



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobcu **P.**, s miestom podnikania v K., *zastúpeného Mgr. Soňou Grošaftovou, advokátkou so sídlom v Žiline, Makovického 7*, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/19178-120459/2010/991857-r zo dňa 24. novembra 2010, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/9/2011-38 zo dňa 29. júna 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/9/2011-38 z 29. júna 2011 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/19178-120459/2010/991857-r zo dňa 24. novembra 2010 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bytča č. 691/230/13964/10/Sta zo dňa 18. júna 2010 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 674,31 eura do rúk Mgr. Soni Grošaftovej, advokátke v Žiline, do troch dní.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/228/19178-120459/2010/991857-r zo dňa 24. novembra 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bytča č. 691/230/13964/10/Sta zo dňa 18. júna 2010, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 65.606,65 eura s odôvodnením, že účtovná dokumentácia, ktorú predložil daňový subjekt v súlade s ustanovením § 15 ods. 5 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o správe daní“) v dňoch 10. februára 2010, resp. 16. februára 2010 nespĺňala podmienku hodnovernosti a správnosti.

Krajský súd v Žiline posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 4, ods. 5, ods. 6, § 15 ods. 1, ods. 5 ods. 17, ods. 18 a § 29 ods. 8 zákona o správe daní ako aj z ustanovení § 17 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a dospel k záveru, že žalovaný dostatočne odôvodnil, prečo dôkazy, ktoré predložil žalobca v priebehu daňovej kontroly dňa 10. februára 2010, resp. dňa 16. februára 2010 neakceptoval. Nestotožnil sa s tvrdením žalobcu, že žalovaný neodôvodnil, prečo neakceptoval predložené „nové dôkazy“ v rámci výkonu daňovej kontroly. Žalobca (v rozsudku nesprávne uvedený žalovaný) tým, že nepostupoval podľa opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/25814/2006-74, ktorým sa mení opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/21378/2003-92, ktorým sa ustanovuje postup účtovania pri prechode zo sústavy jednoduchého účtovníctva do sústavy podvojného účtovníctva pre podnikateľov a účtovné jednotky, ktoré vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazuje svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov nesprávne stanovil za kontrolované zdaňovacie obdobie roka 2008 sumu príjmov z podnikania, z inej samostatne zárobkovej činnosti a z prenájmu sumu položiek zvyšujúcich základ dane (znižujúcich stratu) sumu výdavkov a sumu položiek znižujúcich základ dane (zvyšujúcich stratu) a následne základ dane a daň. Krajský súd uviedol, že aj podľa jeho názoru účtovná dokumentácia, ktorú žalobca predložil v dňoch 10. februára 2010, resp. dňa 16. februára 2010 nespĺňala podmienku hodnovernosti

a správnosti a správca dane ako aj žalovaný postupovali správne, keď poukázali na to, že táto účtovná dokumentácia predstavuje novú, dodatočne vypracovanú účtovnú dokumentáciu a túto nezohľadnil. Žalobca túto predložil napriek tomu, že v odpovedi zo dňa 28. októbra 2009 na výzvu správcu dane zo dňa 16. októbra 2009 uviedol, že nemá k dispozícii inventúrny súpis zásob k 31. decembru 2007, pretože sa stratil, resp. podklady k inventúre firma, ktorá mu viedla účtovníctvo vymazala. Ďalej vo vzťahu k druhej námietke žalobcu týkajúcej sa dĺžky daňovej kontroly, napriek tomu, že táto námietka nebola uplatnená v rámci administratívneho odvolacieho konania, sa ňou krajský súd zaoberal a dospel k záveru, že taktiež nie je dôvodná. Krajský súd mal za preukázané, že daňová kontrola dane z príjmov za zdaňovacie obdobie začala dňa 16. septembra 2009. Dňa 24. februára 2010 správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na jej vykonanie s čím žalovaný súhlasil a lehotu kontroly predĺžil do 30. júna 2010. O tejto skutočnosti bol žalobca informovaný upovedomením č. 691/320/3073/2010/Jan zo dňa 25. februára 2010 s uvedením dôvodu. Toto upovedomenie prevzala zástupkyňa žalobcu v daňovom konaní Mgr. Ing. Č. dňa 02. marca 2010.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal pre jeho neúspech v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, žiadajúc napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/19178-120459/2010/991857-r zo dňa 24. novembra 2010 ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bytča č. 691/230/13964/10/Sta zo dňa 18. júna 2010 budú zrušené. Súčasne si uplatnil aj náhradu trov celého konania.

Žalobca nesúhlasil s názorom krajského súdu poukazujúc na to, že účelom daňovej kontroly je predovšetkým zákonná povinnosť správcu dane dospieť k správne a spravodlivému určeniu dane ako výsledku zisťovaní počas jej priebehu, a to na podklade dokladov predložených samotným daňovým subjektom, a v prípade vzniknutých rozporov za účelom ich odstránenia umožniť daňovému subjektu pri uplatnení zásady vzájomnej súčinnosti tieto nedostatky zdôvodniť a následne umožniť ich odstránenie, pokiaľ táto príčina má základ v objektívnych okolnostiach a nie v úmysle daňového subjektu ukrátiť štát na daniach. Poukazoval i na to, že podstatnou skutočnosťou pre posúdenie danej veci je jej skúmanie z pohľadu správneho a teda spravodlivého určenia dane, kedy žalobca v dôsledku rozporov v existujúcich účtovných podkladoch, ktoré boli predložené v termínoch podania

daňových priznaní za príslušné zdaňovacie obdobia, a to za rok 2007 a 2008, tieto existujúce rozpory odstránil a zosúladiť, a to bez akéhokoľvek zásahu do ich samotnej podstaty, tzn. existujúcich účtovných podkladov. Žalobca tvrdil, že pri odstraňovaní rozporov počas výkonu daňovej kontroly, na podklade výzvy správcu dane, vychádzal iba z existujúcich dokladov predložených správcovi dane, a to spôsobom matematického prepočtu ocenenia existujúcich zásob podľa stavu k 31. decembra 2007, kedy ako účtovná jednotka účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva. Tento stav následne premietol ako stav k 01. januáru 2008 a cez príjem – výdaj z existujúcich faktúr za rok 2008 zosúladiť stav zásob k 31. decembru 2008, kedy už ako účtovná jednotka účtoval v sústave podvojného účtovníctva. Iba týmto spôsobom docielil verný a preukazný existujúci účtovný stav, a to práve vo vzťahu k základu dane.

Žalobca mal za nesporné, že pri prechode zo sústavy jednoduchého účtovníctva do sústavy podvojného účtovníctva síce nepostupoval v súlade s opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/25814/2006-74, ktorým sa mení opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/21378/2003-92, avšak toto pochybenie nemôže mať za následok, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly nezohľadní odstránenie nezrovnalostí, ktoré ovplyvňujú správnosť určenia základu dane a k odstráneniu ktorých bol žalobca vyzvaný správcom dane, pričom k splneniu tejto povinnosti je daňový subjekt priamo zaviazaný zákonom. Žalobca poukazoval na to, že tieto skutočnosti majú nesporne vplyv na správne určenie základu dane, nakoľko existencia zásob k 01. januáru 2008, t. j. v čase prechodu do sústavy podvojného účtovníctva vo vzťahu k účtovným podkladom pre daňové priznanie za zdaňovacie obdobie roku 2007 k 31. decembru 2007 bola nesporne preukázaná.

Ďalej žalobca poukazoval na to, že predloženie ocenenia stavu zásob v obstarávacích cenách, t. j. existencia zásob je ďalej preukázaná z pohľadu príjmu, ktorý správca dane nespochybnil, avšak oproti tomuto príjmu nezohľadnil samotný výdaj bez ktorého by žalobca nedosiahol zdaniteľné príjmy. Uviedol, že v danom prípade sa jednalo o veľké záhradníctvo, v ktorom dochádza k nákupu rastlín, k vlastnej pestovateľskej činnosti a k výkonu činnosti s tým súvisiacich, kedy nesporne musí nastať výdaj a pri takomto pohybe tovaru nemôže logicky nastať stav zásob 0, i napriek nesprávnemu uvedeniu zo strany žalobcu z dôvodu neznalosti účtovania, v dôsledku čoho nastali uvedené rozpory. Žalobca poukazoval na to, že v tejto súvislosti účelovo zohľadniť iba príjmy daňového subjektu bez akejkoľvek ich prepojenosti na výdaje, ktoré vynaložené byť musia, aby daňový subjekt daný príjem dosiahol, nemôže mať oporu v daňovom zákone, či už v hmotnoprávnom alebo procesnom.

Žalobca tiež poukazoval na to, že v roku 2007 účtoval ako účtovná jednotka v sústave jednoduchého účtovníctva. Z daňového priznania za rok 2007 a z účtovných podkladov pre jeho spracovanie (z výkazu o majetkoch a záväzkoch) mal žalovaný za preukázané, že stav zásob predstavoval hodnotu 10.497.995,- Sk. Pri prechode zo sústavy jednoduchého účtovníctva do sústavy podvojného účtovníctva žalobca nezaúčtoval skutočný stav existujúcich zásob ako počiatočný stav, čím vznikol rozpor medzi stavom účtovným a daňovým. Správca dane po začatí výkonu daňovej kontroly vyzval žalobcu na jeho odstránenie, ktorý rozpor žalobca následne aj odstránil. Z účtovných podkladov roku 2007 žalobca vypracoval podklad nazvaný ako pomôcka pre premietnutie vplyvov predložených dôkazov, ktorým zákonným spôsobom ocenil existujúce zásoby, a to v obstarávacích cenách t. j. stanovil cenu týchto zásob. Uvedené ocenenie nie je podľa žalobcu možné považovať za rekonštrukciu účtovníctva tak, ako to ustálil krajský súd a žalovaný, nakoľko do účtovných podkladov podaných daňových priznaní žiadnym spôsobom nebolo zasahované, tieto sa dodatočne neprerábali, ale išlo iba o matematický postup majúci vplyv na správne určenie základu dane podľa preukázateľne existujúceho stavu zásob v čase prechodu zo sústavy jednoduchého účtovníctva do sústavy podvojného účtovníctva. V danom prípade však žalovaný zohľadnil iba výnosy, pričom náklady do úvahy nezobral.

Žalobca opakovane tvrdil, že predložením nových dôkazov nekonal v rozpore so zákonom, ale konal tak, aby výsledná daň bola určená správne. Práve na výzvu správcu dane vo vzťahu k rozporným tvrdeniam, žalobca zosúladiť účtovný stav zásob a ich pohyb v roku 2008 so skutočne existujúcim stavom v danom období. Iba samotná skutočnosť, že daňový subjekt pri spracovaní účtovnej evidencie, z ktorej vychádzal pri vypracovaní daňového priznania za rok 2008 nesprávne vykázal a ocenil zásoby, bez prihliadnutia na dôkazy preukazujúce odstránenie daného rozporu, nemôže viesť k záveru, že žiadny právny predpis neurčuje správcovi dane akceptovať každý predložený dôkazný prostriedok. Pokiaľ však daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly predkladá dôkazy, ktoré ovplyvňujú správnosť určenia základu dane, a tým prispievajú k určaniu spravodlivej dane, je správca dane zo zákona povinný tieto akceptovať, čo je premietnuté v základných zásadách daňového konania, ktoré korešpondujú s ústavnou zásadou, že správne orgány môžu konať iba v medziach zákona a nie nad ich rámec – zásada legality. Poukazoval aj na to, že z ustanovenia § 34 zákona o účtovníctve vyplýva, že samotný subjekt pokiaľ zistí chybu, môže vykonať opravu účtovného záznamu, a tým zabezpečiť účel účtovania, a to v čase, kedy na túto chybu príde. Túto zásadu treba rešpektovať aj vtedy, ak daňovník v bežnom zdaňovacom období zistí, že základ dane za niektoré z predchádzajúcich

zdaňovacích období vyčísli v rozpore s vtedy platným právnym alebo skutkovým stavom. Ak sú splnené podmienky podľa § 39 zákona o správe daní, daňový subjekt za zdaňovacie obdobie s ktorým predmetná položka súvisí, podá dodatočné daňové priznanie. Po začatí výkonu daňovej kontroly má daňový subjekt zákonnú povinnosť aktívnej súčinnosti pri preukazovaní správnosti svojich tvrdení, ktorá spočíva v povinnosti odstraňovania vzniknutých rozporov. Tým, že správca dane vyhodnotil odstránenie rozporov zo strany žalobcu ako rekonštrukciu účtovníctva a tieto objektívne dôkazy nezohľadnil vo vzťahu k správne určeniu dane, žalobca tvrdil, že mu bolo odňaté právo na spravodlivý proces, nakoľko dôkazy svedčiacie v jeho prospech správca dane neakceptoval. Tvrdenie, že túto povinnosť správcovi dane neukladá žiadny právny predpis, je v rozpore s ustanovením § 2 a § 29 zákona o správe daní. Žalobca tiež uviedol, že je nesporné, že správna evidencia a oceňovanie zásob je významné, avšak pokiaľ evidencia zásob a ocenenie nie je dostatočne preukázané (pri ich existencii) má správca dane pristúpiť k stanoveniu základu dane podľa pomôcok. V danom prípade však tento rozpor bol žalobcom odstránený. Pokiaľ by malo byť správne tvrdenie žalovaného ako aj krajského súdu, že účel daňovej kontroly by sa minul cieľa a stačilo by iba formálne preverenie účtovných dokladov, pri preverení ktorých, ak by došlo k zisteniu účtovnej chyby, bola by táto chyba základom pre samotné vyrubenie dane. V danom prípade ide o dve roviny, a to účtovnú a daňovú, ktoré síce spolu súvisia, avšak pri výkone daňovej kontroly výsledkom ktorej je určenie dane, je ich nutné posudzovať samostatne, a to z pohľadu účtovného a daňového, ktoré majú rôzne následky: z dôvodu porušenia účtovných predpisov – uloženie sankcie (čo v danom prípade správca dane urobil) a z daňového pohľadu a to práve vo vzťahu k správne určeniu dane. Žalobca poukazoval na to, že je nesporné, že v rámci výkonu daňovej kontroly je dôkazné bremeno predovšetkým na daňovom subjekte, pričom správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností, existenciu skutočností rozhodných pre uplatnenie právnej domnienky alebo fikcie, existenciu skutočností vyvracajúcich vierohodnosť, preukaznosť, správnosť, úplnosť účtovníctva a povinných evidencií a záznamov vedených daňovým subjektom a existenciu skutočností rozhodných pre určenie sankcie. Pri určení momentu prechodu dôkazného bremena na správcu dane ohľadne existencie skutočností, ktoré vyvracajú vierohodnosť, preukaznosť, správnosť, či úplnosť účtovníctva, je nutné vychádzať z momentu, či daňový subjekt splnil svoju dôkaznú povinnosť a doložil presvedčivým spôsobom ním tvrdené skutočnosti. V danom prípade si správca dane nesplnil svoju povinnosť tým, že poprel skutočnosti predložené daňovým subjektom (v danom prípade tvrdením, že ide o rekonštrukciu účtovníctva), ale musí predložiť dostatok podkladov, ktoré jeho tvrdenia odôvodnia. Nemôže

prítom vychádzať iba z teoretických konštrukcií alebo špekulácii, ale musí predložiť konkrétne skutočnosti, ktoré spochybnia podklady alebo tvrdenia daňového subjektu a tieto odôvodniť, pričom pri preverovaní skutočností rozhodných pre správne určenie daňovej povinnosti má zákonnú povinnosť neuprednostňovať záujmy štátu nad práva a právom chránené záujmy daňového subjektu.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 23. augusta 2011 navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že odvolanie žalobcu obsahuje tie isté námietky ako žaloba, ku ktorým sa už vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), 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 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Predmetom prieskumu v tomto súdnom konaní je rozhodnutie č. I/228/19178-120459/2010/991857-r zo dňa 24. novembra 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bytča č. 691/230/13964/10/Sta zo dňa 18. júna 2010, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 65.606,65 eura.

Predmetom konania je teda preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu a posúdenie, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade so zákonom o správe daní.

Zákon o správe daní definuje základné zásady daňového konania takým spôsobom, že tieto vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodného kontextu legislatívy a nutnosti aproximácie daňového práva Slovenskej republiky a krajín Európskej únie. V zmysle základnej zásady daňového konania sa v daňovom konaní postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných zúčastnených v daňovom konaní.

Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 zákona o správe daní. Neznamená to však bezbrehé uplatňovanie práva vyplývajúce z vrchnostenského postavenia daňových orgánov. Preto ani povinnosť daňového subjektu preukázať tvrdené skutočnosti nezavazuje správcu dane zákonnej povinnosti riadne zistiť skutočný stav a pri svojom rozhodovaní vychádzať z objektívnych a spoľahlivých zistení.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získane v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní ak daňový subjekt nesplní svoju povinnosť pri určení výšky dane, môže správca dane výšku dane s ním dohodnúť. Na túto dohodu sa vzťahuje primerane § 11.

Podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojim obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní 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 § 2 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka účtuje v sústave podvojného účtovníctva alebo v sústave jednoduchého účtovníctva.

Podľa § 2 ods. 2 zákona o účtovníctve predmetom účtovníctva je účtovanie skutočností o:

- a/ stave a pohybe majetku,
 - b/ stave a pohybe záväzkov,
 - c/ rozdielu majetku a záväzkov,
 - d/ výnosoch,
 - e/ nákladoch,
 - f/ príjmoch,
 - g/ výdavkoch,
 - h/ výsledku hospodárenia účtovnej jednotky
- (ďalej len „účtovné prípady“).

Podľa § 2 ods. 4 písm. h/ zákona o účtovníctve na účely tohto zákona sa rozumie výsledkom hospodárenia ocenený výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky dosiahnutý v účtovnom období.

Podľa § 17 ods. 1 písm. b/ zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) za preukázané, že Daňový úrad Bytča oznámením zo dňa 17. augusta 2009 doručeným žalobcovi dňa 25. augusta 2009 oznámil žalobcovi, že u neho začne dňom 16. septembra 2009 výkon daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008, dodržiavanie ustanovení zákona o účtovníctve ako aj danej z príjmov zo závislej činnosti za rok 2008. V deň začatia výkonu daňovej kontroly bola spísaná zápisnica č. 691/320/16536/2009/Ras zo dňa 16. septembra 2009 za prítomnosti žalobcu, pričom súčasne žalobca predložil ku kontrole nasledovné doklady: hlavnú účtovnú knihu, položkovitý výpis z účtov, účtovný denník, účtovnú osnovu, druhy dokladov, zoznam firiem, odberateľské

faktúry, knihu odberateľských faktúr, dodávateľské faktúry, knihu dodávateľských faktúr, pokladničné doklady, interné doklady, výpisy z účtov, inventúry zásob, pokladne, záväzkov, pohľadávok, poskytnuté a prijaté preddavky DHM, DNM a DDHM, inventúrne karty DHM, a DDHM, fotokópie technických preukazov, evidencie prevádzky motorových vozidiel, splátkové kalendáre a leasingovým zmluvám, zmluvy o nájme HIM a DHM, o nájme nehnuteľnosti, o odbornej pomoci, denné a mesačné uzávierky ERP, zoznam pracovníkov, dohody o vykonaní práce, pracovné zmluvy, mzdové listy, vyhlásenia k zdaniteľným príjmom, ročné zúčtovania, výplatné listiny a rekapituláciu výplatných listín.

Z obsahu spisového materiálu administratívneho orgánu materiálu ďalej vyplýva, že správca dane výzvou zo dňa 25. septembra 2009 č. 691/320/17079/09/Ras vyzval žalobcu na predloženie skladovej evidencie nakupovaného tovaru a vlastnej pestovateľskej činnosti, inventúrne súpisy súvahových účtov: účtovná trieda 1-zásoby, účtovná trieda 3- zúčtovacie vzťahy so stavom k 01. januáru 2008, objednávky a zmluvy o dielo týkajúce sa sadovníckych úprav. Súčasne správca dane žiadal o vyjadrenie akým spôsobom boli určené predajné ceny (obchodná činnosť, vlastná pestovná činnosť, sadovnícke úpravy) a písomné vyjadrenie ako bola stanovená obchodná marža a uviesť jej výšku. Na uvedenú výzvu žalobca reagoval prípisom doručeným správcovi dane dňa 12. októbra 2009. Ďalšou výzvou zo dňa 16. októbra 2009 č. 691/320/18066/09/Ras vyzval správca dane žalobcu na predloženie k sumárnemu súpisu výdaja tovaru za rok 2008 analytickú evidenciu tovaru preukazujúcu priebežný pohyb – výdaj tovaru zo skladu podľa jednotlivých druhov, inventúrne súpisy zásob tovaru a materiálu k 31. decembru 2007 na základe podaného daňového priznania za rok 2007, a to s členením na uhradené a neuhradené zásoby. Na túto výzvu reagoval žalobca prípisom doručeným správcovi dane dňa 29. októbra 2009. Následne dňa 16. februára 2010 predložil žalobca správcovi dane nový inventúrny súpis zásob k 31. decembru 2008 s tým, že zmena oproti pôvodnému, vo finančnom vyjadrení zodpovedajúcemu vykázanému stavu zásob v súvahe tvoriacej nedeliteľnú časť podaného riadneho daňového priznania sa nedotkla vykázaného kusového a vecného vyjadrenia a jedinou zmenou je len ocenenie zásob v obstarávacích cenách. Žalobca uviedol, že ocenenie obstarania ako i úbytku zásob zodpovedá obstarávacej cene a pohyby zásob sú premietnuté na predložených kladových kartách. Evidencia pohybov na predložených skladových kartách zodpovedá stavu kontrole skôr predložených „príjemok“ a „výdajok“ s výnimkou presunov medzi skladovými kartami vykonanými v súvislosti so zámenou druhového určenia

jednotlivých zásob, a to bez podstatného vplyvu na ich finančné vyjadrenie. Do počiatocného stavu zásob na skladových kartách žalobca ako účtovná jednotka premietol stav zásob k 31. decembru 2007 vo výške 5.307.212,26 Sk. Následne správca dane dňa 24. februára 2010 požiadal Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly do 30. júna 2010 z dôvodu predĺženia nových dôkazov zo strany žalobcu. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky prípisom zo dňa 25. októbra 2010 žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo do 30. júna 2010. Správca dane túto skutočnosť oznámil žalobcovi upovedomením zo dňa 25. februára 2010 doručeným zástupkyňi žalobcu dňa 02. marca 2010 s tým, že dôvodom predĺženia lehoty kontroly boli dôkazy predložené žalobcom správcovi dane 16. februára 2010. Dňa 03. mája 2010 správca dane z výsledku daňovej kontroly vypracoval protokol č. 691/320/7110/2010/Ras, ktorý správca dane zaslal zástupkyňi žalobcu dňa 06. mája 2010 s tým, že bude prerokovaný dňa 14. júna 2010. Z obsahu protokolu vyplýva, že správca dane neuznal doklady dodatočne predložené dňa 10. februára 2010 a dňa 16. februára 2010, pretože ich nepovažoval za nové dôkazy v zmysle § 29 zákona o správe daní, pretože kontrolou bolo zistené, že o uvedených zásobách pri prechode z jednoduchého účtovníctva do podvojného účtovníctva nebolo účtované – zásoby neboli zaúčtované ako začiatocné stavy na príslušných účtoch materiálu a tovaru a taktiež vo výnosoch. Žalobca dodatočne dňa 10. februára 2010 predložil skladovú evidenciu v ktorej bol už premietnutý i novo precenený stav zásob k 31. decembru 2007 vo výške 5.307.212,26 Sk, pričom v pôvodnom predloženom účtovníctve a skladovej evidencii bol počiatocný stav vyčíslený v nulovej hodnote. Na základe uvedeného určil v daňovom protokole správca dane rozdiel dane za rok 2008 v sume 2.183.346,- Sk (72.473,80 eur). K daňovému protokolu sa vyjadril prostredníctvom svojej zástupkyne žalobca a správca dane vypracoval dodatok č. 1 v ktorom čiastočne zohľadnil vyjadrenie žalobcu určil rozdiel dane za rok 2008 v sume 1.976.466,- Sk (65.606,65 eura). Na základe uvedeného vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 691/230/13964/10/Sta zo dňa 18. júna 2010, ktorý žalovaný svojim rozhodnutím č. I/228/19178-120459/2010/991857-r zo dňa 24. novembra 2010 potvrdil.

V danom prípade je nepochybné, že žalobca v roku 2007 účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva a v roku 2008 prešiel na účtovníctvo podvojnú. Ďalej nebolo medzi účastníkmi sporné, že žalobca sa pri tomto prechode dopustil pochybenia, resp. omylu pri nedodržaní postupu uvedeného v opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky

č. MF/25814/2006-74, ktorý sa mení opatrenie Ministerstva Financíí Slovenskej republiky č. MF/21378/2003-92, ktorým sa upravuje postup účtovania pri prechode zo sústavy jednoduchého účtovníctva do sústavy podvojného účtovníctva pre podnikateľov a účtovné jednotky, ktoré vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov, keď na účte 132 uviedol 0 Sk, pričom mal uviesť sumu zostatku zásob k 31. decembru 2007 ocenených v nákupných cenách, ktorá sa v nasledujúcom zdaňovacom období roku 2008 považuje potom za náklad. Je nepochybné, že toto nesprávne vedenie účtovníctva, ktoré bolo zistené správcom dane, žalobca uznal, za čo mu bola zo strany správca dane uložená sankcia. Následne v priebehu výkonu daňovej kontroly žalobca predložil nové dôkazy – skladové karty za rok 2008, príjemky a výdajky za rok 2008, inventúru zásob k 31. decembru 2008, novú hlavnú knihu za rok 2008, inventúrny súpis zásob k 31. decembru 2007, ktorý premietol do počiatočného stavu zásob k 01. januáru 2008 ako aj opakovaný Výkaz o majetku a záväzkoch k 31. decembru 2007 v ktorom uviedol dopad vykonaných zmien (zmenu spôsobu ocenenia, evidenciu zmien na skladových kartách), ktoré však správca dane ani žalovaný ako dôkazy v zmysle § 29 ods. 4 zákona o správe daní neuznali.

Podľa názoru najvyššieho súdu ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli daňového práva daňové orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje. Z toho potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané v prípade pochybností sú povinné postupovať miernejšie (*in dubio mitius*).

V danom prípade správca dane po začatí výkonu daňovej kontroly vyzval žalobcu na odstránenie rozporov vo vedení účtovníctva (v evidencii zásob), ktorý rozpor žalobca následne aj odstránil. Z účtovných podkladov roku 2007 žalobca vypracoval podklad nazvaný ako pomôcka pre premietnutie vplyvov predložených dôkazov, ktorým potom zákonným spôsobom ocenil existujúce zásoby teda v obstarávacích cenách, t. j. stanovil cenu týchto zásob, pričom z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by predmetné zásoby reálne

neexistovali. Je nepochybné, že ak mal žalobca v roku 2008 určitý výnos pri predmete jeho činnosti (záhradníctvo) mohol tento výnos dosiahnuť prostredníctvom zásob, ktorých použitie sa považuje za náklad znižujúci základ dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za správny záver krajského súdu, že uložená pokuta za nesprávne vedenie účtovníctva nezabavuje správcu dane zodpovednosti, preveriť základ dane pre správne určenie dane, avšak sa nestotožňuje s jeho názorom, podľa ktorého neexistuje právny predpis, ktorý by správcovi dane ukladal výslovne povinnosť akceptovať každý dôkazný prostriedok predložený daňovým subjektom. Správca dane, ktorý vedie daňové konanie hodnotí všetky dôkazy (teda aj dôkazy svedčiace v prospech aj v neprospech daňového subjektu) podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti, pričom sa prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Pokiaľ správca dane niektorý dôkaz nevezme do úvahy, musí túto skutočnosť vo svojom rozhodnutí náležite odôvodniť. V danom prípade však správca dani ani žalovaný nepostupovali v zmysle vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní a zásad daňového konania, keď neodôvodnili prečo neakceptovali dôkazy predložené žalobcom v dňoch 10. februára 2010 a 16. februára 2010, keď samotné správne orgány dospeli k záveru, že išlo o účtovnú chybu a existenciu zásob nespochybnili. Je nepochybné, že správna evidencia a oceňovanie zásob je významné pre správne určenie dane, avšak pokiaľ nie je ich evidencia dostatočná pri existencii týchto zásob, je správca dane oprávnený určiť daň podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zákona o správe daní, nemôže však určiť daň iba z výnosov bez zohľadnenia nákladov, bez ktorých nie je možné výnos dosiahnuť.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zistený skutkový stav veci zo strany správnych orgánov nemožno považovať za postačujúci pre konečné a zákonné rozhodnutie o určení dane. Treba prisvedčiť námietkam žalobcu, že napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bytča nevychádza z objektívne zisteného skutkového stavu. Rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane sú postavené iba na porušení účtovných predpisov bez akéhokoľvek skúmania podstaty vo vzťahu k správneému určení dane. Správny orgán bol povinný vykonať dokazovanie smerujúce k správneému určení dane a pri tomto zisťovaní zohľadniť všetky dôkazy svedčiace v prospech ako aj v neprospech žalobcu.

Vzhľadom na vyššie uvedené dospel najvyšší súd k názoru, že neboli dodržané všetky zásady daňového konania a skutkový stav veci nebol správnymi orgánmi zistený natoľko, aby bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Žiline podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa zrušil pre nedostačujúco zistený skutkový stav veci (§ 250j ods. 2 písm. c/ OSP) a vec vrátil na ďalšie konanie, v ktorom sú správne orgány povinné postupovať v zmysle zhora uvedeného právneho názoru najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) a znova vo veci rozhodnúť tak, aby ich rozhodnutie zodpovedalo zákonu.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP s poukazom na § 151 ods. 1a ods. 5 OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnu zástupkyňou v sume 674,31 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66 eura, z náhrady trov právneho zastúpenia za štyri úkony právnej služby (prevzatie a príprava vrátane prvej porady s klientom, spísanie žaloby, účasť na pojednávaní krajského súdu, podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu všetky úkony vykonané v roku 2011) po 123,50 eura za jeden úkon právnej služby (vyhlásenie rozsudku krajského súdu) v sume 30,88 eura v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov, plus 5 krát režijný paušál po 7,41 eura, plus 20 % DPH. Náhradu trov celého konania je žalovaný povinný zaplatiť k rukám Mgr. Soni Grošaftovej, advokátke v Žiline do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť colníctva pôsobiace na adrese Vazovova ulica 2, 815 11 Bratislava, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná 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 01. mája 2011).

P o u č e n i e : P r o t i t o m u t o r o z s u d k u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .

V Bratislave 23. augusta 2012

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková