

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/11/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200343
Dátum vydania rozhodnutia:	07.10.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:5013200343.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Příbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: TK Slovakia, s.r.o., sídlo Veľká Okružná 1295/4, Žilina, právne zastúpený advokátskou kanceláriou Geško, Hulín a partneri s.r.o. so sídlom Velehradská 33, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/65102/2013 zo dňa 11.02.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/47/2013-128 zo dňa 25. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/47/2013-128 zo dňa 25. novembra 2013 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/65102/2013 zo dňa 11.02.2013 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9500302/5/1139892/2012 zo dňa 21.06.2012 z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. e) Občianskeho súdneho poriadku z r u š u j e a v e c v r a c i a n a ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 140 € na účet právneho zástupcu žalobcu Geško, Hulín a partneri s.r.o., Bratislava, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného a zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Žilina (ďalej aj „správca dane“) č. 9500302/5/1139892/2012 zo dňa 21.06.2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 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 o správe daní“) v spojení s § 165 ods. 2 a ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi dodatočne vyrubil rozdiel dane z

príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2008 vo výške 9 712 965,-Sk, t.j. 322 411,37 €. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo zvýšenie základu dane o neuznané daňové výdavky, nespĺňajúce podmienky § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2008 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), vynaložené v rozpore § 19 citovaného zákona. Uvedené výdavky boli žalobcom preukazované dodávateľskými faktúrami za nákup tovaru od spoločnosti Eleven Trade, s.r.o., Bratislava v celkovej sume 30 688 865,-Sk a daňové výdavky deklarované dodávateľskými faktúrami za nákup tovaru od spoločnosti CAMURRI, s.r.o. Divina v celkovej sume 20 432 000,-Sk. Podstatou neuznania sporných výdavkov bolo spochybnenie reálneho základu daňových dokladov deklarujúcich uvedené nákupy tovaru.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100308/1/65102/2013 zo dňa 11.02.2013, vydaným podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku v spojení s § 165b ods. 1 citovaného zákona, uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Krajský súd s poukazom na § 2 písm. i), § 17 ods. 1 a 2 a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov a výsledky vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly konštatoval riadne zistenie skutkového stavu, odôvodňujúce konštatovanie daňových orgánov oboch stupňov, že žalobca nepreukázal opodstatnenosť uplatnených nákladov (výdavkov) súvisiacich s dodaním tovaru od spoločností Eleven Trade, s.r.o., a CAMURRI, s.r.o., Divina, nakoľko nebolo v daňovom konaní preukázané skutočné vynaloženie finančnej hotovosti na úhradu sporných faktúr.

Vo vzťahu k faktúram vystaveným dodávateľskou spoločnosťou Eleven Trade, s.r.o., krajský súd zhrnul obsah skutkových zistení z administratívneho spisu: „Pri týchto dodávateľských faktúrach neboli priložené žiadne ďalšie doklady - dodacie listy od dodávateľa, objednávky, prípadne zmluvy, na základe ktorých bola dodávka tovaru realizovaná. Úhrady dodávateľských faktúr boli realizované v hotovosti z pokladnice, ihneď po výbere z bankového účtu spoločnosti. Pri miestnom zisťovaní správca dane zistil, že spoločnosť Eleven Trade, s.r.o., sa na adrese uvedenej v obchodnom registri nenachádza. Správca dane predvolal ako svedka Mareka Šeba, ktorý bol konateľom tejto spoločnosti od 13.11.2007 do 29.01.2009, teda v kontrolovanom období. Nepodarilo sa ho však predvolať, pretože na adrese, ktorú má ako konateľ spoločnosti uvedenú v obchodnom registri, je adresát neznámy. Správca dane vychádzal z jeho tvrdení uvedených do Zápisnice o výsluchu svedka zo dňa 20.04.2010, v ktorej poprel akékoľvek kontakty so spoločnosťou TK Slovakia, s.r.o., a s jej konateľom Tomášom Kotúčom. S tovarom ako pamäťové karty, kamery a iné, nikdy neobchodoval. Hotovosť uvedenú na pokladničných dokladoch nikdy neprevzal, ani pokladničné doklady nepečiatkoval a nepodpisoval. Nikomu nedal plnú moc na zastupovanie. Z uvedenej výpovede vyplýva, že tovar pre žalobcu spoločnosť Eleven Trade, s.r.o., nikdy nedodala, faktúry za predmetný tovar nevystavovala. Podpisy na faktúrach, príjmových a výdavkových pokladničných dokladoch štatutárnemu zástupcovi spoločnosti nepatria. Samotný konateľ žalobcu Tomáš Kotúč vo svojom vyjadrení nepoukázal na žiadne skutočnosti, ktorými dodatočne preukázal obstaranie tovaru od spoločnosti Eleven Trade, s.r.o., ani nevie identifikovať osobu zo spoločnosti Eleven Trade, s.r.o., ktorá sa mala deklarovaných obchodov zúčastniť, napriek tomu, že tejto osobe mala byť vyplatená hotovosť v sume 30 688 865,-Sk.“

K dodávateľským faktúram od spoločnosti CAMURRI, s.r.o., krajský súd uviedol nasledujúce zistenia daňových orgánov: „Konateľ žalobcu k týmto obchodným transakciám uviedol dňa 23.03.2012, že nemal skladové priestory, takže tovar prevzal od spoločnosti CAMURRI, s.r.o., na parkovisku pri obchodnom centre Carrefour v Žiline a na tom istom mieste tovar hneď predával spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft. Ďalej konateľ dodávateľskej spoločnosti CAMURRI, s.r.o., Marián Škorík dňa

15.11.2011 ako svedok uviedol, že tovar na faktúrach vystavených pre žalobcu nakupoval od Kórejca, jeho meno si nepamätá, ktorý bol konateľom spoločnosti JRV-Group, s.r.o., Žilina. Tomáš Kotúč si ho prevzal do dodávky pred obchodným centrom Carrefour, na ktorej prišiel. Bolo zistené, že spoločnosť JRV-Group, s.r.o., sa na svojej adrese uvedenej v obchodnom registri nenachádza. V čase uskutočnenia obchodných transakcií so žalobcom bol jediným konateľom tejto spoločnosti Heung-Sik Hwang, avšak bolo zistené, že takáto osoba sa nenachádza v Registri obyvateľov Kórejskej republiky. Nepodarilo sa preukázať, že by táto spoločnosť vystavovala faktúry pre spoločnosť CAMURRI, s.r.o., a predávala nejaký tovar. Sám Marián Škorík tvrdil, že od Kórejca nakupoval tovar na základe ústnej dohody. Na uvedený obchod nemá žiadne objednávky ani zmluvy. Nepreukázal teda pôvod tovaru, ani totožnosť osoby, u ktorej mal tovar objednať, nakúpiť a prevziať. Nedisponuje okrem dodávateľských faktúr žiadnymi dokladmi, ktoré preukazovali uskutočnenie deklarovaných transakcií. Nevedel špecifikovať spôsob balenia samotného tovaru, ani obsah jednotlivých balení, nakoľko podľa jeho vyjadrenia, ako „krabice“ kúpil, tak ich predal. Prevzatie tovaru nebolo nikým potvrdené, súčasťou faktúr nebol dodací list, spoločnosť nedisponuje žiadnymi záručnými listami, neposkytuje záruku na predaný tovar, nedisponuje žiadnym dôkazom o existencii tovaru. Spoločnosť TK Slovakia, s.r.o., nevedla skladovú evidenciu. Pokiaľ žalobca tvrdí, že Marek Šebo v rámci výpovede svedka dňa 21.12.2010 uviedol, že nemôže vylúčiť, že medzi listinami, ktoré podpisoval u notára, bolo aj plnomocenstvo pre tretiu osobu, správca dane uviedol, že na všetkých predložených faktúrach je uvedené, že ich vystavil Marek Šebo. Tomáš Kotúč existenciu splnomocneného zástupcu nepreukázal, nevedel identifikovať osobu, od ktorej údajne tovar a doklady prevzal. Taktiež aj doklady o vyplatení súm v hotovosti mal vystavovať konateľ spoločnosti CAMURRI, s.r.o., Marek Šebo. Ak Tomáš Kotúč tvrdí, že tieto sumy v hotovosti vyplácal zástupcovi tejto spoločnosti, ktorý sa volal Jaro, z jeho strany neboli urobené žiadne opatrenia na to, aby si osvedčil totožnosť tejto osoby, už aj vzhľadom na výšku sumy, ktorú tejto osobe mal vyplatiť - legitímáciu tejto osoby Tomáš Kotúč nepovažoval za potrebnú.“

Podľa krajského súdu sa nezakladá na pravde tvrdenie žalobcu ohľadne nezaoberania sa s jeho námietkami správcou dane, pretože tento na námietky, ktoré predniesol žalobca v rámci daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, dal riadne a vyčerpávajúce odpovede.

Námietku dostatočného preukázania ústne dohodnutých deklarovaných plnení predložením faktúr a výpovedí svedkov, konateľa žalobcu Kotúča a konateľa CAMURRI, s.r.o., Škoríka, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú, keďže žalovaný nepreukázal svoje tvrdenia. Ak tvrdí, že k jednotlivým zdanieľným obchodom došlo v takej výške a v takom rozsahu, ako je to uvedené na faktúrach, ktoré jediné ako doklad predložil, má dôkazné bremeno, aby toto svoje tvrdenie preukázal. Žalobca v danom prípade tieto tvrdenia chcel preukázať svedeckými výpoveďami svedkov Škoríka a Kotúča. Svedkovia Škorík a Kotúč len všeobecne uvádzali, že k jednotlivým obchodom došlo, pričom však nevedeli konkrétne uviesť, kedy jednotlivé obchody prebehli, množstvo tovaru, jednotlivé finančné plnenia. Pritom vzhľadom na množstvo tovaru, jeho objem, výšku jednotlivých plnení, bolo v ich dispozícii navrhnuť konkrétne dôkazy na preukázanie týchto skutočností, napr. pracovníkov, ktorí tovar prekladali alebo zabezpečovali jeho odvoz alebo administratívu vo vzťahu k záručným listom, atď. Títo svedkovia však nepotvrdili konkrétne obchody od firmy CAMURRI, s.r.o., žalobcovi. Bolo preto potrebné inými dôkazmi preukázať jednotlivé obchodné prípady, keďže zmluvy podľa samotného tvrdenia žalobcu boli len ústne. Ak dôkazy žalobca nepredložil (správca dane od neho práve z tohto dôvodu požadoval iné listinné dôkazy vzťahujúce sa na obchodné prípady), je v dôkaznej núdzi a musí znášať pre neho nepriaznivý procesný výsledok. Krajský súd sa riadil úvahou, že podľa predložených faktúr firma CAMURRI, s.r.o., žalobcovi fakturovala veľké množstvá elektroniky v počte rádovo tisícov kusov za vysoké finančné čiastky presahujúce milióny slovenských korún. Nie je potom mysliteľné, aby takéto kvantá tovarov a veľké finančné sumy neboli preukázateľné inými listinnými dôkazmi, len faktúrami. Ak sa tak stalo, jedná sa podľa krajského súdu o obchodné riziko na strane žalobcu, ktorý si nezabezpečil základné dôkazné prostriedky na to, aby mohol v budúcnosti uskutočnenie takéhoto množstva obchodov a finančných tokov aj preukázať. Také konanie konateľa žalobcu, ktorý podľa jeho vlastného tvrdenia ani nekontroloval jednotlivé kusy tovarov, len mal prekladať jednotlivé tovary do motorového vozidla a vyplatiť vysoké sumy peňazí v hotovosti na verejnom priestranstve sa javí ako neštandardný postup spojený so značným obchodným rizikom.

Skutočnosť, že sa dodávateľ žalobcu, spoločnosť Eleven Trade, s.r.o., nenachádza na adrese uvedenej vo výpise z obchodného registra, krajský súd vyhodnotil ako podporný dôkaz o neaktívnosti tejto spoločnosti a o spochybnení realizácie jej dodávok pre žalobcu. Je to teda jeden z dôkazov, ktorý pri jeho hodnotení vo vzájomnej súvislosti dokazuje tú skutočnosť, že k obchodným prípadom medzi spoločnosťou Eleven Trade, s.r.o., a žalobcom v roku 2008 v skutočnosti nedošlo. Čo sa týka námietky, že žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, že konateľ JRV-Group, s.r.o., nie je zapísaný v registri obyvateľov Kórejskej republiky, uvedená námietka je taktiež nedôvodná z tých istých dôvodov. Je to podporný dôkaz na to, že firma JRV-Group, s.r.o., ako „neaktívna“ v roku 2008 neobchodovala so žalobcom a preto nemohlo dôjsť k obchodným prípadom podľa žalobcom predložených faktúr.

Vo vzťahu k namietanému použitiu výsluchu svedka Mareka Šeba (konateľa spoločnosti Eleven Trade, s.r.o.), realizovaného v rámci daňovej kontroly, neskôr odvolacím daňovým orgánom označenej za nezákonnú z dôvodu nedodržania lehoty na jej vykonanie, krajský súd uviedol, že aj v preskúmanom daňovom konaní je možné použiť jednotlivé dôkazy, ktoré boli vykonané v rámci takejto daňovej kontroly, ak boli vykonané zákonne. Podľa krajského súdu na takto vykonané dôkazy sa musí hľadiť separátne, t.j. či sami o sebe majú štatút zákonného dôkazu. V danom prípade, ak sa jedná o výsluch svedka, či boli dodržané postupy podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní a či bol daňový subjekt prizvaný na tento výsluch. Krajský súd konštatoval, že správca dane nevychádzal z protokolu nezákonnej daňovej kontroly, ale len použil dielčí dôkaz, na ktorého zákonnosť sa hľadí samostatne. V preskúmanej veci krajský súd tento dôkaz vyhodnotil ako zákonne vykonaný, pretože daňový subjekt bol poučený o možnosti zúčastniť sa tohto výsluchu, avšak toto právo nevyužil. Správca dane teda mal teda zákonnú možnosť túto výpoveď použiť ako dôkaz.

Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd námietku požadujúcu opätovné vypočutie svedka Mareka Šeba. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že tomuto svedkovi správca dane bezvýsledne doručoval predvolanie na výsluch na ním uvádzané adresy, ktoré si tento na výsluchoch pred orgánmi činnými v trestnom konaní a pred správcom dane sám uviedol. Adresu na doručenie písomností uviedol Harmanecká 2, Bratislava. Na túto adresu mu bolo doručené i predvolanie o výsluchu svedka zo dňa 18.10.2012, pričom zásielku si neprevzal v odbernej lehote. Na tú istú adresu mu bolo doručované aj predvolanie na výsluch dňa 30.07.2012 potom, čo predvolanie zo dňa 23.01.2012 adresované na adresu Mlynarovičova 17, Bratislava nebolo úspešné, pretože podľa relácie poštového doručovateľa sa na uvedenej adrese nezdržiava. Na žiaden z týchto termínov sa svedok Šebo nedostavil. Keďže správca dane mal k dispozícii zápisnicu o vykonaní výsluchu svedka Mareka Šeba pred správcom dane a ďalšiu zápisnicu o jeho výsluchu pred orgánmi činnými v trestnom konaní (vo forme listinného dôkazu), je podľa názoru krajského súdu plne v jeho kompetencii v zmysle § 29 ods. 1 zákona o správe daní vyhodnotiť túto procesnú situáciu tak, že ďalší výsluch svedka Mareka Šeba nie je potrebný a bude vychádzať z predchádzajúceho výsluchu a listinného dôkazu o výsluchu pred orgánmi činnými v trestnom konaní.

Krajský súd nepovažuje za potrebné opätovnými/ďalšími výsluchmi overovať vierohodnosť svedka Mareka Šeba vo vzťahu k existencii ním udelenej plnej moci tretej osobe na konanie v mene spoločnosti Eleven Trade, s.r.o. , pretože jeho svedecká výpoveď v rámci daňového konania zo dňa 20.04.2010 a v rámci trestnej veci pred Prezídium Policajného zboru ÚBOK, Banská Bystrica zo dňa 21.12.2010 sú súladné a žiadne rozpory v týchto výpovediach nie sú. Ak žalobca tvrdí, že tento svedok také plnomocenstvo tretej osobe udelil, je na ňom, aby to preukázal.

Ohľadom námietky žalobcu týkajúcej sa nepreverovania uskutočnenia obchodov medzi žalobcom a jeho odberateľom HS TRADE HUNGARY Kft., Budapešť, krajský súd poukázal na odpoveď získanú v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií na zahraničný daňový subjekt HS TRADE HUNGARY Kft., Budapešť za celé zdaňovacie obdobie roku 2008, ktorá bola súčasťou správneho spisu pripojeného k spisu Krajského súdu v Žiline, sp. zn. 20S/25/2013. Preto krajský súd uvedenú žalobnú námietku posúdila ako neodôvodnenú, nakoľko správca dane túto medzinárodnú výmenu daňových informácií vykonal, a to na základe jeho žiadosti zo dňa 24.10.2008.

Z odpovede maďarských daňových orgánov však nevyplýva tvrdenie žalobcu, že uskutočnenie obchodov bolo potvrdené zo strany maďarského správcu dane. Ten jednoznačne deklaroval, že spoločnosť HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť priznala IC nadobudnutie tovaru za tretí štvrtrok 2008 vo výške 110 271 000 HUF. V tom istom zdaňovacom období deklarovala IC dodávku, ktorú dodala slovenská spoločnosť Váľkyrie s.r.o., Žilina. Naopak, z odpovede vyplýva, že táto maďarská spoločnosť sa nenachádza na uvedenej adrese, nemá registrované priestory vhodné na skladovanie, konateľ spoločnosti Martin Schultz nebol nájdený v ich systéme a je nedostupný pre daňové orgány. Z uvedeného teda nevyplýva tvrdenie žalobcu, že by žalobca bol dodávateľom pre túto maďarskú spoločnosť a už vôbec nie v objemoch, v akých mal byť tovar dodaný od dodávateľov Eleven Trade, s.r.o., a CAMURRI, s.r.o., pre žalobcu. Tento dôkaz teda žiadnym spôsobom nepreukázal, že by žalobcovi dodali jeho dodávatelia jednotlivé plnenia tak, ako je to deklarované na predložených faktúrach.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. d) a f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

Podľa názoru žalobcu rozsudok krajského súdu vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca má za to, že bol ukrátený na svojich právach z dôvodu nedodržania jeho procesných práv v priebehu preskúmaného správneho konania.

Žalobca namieta použitie nezákonného dôkazného prostriedku v preskúmanom daňovom konaní. Týmto dôkazom je podľa jeho názoru výsluch konateľa spoločnosti Eleven Trade, s.r.o., svedka Mareka Šeba, zo dňa 20.04.2010, ktorý správca dane uskutočnil v rámci výkonu daňovej kontroly dane z príjmov právnických osôb za rok 2008 (začatej 26.05.2009 a ukončenej 24.02.2011), ktorú odvolací daňový orgán, Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, v rozhodnutí č. I/228/12631-64249/2011/992025-r zo dňa 15.06.2011 označil za vykonanú v rozpore s ust. § 15 ods. 17 a 18 zákona o správe daní z dôvodu nedodržania/prekročenia zákonnej lehoty na jej vykonanie. Odvolací orgán označil protokol o výsledku tejto daňovej kontroly spolu s jeho dodatkom za nezákonne získané dôkazy, ktoré v daňovom konaní nemožno použiť. Z uvedeného dôvodu odvolací daňový orgán zrušil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina II č. 894/230/11021/11/Zack zo dňa 04.03.2011.

Podľa žalobcu výpoveď svedka Mareka Šeba bola uskutočnená v daňovom konaní, ktoré je postihnuté vadou nezákonnosti, táto výpoveď bola obsahom protokolu o výkone daňovej kontroly, ktorý bol osobitne označený za nezákonný dôkazný prostriedok a v jeho dôsledku tak celé daňové konanie (teda aj jeho jednotlivá časť - daňová kontrola) bolo označené za nezákonné.

Žalobca má za to, že prvostupňový súd vec nesprávne právne posúdil, a teda, s poukazom na právny názor vyplývajúci z nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010, jeho argumentácia týkajúca sa samostatnosti posudzovania zákonnosti dôkazných prostriedkov nie je dôvodná.

Žalobca ďalej namieta, že správca dane na základe jeho návrhu na vykonanie dôkazov výsluchom svedka Mareka Šeba a Z. O., tieto bez dostatočného odôvodnenia nevykonali. Žalobca považuje ich výpovede podstatné vo vzťahu k zisteniu skutočností, či konateľ žalobcovho dodávateľa Trade, s.r.o., Marek Šebo splnomocnil tretiu osobu na konanie uvedenej obchodnej spoločnosti.

Vo vzťahu k zistenému nereálnemu sídlu obchodnej spoločnosti JRV- Group, s.r.o., Žilina a neexistencii jej konateľa, občana Kórejskej republiky Heung-Sik Hwang, ako i záveru daňových orgánov oboch stupňov o neaktívnosti uvedenej obchodnej spoločnosti, žalobca namieta, že tieto skutočnosti nemôžu byť na jeho ujmu v preukazovaní uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov. Podľa žalobcu

správca dane z tejto okolnosti - nezdržiavanie sa spoločnosti v jej sídle - vyvodil nepravdepodobnosť poskytnutého plnenia, t.j. dodania tovaru. Avšak skutočnosť, že spoločnosť JRV-Group, s.r.o. sa nezdržiava v jej sídle, nemá žiadny vplyv na realnosť uskutočnených obchodov.

Žalobca namieta, že krajský súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s faktom, že spoločnosť JRV-Group, s.r.o., dodávateľ spoločnosti CAMURRI, s.r.o., bola zaregistrovaná na bývalom Daňovom úrade Žilina I ako platiteľ dane z pridanej hodnoty od 11.01.2005 do 31.03.2011 a podávala daňové priznania k DPH. S odkazom na protokol Daňového úradu Žilina I o výkone daňovej kontroly č. 9500401/5/464565/2012 zo dňa 21.05.2012, uviedol, že v rozhodujúcom období uvedená spoločnosť jednoznačne vykonávala ekonomickú činnosť, čo žalobca doložil aj tvrdeniami o podanom daňovom priznaní k DPH.

Uskutočnenie sporných zdaniteľných obchodov žalobca obhajuje následným predajom tovaru jeho odberateľovi, maďarskej spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť, ktorej nakladanie s predaným tovarom žalobca považuje za dôležitý podporný bod na reálne preukázanie existencie obchodov. Ide o totožný tovar, ktorého existenciu žalovaný spochybňuje a žalobca má za to, že práve preverenie odberateľa by dokázalo, že s daným tovarom sa v skutočnosti obchodovalo. V tejto súvislosti žalobca poukázal na potvrdenie maďarského správca dane, ktorý jednoznačne deklaroval, že spoločnosť HS TRADE HUNGARY Kft. priznala nadobudnutie tovaru za IV. štvrťrok 2008 vo výške 333 696 000 HUF. Podľa žalobcu sa prvostupňový súd a žalovaný nevysporiadali s touto skutočnosťou, čo žalobca považuje za nedostatočne zistený skutkový stav.

Žalobca má za to, že výpoveď navrhovaného svedka Martina Schultza, konateľa spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft., mala byť v priebehu daňovej kontroly vykonaná, keďže správca dane iba jednoducho poprel uskutočnenie obchodu medzi ním a spoločnosťou HS TRADE HUNGARY Kft., avšak takýto záver nijakým spôsobom neodôvodnil a ani v tejto časti nevykonal žiadne dokazovanie. Zisťovanie v danej veci nemôže byť bezpredmetné, ako uviedol žalovaný, keďže ide o totožný tovar, ktorého existenciu žalovaný spochybňuje a práve preverenie odberateľa by dokázalo, že s daným tovarom sa skutočne obchodovalo.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 13.01.2014 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Zotrváva na stanovisku, že len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu zmluvou, faktúrou, dokladmi o úhrade je bez preukázania skutočného vykonania služieb (prác, dodávok a pod.) pre daňové účely nepostačujúce.

Žalovaný s odkazom na nález Ústavného súdu I. ÚS 269/05 uviedol, že daňové orgány boli usmernené, ako majú postupovať v prípadoch, keď odvolací orgán alebo súd zruší rozhodnutie a vráti vec do vyrubovacieho konania bez výkonu opakovanej daňovej kontroly.

V rámci vyrubovacieho konania správca dane vykonáva dokazovanie. Po vyhodnotení dokazovania správca dane vydá rozhodnutie, v ktorom vyčíslí rozdiel oproti daňovému priznaniu, pričom vychádza nielen z protokolu z riadnej daňovej kontroly, ale aj z vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní. To podľa žalovaného znamená, že po zrušení dodatočného platobného výmeru žalovaný už vec nevracia do štádia daňovej kontroly, v rámci ktorého sa dopĺňalo dokazovanie a opäť bolo správcom dane a daňovým subjektom pristúpené k prerokovaniu protokolu o výkone daňovej kontroly, v ktorom bola určená daň, resp. zistený rozdiel na dani a následne bol vydaný dodatočný platobný výmer v rámci vyrubovacieho konania. Preto námietku ohľadne výpovede Mareka Šeba, že sa jedná o nezákonný dôkazný prostriedok, pretože správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, považuje žalovaný za neopodstatnenú.

Vo vzťahu k dôveryhodnosti svedka Mareka Šeba žalovaný zastáva názor, že je na žalobcovi, akým

spôsobom, a či si overí totožnosť, prípadne ďalšie skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Správca dane pri daňovej kontrole neskúma, za akých okolností došlo k zmene konateľov spoločnosti, ale pre správne určenie daňovej povinnosti je podstatné, kto za spoločnosť daňového subjektu môže konať a či skutočne konal v prípade sporných transakcií.

K navrhovanému výsluchu Z. O. alovany opakovanne uviedol, že tento svedok nebol nikdy štatutárnym orgánom spoločnosti Eleven Trade, s.r.o., a taktiež nebol pred daňovými orgánmi splnomocneným zástupcom dodávateľskej spoločnosti Eleven Trade, s.r.o., preto pán O. nie je oprávnený vyjadrovať sa k obchodným vzťahom spoločnosti Eleven Trade, s.r.o., a kontrolovanej spoločnosti TK Slovakia, s.r.o.,. Jediným konateľom spoločnosti Eleven Trade, s.r.o., bol v kontrolovanom období Marek Šebo.

Podľa žalovaného samotná registrácia spoločnosti JRV-Group, s.r.o., Žilina na Daňovom úrade Žilina I ako platiteľa dane z pridanej hodnoty, na ktorú poukazuje žalobca, ako aj skutočnosť, že táto spoločnosť podávala daňové priznania k dani z pridanej hodnoty, nepreukazuje opodstatnenosť uplatnenia nákladov v základe dane z príjmov za zdaňovacie obdobie 2008.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“, príp. „odvolací súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu 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 verejného 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 jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné a podľa § 250ja ods. 2 písm. e) OSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku z nižšie uvedených dôvodov.

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).

Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 250ja ods. 3 OSP, ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona.

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní; správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní, ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Podľa § 15b ods. 1 písm. a) až c) zákona o správe daní opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná,
a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním alebo dodatočným hlásením,
b) ak daňový subjekt žiadal o vrátenie dane podľa osobitného zákona, 6eb)
c) na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.

Podľa § 15b ods. 3 písm. a) a písm. b) zákona o správe daní opakovanou daňovou kontrolou nie je
a) preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch,
b) daňová kontrola na základe žiadosti orgánov činných v trestnom konaní.

Podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní odvolací orgán rozhodnutie preskúma s výnimkou podľa odseku 4. Rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

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 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.

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 písm. i) zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

V preskúmvanej veci bolo medzi účastníkmi sporné, či riadne prebehlo prvostupňové daňové konanie, v rámci ktorého neboli žalobcov ako účastníkovi preskúmvaného konania odňaté práva predkladať návrhy na vykonanie dôkazov a vysporiadanie sa s jeho námietkami v rámci dokazovania vo vyrubovacom konaní.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri preverovaní základu dane z príjmov žalobcu za rok 2008.

Najvyšší súd podľa obsahu odvolacích dôvodov preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, rozhodnutie prvostupňového a druhostupňového správneho orgánu ako i zákonnosť namietaného procesného postupu v daňovom konaní a zistil, že krajský súd pri rozhodovaní o žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov nesprávne právne posúdil postup správcu dane predchádzajúci vydaniu prvostupňového správneho rozhodnutia - dodatočného platobného výmeru.

Z dodatočného platobného výmeru dane č. 9500302/5/1139892/2012 zo dňa 21.06.2012 vyplýva, že podklad pre rozhodnutie správcu dane tvoril protokol o výsledku daňovej kontroly vykonanej správcou dane č. 9500403/5/237856/2012 zo dňa 04.05.2012 a jeho dodatok. Uvedená kontrola prebiehala od 26.08.2011 do 18.06.2012, pričom z poverenia na výkon tejto daňovej kontroly č. 894/320/48922/2011/Frn zo dňa 18.07.2011 vyplýva, že toto bolo kontrolórom Daňového úradu Žilina II udelené na výkon daňovej kontroly podľa § 15 zákona o správe daní u žalobcu na daň z príjmov právnickej osoby - rok 2008.

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že u žalobcu už bola raz vykonávaná daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za uvedené zdaňovacie obdobie, pričom výsledky tejto daňovej kontroly sú sumarizované v protokole č. 894/320/78125/2010/Frn zo dňa 25.11.2010 a jeho dodatku. Na základe tohto protokolu o výsledku daňovej kontroly správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 894/230/11021/11/Zack zo dňa 04.03.2011, ktorý bol v rámci odvolacieho daňového konania rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/228/12631-64249/2011/992025-r zo dňa 15.06.2011, právoplatným dňa 23.06.2011, zrušený. Z obsahu tohto druhostupňového správneho rozhodnutia vyplýva, že dôvodom na zrušenie uvedeného dodatočného platobného výmeru bolo nedodržanie maximálnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, predchádzajúcej vydaniu odvolaním napadnutého rozhodnutia správcu dane. Avšak z rozhodnutia odvolacieho orgánu nevyplýva, že by tento okrem zrušenia prvostupňového rozhodnutia zároveň vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie (§ 48 ods. 5 zákona o správe daní) a vyslovil právny názor na ďalší postup vo veci.

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu nie je odvolaciemu súdu zrejmé, akým spôsobom sa správca dane, žalovaný a prvostupňový súd vysporiadali s otázkou opakovaného výkonu daňovej kontroly u žalobcu na predmetnej dani za už raz kontrolované zdaňovacie obdobie roku 2008. Daňové orgány ani krajský súd neskúmali otázku splnenia zákonných podmienok (§ 15b zákona o správe daní) na výkon daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb, za zdaňovacie obdobie, ktoré už predtým bolo predmetom preverovania v rámci daňovej kontroly.

Odvolací súd zdôrazňuje, že konštatovanie odvolacím daňovým orgánom o nedodržaní maximálnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nie je samo o sebe podkladom na opätovné vykonanie daňovej kontroly u daňového subjektu na tej istej dani za to isté zdaňovacie obdobie, ktorá už raz bola kontrolovaná.

Za každých procesných okolností súvisiacich so správou daní a v každom štádiu daňového konania je potrebné zo strany správcu dane skúmať, či sú splnené zákonné podmienky na výkon opakovanej

daňovej kontroly, či už podľa definície jej pozitívneho vymedzenia podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní alebo jej negatívneho vymedzenia v zmysle § 15b ods. 3 citovaného zákona.

Keďže je zrejmé, že daňové orgány neskúmali splnenie podmienok na opakovaný výkon daňovej kontroly, už v predchádzajúcom období raz vykonanej na predmetnej dani, pričom jej závery obsiahnuté v protokole č. 9500403/5/237856/2012 zo dňa 04.05.2012 a jeho dodatku tvorili hlavný podklad pre vydanie preskúmaného prvostupňového rozhodnutia daňového orgánu, odvolací súd vzhľadom na vyššie uvedené procesné okolnosti konštatuje nezákonnosť postupu správcu dane, ktorý má za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí oboch stupňov.

S prihliadnutím na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky výrokom tohto rozsudku zrušil obe preskúmané rozhodnutia, ako správcu dane, tak i žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

O náhrade trov odvolacieho konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania a to v celkovej výške 140 € za zaplatené súdne poplatky 2 x 70 € - za žalobu a za podanie odvolania. Trovy právneho zastúpenia na náhradu priznané neboli s poukazom na § 151 ods. 1 a 2 OSP, keďže k ich vyčísleniu v zákonnej lehote troch dní neprišlo a z obsahu spisu iné trovy nevyplývali okrem už priznanej náhrady za súdne poplatky.

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).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.