doklady, pričom výsluch konateľov sa uskutočnil bez prítomnosti žalobcu. Vykonaným dôkazom - výsluch uvedených svedkov a nimi predložené listinné doklady, správca dane priradil výlučnú vypovedaciu hodnotu a to aj napriek tomu, že žalobca popieral, že by pre označenú spoločnosť vykonával akékoľvek práce alebo služby.

Odvolací súd súhlasí s názorom žalovaného, že v štádiu súdneho konania nie je možné dopĺňovať dokazovanie, majúť za to, že postup žalobcu a jeho akceptácia krajským súdom sa prieči zákonným možnostiam určených v § 250i ods. 2 O.s.p., ktorý zúžil plnú jurisdikciu na rozhodnutia výlučne súkromnoprávnej povahy s poukazom na to, že v daňovom konaní ide o rozhodnutie podľa verejného práva, ako aj s jeho tvrdením, že inštitucionálne nie je možné, aby znalec určoval výšku daňovej povinnosti a na určenie tejto povinnosti zákon ustanovil výlučne daňové orgány, a preto akýkoľvek znalecký posudok správcu dane považuje za dôkazný prostriedok ako každý iný, ktorý vyhodnocuje zmysle zásady uvedenej v paragrafe 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., s poukazom na to, že daňová kontrola bola v danom prípade ukončená v roku 2010 a znalecký posudok bol vypracovaný v roku 2012.

Vychádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období 2006 vykonával činnosť na základe živnostenského oprávnenia č. 806/2005 zo dňa 23. februára 2005 s účinnosťou od 1. marca 2005, čím mu vznikla povinnosť podať daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie a povinnosť zaplatiť daň z príjmov fyzických osôb za predmetné zdaňovacie obdobie. Povinnosťou daňového subjektu je zaplatiť daň z príjmu, ktorý dosiahol v príslušnom zdaňovacom období, pričom existencia jeho príjmu musí vychádzať z relevantných podkladov.

Podľa § 2 písm. h/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení v roku 2006 na účely tohto zákona sa rozumie zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd taktiež ako súd prvého stupňa zastáva názor, že v danom prípade správca dane si nezabezpečil dostatok skutkových zistení pre prijatie právneho záveru, že žalobca v roku 2006 dosiahol príjem v sume 800.000 Sk, ktorý nezahrnul do základu dane od spoločnosti KEY ART PRODUCTION, s.r.o., keďže z postupu správcu dane je zrejmé, že svoj právny záver vyvodil výlučne na základe dokladov predložených uvedenou spoločnosťou a výsluchu ich konateľov, pričom tvrdením žalobcu, že pre túto spoločnosť žiadne práce nevykonával a s uvedenou spoločnosťou nikdy neprišiel do obchodného styku, sa náležitým spôsobom nevyporiadal, i keď zo skutkových zistení vyplýva, že konateľ označenej spoločnosti L. N. vo výpovedi uviedol, že jednal s osobou, ktorá sa mu predstavila ako B., pričom totožnosť neoveroval a okrem predložených faktúr a pokladničných dokladov nedisponuje žiadnymi dokladmi o vykonaní prác pre daňový subjekt. Vykonané dokazovanie na

preukázanie príjmu v sume 800.000 Sk aj odvolaciemu súdu sa javí ako nedostatočné, keďže z výpovede svedka nie je zrejmé, že práce objednával skutočne u žalobcu ako daňového subjektu ako aj, že peniaze mu boli vyplatené, z ktorých dôvodov na danú skutočnosť bude potrebné doplniť dokazovanie konfrontáciu uvedeného svedka so žalobcom, resp. znaleckým dokazovaním znalcom z odboru grafológie na potvrdenia pravosti podpisu žalobcu na pokladničných dokladoch, ktoré konateľ spoločnosti KEY ART PRODUCTION, s.r.o., predložil ako doklady vystavené a podpísané žalobcom.

Z uvedených dôvodov odvolací súd v danej veci dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že v preskúmvanej veci nebolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobca v zdaňovacom období 2006 dosiahol príjem v hodnote vyplatených predmetných faktúr spoločnosťou KEY ART PRODUCTION, s.r.o., a preto rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, ktorými žalobcovi ako platiteľovi dane bol vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2006, treba považovať za predčasné, a teda v rozpore so zákonom.

Pokiaľ teda krajský súd vo výroku napadnutého rozsudku zrušil rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, rozhodol vo veci správne, a preto 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.

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 a s § 151 ods. 1, 2. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, aj keď bol v tomto konaní úspešný, keďže ich výšku nevyčíslil.

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.