

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/113/2014
Identifikačné číslo spisu:	7012200825
Dátum vydania rozhodnutia:	06.10.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:7012200825.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: AGRO-REAL, s.r.o., Nižné Repaše, právne zastúpený: JUDr. Bohumil Novák, advokát, Advokátska kancelária so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040507/1/37944/2012 zo dňa 27. februára 2012, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/201/2012-60 zo dňa 26. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/201/2012-60 zo dňa 26. júna 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1040507/1/37944/2012 zo dňa 27. februára 2012 a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Levoča (ďalej len „správca dane“) č. 731/230/17958/11/Gri zo dňa 06.10.2011, ktorým tento 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 č. 511/1992 Zb.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 23 414,92 EUR.

V rámci odvolacieho konania žalovaný uvedenú prvostupňovú rozhodnutie správcu dane podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) potvrdil.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku citoval na vec sa vzťahujúce príslušné ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a konštatoval, že v danom prípade žalobca nepreukázal, kto a či skutočne dodal služby deklarované v predložených účtovných dokladoch od dodávateľa L. P. a išlo najmä o vykonanie búracích, čistiacich prác, omietky a hygienické nátery v hospodárskom dvore Nižné Repaše a za dodanie služby od firmy ER-BA, spol. s r.o., na využívanie vypracovaných materiálov roku 2006, keď tieto materiály, i keď bolo ich vypracovanie zadané na základe zmluvy o diele 10.01.2006, ale boli dodané až 22.12.2006 bolo možné tento materiál počas roku 2006 využívať.

Podľa krajského súdu nie sú opodstatnené námietky žalobcu, že vo veci nebolo riadne vykonané dokazovanie, a že nemal možnosť sa k jednotlivým dôkazom vyjadriť, pretože všetky skutočnosti zistené správcom dane boli uvedené v protokole, s ktorým bol žalobca oboznámený, mal možnosť sa k nemu vyjadriť a vznášať námietky. Správca dane nežiadal od žalobcu, aby predkladal nad rámec požadované listiny a dôkazy za účelom objektívne zisteného skutkového stavu veci, ale v prípade pochybností má právo žiadať od kontrolovaného daňového subjektu predložiť ďalšie dôkazy a podávať vysvetlenia.

Krajský súd sa stotožnil s námietkou žalobcu, že znalecký posudok nie je takým listinným dôkazom, ktorý je pre správny orgán záväzný a nemožno ho spochybňovať. Nepovažoval však za dôvodnú a akceptovateľnú námietku, že správca dane mal správne vyrubiť iba rozdiel dane medzi ním zahrnutými daňovými nákladmi a nákladmi podľa znaleckého posudku, lebo žalobca v priebehu daňovej kontroly nepreukázal, kto a či skutočne dodal služby deklarované v predložených účtovných dokladoch, teda neunesol dôkazné bremeno. Na základe zistených skutočností správca dane v súlade so zákonom vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 23.414,92 eur.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, vráti vec na ďalšie konanie a prizná mu náhradu trov konania.

V dôvodoch odvolania namietal procesné pochybenie, nepreskúmateľnosť rozsudku pre nedostatok dôvodov, nesprávne právne posúdenie veci a to, že len prevzal nezmyselné závery daňových orgánov nerešpektujúc základné princípy fungovania systému DPH v rámci Európskej únie a to princíp neutrality, princíp proporcionality, princíp legálneho očakávania a princíp právnej istoty.

V konkrétnom prípade žalobca vytýka procesné pochybenie spočívajúce v tom, že neprebehlo prvostupňové daňové konanie a tvrdí, že krajský súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú. Poukázal na priebeh daňovej kontroly ukončenej prerokovaním protokolu a na to, že vydaním dodatočného platobného výmeru došlo k ukončeniu daňového vyrubovacieho konania. Namietal, že daňová kontrola nie je daňovým konaním. Takisto je nesporné, že daňové vyrubovacie konanie je dvojstupňovým konaním, pričom prvostupňové konanie má prebiehať u správcu dane. V tejto veci však daňové konanie ako procesný postup, v ktorom si účastník konania môže realizovať svoje procesné práva, vôbec neprebehlo, pretože daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu 30.09.2011 a prvostupňové rozhodnutie bolo vydané 06.10.2011, teda po 3 pracovných dňoch. Jediným úkonom správcu dane bolo vydanie rozhodnutia, avšak konanie, v ktorom by bolo žalobcovi umožnené brániť sa proti nesprávnym skutkovým a právnym záverom z daňovej kontroly neprebehlo. Týmto nezákonným postupom bola žalobcovi odňatá možnosť konať pred správcom dane ako prvostupňovým orgánom. Toto závažné procesné pochybenie, ktoré nielenže môže mať, ale i má negatívny následok spočívajúci v nezákonnosti napadnutého rozhodnutia - dodatočného platobného výmeru. Namietaná skutočnosť je sama o sebe dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia, keďže ide o procesné porušenie nielen základných zásad daňového konania podľa zák. č. 511/1992 Zb., ústavných práv účastníka, ale i základných ľudských práv podľa európskych zmlúv a dohôdovorov tak, ako je citované v žalobe.

Ďalej uviedol, že v žalobe namietal nezákonnosť použitých dôkazov, pretože správca dane nevykonával

žiadne dokazovanie, ale len pripojil dôkazy z inej daňovej kontroly DPH za november 2006, pričom tieto dôkazy sa vykonávali na zistenie úplne iných skutočností, než ktoré boli predmetom tohto zdaňovacieho obdobia. Na túto námietku krajský súd v dôvodoch nereaguje a nevysvetľuje, či je alebo nie je postup správcu dane nezákonný. Dôkazy vykonané v inej veci a v iných súvislostiach nemožno automaticky použiť i v tejto veci. Takýmto postupom sú odnímané základné procesné práva účastníka konania, najmä právo vyjadrovať sa k navrhovaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, príp. navrhovať dôkazy, podávať vysvetlenie alebo predkladať dôkazy k zisťovaným skutočnostiam a tým sa brániť proti nesprávnym záverom správcu dane.

Žalobca namietal, že správca dane žiada preukázanie skutočností, ktoré objektívne preukázať nemôže, pretože sa týkajú iných daňových subjektov, v tomto prípade jeho dodávateľa. Konkrétne ide o skutočnosť, či dodávateľ i skutočne vykonal práce, ktoré boli od neho prevzaté. Takéto zisťovanie je nad rámec preukaznej povinnosti podľa § 29 ods. 8 zákona, pretože pre správne určenie a vyrubenie dane je rozhodujúca skutočnosť, či tovar alebo služby boli dodané, a nie kto konkrétne tieto služby vykonal. V rámci bežných obchodných vzťahov v stavebníctve je bežné, že ak žalobca objedná dodávku tovaru alebo poskytnutie služieb, je mu úplne jedno, kto za jeho dodávateľa tieto práce vykoná a je bežné, že tieto práce nevykonáva zmluvný partner sám, ale iní dodávatelia, alebo si to zabezpečuje svojimi spôsobmi bez toho, aby on, ako objednávateľ alebo kupujúci do tejto realizácie mohol zasahovať. Z toho dôvodu nemôže mať vedomosti, a ani ich nemá, kto konkrétne práce vykonal alebo dodal. Žiadny daňový právny predpis a ani iný všeobecne záväzný právny predpis neurčujú povinnosť, aby ten, kto sa zaviazal služby alebo tovar dodať, ich aj skutočne vykonal. Správca dane dodanie prác nespochybňuje, spochybňuje len skutočnosť, že dodávateľ nevie preukázať, že práce skutočne vykonal.

Správca dane pritom nerešpektuje obchodné zmluvy uzavreté s dodávateľmi, ktoré sú nielen pre žalobcu, ale i pre správcu dane záväzné, keď v týchto zmluvách nikde nebolo dohodnuté, aby objednané práce a výkony, ktoré boli predmetom zmluvy, skutočne vykonal subjekt, s ktorým bola zmluva uzavretá. Takýto postup pozná i obchodný zákonník a je vylúčené, aby správca dane vnucoval skutočnosť, aby ten, s ktorým bola zmluva uzavretá, musel práce i výkony osobne uskutočniť. V tomto správca dane nerešpektuje základný právny vzťah, ako základný dôkaz.

Žalobca ďalej poukazoval na nezákonnosť vykonania dôkazu súdnym znalcom z dôvodu nemožnosti vyjadriť sa k osobe znalca a k spôsobu zisťovania podkladov pre znalecký posudok. Znalecký posudok, ktorý bol vykonaný s odstupom dvoch rokov je pre posúdenie veci nepoužiteľný a posúdenie skutkového stavu nezodpovedá reálnym podmienkam agresívneho prostredia živočíšnej výroby. Na túto námietku dôvody krajského súdu nie sú relevantné.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť z dôvodu, že námietky žalobcu v odvolaní sú v podstate rovnaké ako v žalobe, s týmito sa vysporiadal vo vyjadrení k žalobe a na dôvodoch tam uvedených trvá.

Poukázal na to, že žalobca v bode 1. odvolania opätovne namietka procesné pochybenie spočívajúce v tom, že neprebehlo prvostupňové daňové konanie. S týmto tvrdením sa nestotožňuje a považuje za neopodstatnenú námietku, že neprebehlo konanie, v ktorom by sa mohol brániť proti nesprávnym záverom z daňovej kontroly. Zo spisového materiálu je zrejmé, že správca dane oboznámil žalobcu s predbežnými zisteniami z daňovej kontroly (zápisnica č. 731/320/11689/2011/Tkác zo dňa 23.06.2011), preskúmal písomné vyjadrenie žalobcu doručené dňa 01.07.2011 k týmto zisteniam a vyhodnotil ho s tým, že žalobca nepredložil nové dôkazy k svojim tvrdeniam. V zmysle § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov bol o výsledku zistenia z daňovej kontroly vyhotovený protokol zo dňa 07.09.2011 a dodatok k nemu z 29.09.2011, pričom žalobca sa po doručení výzvy na jeho prerokovanie v stanovený deň nedostavil. Preto sa podľa § 15 ods. 12 zákona za deň prerokovania a doručenia protokolu považoval deň určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu, a podľa § 15 ods. 13 zákona bola týmto dňom daňová kontrola ukončená. Nasledujúci deň po dni prerokovania protokolu sa začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, v rámci ktorého správca dane vyrubil daň dodatočným platobným výmerom zo 06.10.2011. V § 44 ods. 6 citovaného

zákona bola stanovená lehota na vydanie rozhodnutia do 15 dní od skončenia daňovej kontroly. Zotrváva preto na stanovisku, že správca dane pri daňovej kontrole, ako aj vo vyrubovacom konaní, postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi, pričom k porušeniu práv žalobcu nedošlo.

K námietke žalobcu v bode 2. odvolania, že žalovaný nevykonával žiadne dokazovanie, ale pripojil len dôkazy z inej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za november 2006 uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole dane z príjmov právnickej osoby za rok 2006 vychádzal z dokladov predložených pri tejto kontrole, ale aj z výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006, podľa ktorých žalobcovi nebol priznaný odpočet na základe faktúr, ktoré boli predmetom preverenia aj pri daňovej kontrole dane z príjmov právnickej osoby. Uvedené je plne v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, keď žalovaný v konaní využil a posúdil všetky dôkazy, informácie a skutočnosti, ktoré mal k dispozícii. Takýmto postupom nijako neuprel žalobcovi jeho práva ako účastníka konania vyjadriť sa k dôkazom, navrhovať dôkazy, podávať vysvetlenie atď., čo dokazuje aj skutočnosť, že žalobca bol pri daňovej kontrole so správcou dane v kontakte, všetky skutočnosti zistené správcou dane boli uvedené v protokole o daňovej kontrole, žalobca bol s nimi oboznámený a mohol sa k nim vyjadrovať.

Pokiaľ ide o námietku neunesenia dôkazného bremena, žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že je nad rámec jeho preukaznej povinnosti podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., či jeho dodávateľ i skutočne vykonal práce, ktoré od neho prevzal. Žalobca pri uplatnení daňových nákladov je povinný zabezpečiť také dôkazy, ktoré by bez akýchkoľvek pochybností preukazovali, že k uskutočneniu obchodného vzťahu došlo tak, ako je deklarované vo faktúrach. Od dodávateľa je oprávnený požadovať, aby doklady vyplývajúce z obchodného vzťahu spĺňali všetky potrebné náležitosti tak, aby mohli byť použité ako relevantný dôkaz pre správne vyčíslenie daňovej povinnosti.

Poukázanie žalobcu na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veciach nepriznania odpočítania dane z pridanej hodnoty považuje žalovaný za neodôvodnené, keďže v tomto prípade sa posudzovali výdavky uplatnené žalovaným z pohľadu zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov a oprávnenosť ich uplatnenia ako daňových výdavkov pri splnení podmienok podľa tohto zákona, a to na základe dokazovania vykonaného pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty a nehodnotili sa výsledky daňovej kontroly z pohľadu dane z pridanej hodnoty. Na základe zisteného skutkového stavu bolo konštatované, že žalobca nepreukázal, či a kým boli práce podľa predložených dokladov skutočne dodané, a či fakturované služby boli využité na podnikateľské účely tak, ako to stanovuje § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov. Daňové orgány vec posúdili správne a v súlade so zákonom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), a po tom, ako bol deň verejného vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.).

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 O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z príjmu právnických osôb žalobcovi za zdaňovacie obdobie roku 2006.

Najvyšší súd vychádzal zo skutkového stavu tak, ako ho podrobne popísal v odôvodnení rozsudku krajský súd a ako vyplynul z administratívneho spisu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať. Odôvodnenie rozhodnutia krajským súdom je dostatočne

výstižné a presvedčivé (§ 157 ods. 2 O.s.p.), reagujúce na všetky námietky žalobcu, preto sa s ním najvyšší súd v celom rozsahu stotožňuje a len v stručnosti z neho vyberá a na doplnenie dodáva nasledovné.

Z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 731/320/15624/2011/Tkac zo 07.09.2011 a dodatok k protokolu z 29.09.2011. Žalobca sa na prerokovanie protokolu na výzvu správcu dane nedostavil. Z výsledkov zistených daňovou kontrolou vyplynulo, že žalobca AGRO-REAL, s.r.o., vykonával podnikateľskú činnosť v prenajatých objektoch PD Nižné Repaše. Do daňových výdavkov si od dodávateľa L. P., Z. zaúčtoval celkovú sumu 2.512.620,-Sk a to:

faktúrou č. 20060152 zo dňa 06.11.2006 (604.000,-Sk),

faktúrou č. 20060155 zo dňa 13.11.2006 (632.000,-Sk),

faktúrou č. 20060158 zo dňa 20.11.2006 (529.000,-Sk),

faktúrou č. 20060160 zo dňa 27.11.2006 (747.620,-Sk),

za vykonané búracie práce, čistiace práce, omietky a hygienické nátery na prenajatých objektoch kravín č. 123, teľatník, pozberovka, mliečnica - dojareň na základe zmluvy o diele č. 200603 z 01.04.2006.

Daňovou kontrolou bolo tiež zistené, že daňový subjekt zaúčtoval do daňových nákladov na účet 518 faktúru č. 2006077 z 22.12.2006 od firmy ER-BA, spol. s r.o. Veľký Meder, pobočka Košice, za vypracovanie materiálov (na základe zmluvy o diele z 10.01.2006) týkajúcich sa finančného, ekonomického a účtovného poradenstva za obdobie 1. - 12.2006 v hodnote 4. milióny Sk.

Správca dane vylúčil daňové výdavky z uvedených položiek ako nepreukázané dodané služby.

Na základe zistení daňovou kontrolou správca dane, Daňový úrad Levoča vydal dodatočný platobný výmer č.731/230/17958/11/GGGGri zo dňa 06.10.2011, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 23.414,92 eur.

V dôsledku podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím číslo: 1040507/1/37944/2012 zo dňa 27.02.2012 dodatočný platobný výmer Daňového úradu Levoča potvrdil.

Zákon o správe daní č. 511/1992 Zb. upravuje správu daní. Zákonná úprava jednotlivých druhov daňových konaní je rozčlenená v závislosti od predmetu konania, t.j. práv a povinností, o ktorých daňové orgány v jednotlivých konaniach konajú a rozhodujú, prípadne z hľadiska funkčnej príslušnosti daňových orgánov v konaniach o podaných opravných prostriedkoch.

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

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 (§ 29 ods. 1, ods. 2, ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.). 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 č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Správca dane vykonal dostatok úkonov za účelom správneho posúdenia vecí, pri výkone daňovej kontroly postupoval podľa zákona o správe daní a využil všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly. V rámci administratívneho konania vykonal rozsiahle dokazovanie listinami, dožiadaním, znaleckým posudkom, zápisnicami o ústnom pojednávaní a pod., k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovaných službách (dodanie použitého materiálu a rozsahu služieb uvedených vo faktúrach, počty pracovníkov, záznamy o preberaní prác, ...). Žalobcovi umožnil vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcim sa daňovej kontroly a pravdivosti údajov, o čom boli spísané zápisnice, s obsahom ktorých bol oboznámený (zápisnica z 23.06.2011). Pochybnosti k predbežným zisteniam v priebehu výkonu daňovej kontroly žalobca uviedol v písomnom vyjadrení, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 01.07.2011 a v podstate ničím relevantným nespochybnil závery správcu dane, ktorý nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom.

Je potrebné zdôrazniť, že úlohou správcu dane je dôsledné skúmanie reálnosti obchodov a tiež, či to, čo je deklarované faktúrou zodpovedá skutočnosti.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov sa na účely tohto zákona daňovým výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval a výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané (§ 21 ods. 1 cit. zákona).

Pri preukazovaní zaúčtovaných daňových výdavkov za vykonané fakturované práce v celkovej sume 2.512.620,-Sk na prenajatých objektoch PD Nižné Repaše od dodávateľa L. P.alobca nepreukázal, že ním boli aj vykonané, pretože ani preberací protokol bližšie tieto práce a iné údaje nešpecifikuje, a dodávateľ na overenie uskutočnenia fakturovaných dodávok nepredložil žiaden doklad. Z uvedeného nevyplýva, aký konkrétny tovar alebo materiál bol žalobcovi dodaný, v akom množstve, s akou cenou za jednotku, atď. Na preukázanie reálnosti zdaniteľného plnenia všeobecné tvrdenia nepostačujú.

Pri preverovaní dokladov o nákupe materiálov použitých pri vykonávaní stavebných prác dodaných spoločnosťou Parapetrol, a.s., Lučenec, správca dane vykonal znalecké dokazovanie za účelom zistenia a posúdenia rozsahu fakturovaných prác a primeranosti ich cien a z posudku Ing. F. E. zistil, že neboli vykonané v takom rozsahu, kvalite a hodnote, ako boli vyfakturované. Žalobca žiadne hodnoverné dôkazy a ani doklady na preukázanie opaku nepredložil a tento listinný dôkaz správca dane vyhodnotil tak, že ide o nepreukázané výdavky (náklady). Všetky tieto skutočnosti viedli správcu dane k záveru o tom, že nepovažoval za hodnoverný a zodpovedajúci skutočnosti čo do množstva použitého materiálu

ani predložený rozpis položiek daňovým subjektom, keďže sa z neho nedá identifikovať jeho skutočné použitie a ceny sú neprimerane vysoké.

S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný reaguje na všetky skutočnosti a námietky žalobcu a hodnotí svedeckú výpoveď P. F., ktorý nemá žiadne doklady z predošlej činnosti firmy ER-BA, spol. s r.o., svedkyne P. V., ekonómky firmy a svedkov B. J. a M. Q. vo vzájomných súvislostiach, sa najvyšší súd stotožňuje. Faktúra č. 2006077 z 22.12.2006 za vypracovanie materiálov na základe zmluvy o diele z 10.01.2006 (dodaných až 20.12.2006) týkajúcich sa finančného, ekonomického a účtovného poradenstva za obdobie január až december 2006 v hodnote 4. milióny Sk vylučuje jeho používanie na podnikateľskú činnosť v priebehu roka 2006, a navyše, ide o materiál všeobecný, bez zamerania na poľnohospodársku výrobu.

Podľa § 1a písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Citovaný zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti, ktorá predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov nie je v rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu.

Účelom daňového konania, ktoré sa člení na relatívne samostatné časti - prípravné konanie, vyrubovacie konanie, preskúmavacie konanie (konanie o opravných prostriedkoch) a vyberacie (inkasné) konanie - je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu, a preto zákon o správe daní a poplatkov zakotvuje oprávnenia daňových orgánov na takéto zistenia. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Je neopodstatnené tvrdenie žalobcu vo vzťahu k daňovej kontrole, že krajský súd na jeho námietky v odôvodnení rozsudku nereaguje a ním predložené dôkazy vyhodnotil ako nevierohodné v jeho neprospech. Najvyšší súd poukazuje na odôvodnenie rozsudku krajského súdu a jeho argumentáciu (str. 10), ku ktorej sa pripája a v podrobnostiach na tam uvedené odkazuje.

Rovnako neobstojí námietka žalobcu, že daňová kontrola bola vykonaná v rozpore so zákonom, preto sú jej zistenia nepoužiteľné pre rozhodnutie vo vyrubovacom konaní a platobný výmer vydaný na základe takto zistených skutočností sa zakladá na nezákonne získaných dôkazoch. Počas daňovej kontroly zamestnanci správcu dane úzko spolupracovali so žalobcom, ktorý bol podrobne oboznámený so všetkými zisteniami pri výkone daňovej kontroly. O výsledku zistení bol vyhotovený protokol č. 731/320/15624/2011/Tkac zo 07.09.2011 a dodatok k protokolu z 29.09.2011. Protokol bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie a určením dňa na jeho prerokovanie. Žalobca sa na prejednanie protokolu nedostavil a obsahom jeho vyjadrenia k protokolu z 22.09.2011 neboli žiadne podstatné argumenty, ani konkrétne doplnené dôkazy, ani návrhy na doplnenie dokazovania, pričom na tam uvedenú argumentáciu dávajú podrobne odpoveď odôvodnenia napádaných daňových rozhodnutí oboch stupňov.

Len pre úplnosť najvyšší súd poznamenáva, že ustanovenie § 15 ods. 10 zákona o správe daní pomerne rigorózne upravuje právo kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa v lehote ôsmich pracovných dní k protokolu o výsledku daňovej kontroly, pričom zmeškanie tejto lehoty zákon nepripúšťa. V kontexte s rigoróznou úpravou ukončenia daňovej kontroly, i keď sa kontrolovaný daňový subjekt ani jeho zvolený zástupca na prerokovanie protokolu nedostavia (§ 15 ods. in fine 12 zákona o správe daní), zákon jednoznačne veľký priestor daňovým subjektom na lavírovanie za účelom predlžovania daňovej kontroly nedáva. Skutočnosť, že sa žalobca ani ním zvolený zástupca fyzicky prerokovania protokolu nezúčastnili

nič nemení na tom, že k prerokovaniu protokolu došlo zákonným spôsobom (v súlade s § 15 ods. 12 zákona o správe daní). Hoci je lehota na vyjadrenie sa k protokolu svojím charakterom procesnou lehotou, je na daňovom subjekte, aby svoje práva vyplývajúce mu zo zákonnej úpravy ukončenia daňovej kontroly využíval účinne tak, aby bolo objektívne možné zo strany správcu dane na jeho podnety reagovať.

Súd sa nestotožnil ani s námietkami, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil. Rozsiahlym šetrením, podrobne uvedeným v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, správca dane zistil nezrovnalosti ohľadom objektívneho rozsahu a hodnoty vykonaných dodaných prác podľa vyššie uvedených faktúr, a tiež vypracovaných materiálov na základe zmluvy o dielo, ktoré žalobca v priebehu vyrubovacieho ani odvolacieho konania neodstránil.

V súvislosti s tým najvyšší súd poukazuje na judikatúru Ústavného súdu SR, ktorý judikoval, že reálne uplatnenie a garantovanie základného práva na súdnu ochranu nielenže neznamená právo na úspech v konaní, ale ani nárok na to, aby všeobecné sudy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorý predpokladá účastníka konania. Procesný postoj účastníka konania zásadne nemôže bez ďalšieho dokazovania implikovať povinnosť všeobecného súdu akceptovať jeho návrhy, procesné úkony a obsah opravných prostriedkov a rozhodovať podľa nich (III. ÚS 369/2010-12).

Aj Európsky súd pre ľudské práva, napr. v rozsudku z 21. januára 1999 vo veci Garcia Ruiz v. Španielsko konštatoval, že podľa štandardnej judikatúry súdu reflektujúcej princíp riadneho chodu spravodlivosti musia súdne rozhodnutia v dostatočnej miere obsahovať dôvody, na ktorých sú založené: Povinnosť odôvodňovať rozhodnutie nemôže byť ponímaná v takom zmysle, že je potrebné vyporiadať sa s každým argumentom. Podľa rozsudku tohto súdu vo veci Helle v. Fínsko z 19. decembra 1998 sa odvolací súd pri potvrdení prvostupňového rozhodnutia (zamietnutí odvolania) v princípe môže obmedziť na prevzatie odôvodnenia súdu nižšieho stupňa.

Podľa odvolacieho súdu je z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vyporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak, ako prvostupňový ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Pri posúdení zákonnosti rozhodnutia práva žalobcu neboli porušené a žalobcom tvrdené skutočnosti neboli spôsobilé zmeniť rozhodnutie žalovaného. V konaní bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné.

Procesné pochybenie, ktoré by malo vplyv na zákonnosť rozhodnutia zistené nebolo.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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.