

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/84/2013
Identifikačné číslo spisu:	5012200897
Dátum vydania rozhodnutia:	30.10.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:5012200897.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD. v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti RAMIRA, s.r.o., o so sídlom v Liptovskom Mikuláši, Priemyselná zóna 527, IČO: 31 646 620, zastúpenej advokátom JUDr. Jozefom Ujom, so sídlom v Trenčíne, Legionárska 14, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100308/1/1232696/2012 zo dňa 26. októbra 2012, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/120/2012-61 z 29. mája 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/120/2012-61 z 29. mája 2013 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/1232696/2012 z 26. októbra 2012, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina, pobočky Liptovský Mikuláš č. 9513401/5/2096243/2012/Brk z 7. augusta 2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 112 930,69 €.

Krajský súd v Žiline posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 z.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, v znení platnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon o daniach z príjmov“), ako aj z ustanovení § 2 ods. 1, § 15 ods. 1, 13, 17, § 15b ods. 1, 3, § 29 ods. 1, 2, 4, 8, § 44 ods. 6 písm. b/ z. č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) a dospel k záveru, že žalobkyňa v daňovom konaní nepreukázala opodstatnenosť uplatnených výdavkov a ich uplatnením porušila ustanovenie § 24 ods. 1

zákona o daniach z príjmov. Krajský súd dospel k záveru, že žalobkyňa spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázala, že výdavky, ktoré deklarovala na základe predložených faktúr možno považovať za výdavky v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobkyňu v zmysle § 29 ods. 8. zákona o správe daní.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnej žalobkyňi náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš a vec vráti na ďalšie konanie. Namietal, že odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu nespĺňa základné náležitosti odôvodnenia rozsudku, absentuje vysporiadanie sa so skutkovými a právnymi otázkami, ktoré sú nastolené v žalobe.

Žalobkyňa namietala, že krajský súd neprávne právne posúdil postup správcu dane pri určovaní dane výkonom daňovej kontroly (a nie iným spôsobom napr. dohodou alebo podľa pomôcok) vzhľadom na to, že daňová kontrola trvala viac ako jeden rok že krajský súd pochybil, ak dospel k právnemu záveru, že správca dane nebol povinný vydať rozhodnutie o zastavení daňového konania. Podľa názoru žalobkyne bol správca dane povinný vydať rozhodnutie o zastavení daňového konania podľa § 25 ods. 1 písm. f/ zákona o správe daní, pretože odpadol dôvod konania, vzhľadom na to, že daňová kontrola trvala viac ako jeden rok a správca dane prekročil maximálnu zákonnú lehotu na trvanie daňovej kontroly.

Ďalej žalobkyňa namietala, že krajský súd nesprávne právne posúdil postup správcu dane pri vykonávaní dokazovania vo vyrubovacom konaní ako zákonný a ústavný. Uviedla, že po zrušení platobného výmeru sa vec vrátila do štádia daňovej kontroly a žiadne ustanovenie zákon o správe daní neoprávňuje správcu dane vykonať dokazovanie v tzv. štádiu vyrubovacieho konania v prípade zisťovania daňovej povinnosti vykonaním daňovej kontroly. Poukazovala na to, že daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným subjektom a dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44 zákona o správe daní). Uviedla, že protokol o vykonaní daňovej kontroly je záverom dokazovania vedeného v rámci výkonu daňovej kontroly a v protokole určená, resp. zistená daňová povinnosť je jednak úkonom smerujúcim na vyrubenie rozdielu dane a jednak podkladom pre ďalšie štádium daňového konania nazývané vyrubovacie konanie a pre vydanie dodatočného platobného výmeru. Krajský súd nesprávnym právnym posúdením postupu a rozhodnutia žalovaného v spojení s postupom a rozhodnutím správcu dane porušil základné právo žalobkyne na spravodlivé súdne konanie a ústavné právo na poskytnutie súdnej ochrany.

Žalobkyňa namietla, že krajský súd rozhodol nespravodlivo a nie nestranne ak svojim právnym posúdením odobril neústavný a nezákonný postup správcu dane a žalovaného a ich nezákonne a neústavné rozhodnutia. Uviedol, že krajský súd opomenul že právne závery uvedené v rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 sú pre neho záväzné. Toto rozhodnutie je priamo aplikovateľné na daný prípad, pretože rieši problém porušenia ustanovenia § 15 zákona o správe daní a čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky po prekročení maximálnej dĺžky daňovej kontroly.

Ďalej namietala, že krajský súd nesprávne aplikoval na tento prípad zisťovania správneho určenia dane, resp. daňovej povinnosti prostredníctvom vykonávania daňovej kontroly (rozsudok NS SR sp. zn. 4SŽ 90/02), ktorého právna veta sa týka určenia daňovej povinnosti pomôckami. Taktiež poukazovala na skutočnosť, že nikdy nenamietala, že v predmetnej veci mala byť vykonaná opakovaná daňová kontrola.

Žalobkyňa uviedla, že výdavky deklarovala jednak účtovnými dokladmi ale aj zmluvou, ktorou bol obchodnoprávny vzťah založený s generálnym dodávateľom diela a je preto aktom svojvôle štátneho orgánu, aby žalobkyňi správca dane ako štátny orgán neuznal výdavok vo výške 21 322 585,- Sk na základe zmluvy o dielo a účtovných dokladov zaplatený obchodnému partnerovi SMZ Slovakia, s.r.o.

ako generálnemu dodávateľovu diela. Žalobkyňa ďalej uviedla, že jej nie sú známe všetky výdavky spoločnosti SMZ Slovakia, s.r.o., ktoré mala so svojimi subdodávateľmi spojené s realizáciou diela. V tomto konaní správca dane dospel k záveru, že generálny dodávateľ spoločnosti SMZ Slovakia, s.r.o. zaplatil sumu 3 426 508,- Sk, svojim subdodávateľom. Rozdiel medzi príjmom spoločnosti SMZ Slovakia, s.r.o. v sume 21 322 565,- Sk a sumou 3 426 508,- Sk, ktorú údajne SMZ Slovakia, s.r.o. zaplatila svojim subdodávateľom činí sumu 17 906 057,-Sk. Toto je rozdiel zistený správcou dane zistený medzi príjmami výdavkami spoločnosti SMZ Slovakia, s.r.o. a tento rozdiel nemôže byť zahrnutý do daňového základu dane žalobkyne, ale do základu dane daňového subjektu SMZ Slovakia, s.r.o..

Žalobkyňa ďalej namietla, že neboli vypočítaní všetci živnostníci a všetky osoby podieľajúce sa na subdodávke diela, ktorí boli v obchodnoprávnom vzťahu s generálnym dodávateľom spoločnosťou SMZ Slovakia, s.r.o. a rovnako skutočnosť, že neboli zistené všetky výdavky generálneho dodávateľa spojené s realizáciou diela nemôže byť žalobkyni na ťarchu a preto nemôže dôjsť k zákonnému záveru, že žalobkyňa neuniesla svoju dôkaznú povinnosť. S týmito nezákonnosťami správcu dane s žalovaného sa krajský súd nevysporiadal.

Podľa názoru žalobkyne po zrušení dodatočného platobného výmeru sa mala správne vec vrátiť do štádia daňovej kontroly, v rámci ktorého sa dopĺňalo dokazovanie a správca dane mal opäť pristúpiť s daňovým subjektom k prerokovaniu protokolu o výkone daňovej kontroly. V danom prípade krajský súd nesprávnym právnym posúdením odobril nielen nezákonný a neústavný postup správcu dane a žalovaného a ich nezákonné rozhodnutia, ale aj iný zistený základ dane a iný rozdiel na dani z príjmov za rok 2007. Podľa názoru žalobkyne, vzhľadom k tomu, že daňová kontrola trvala viac ako jeden rok s poukazom na § 25 ods. 1 písm. f/ zákona správe daní, daňové konanie malo byť zastavené.

Žalobkyňa ďalej namietala, že posúdenie výdavkov bolo krajským súdom nesprávne, keďže vyplatenie živnostníkov ako subdodávateľov v sume zistenej správcou dane vo výške 3 426 508,- Sk nie je výdavkom žalobkyne, ale iného subjektu.

Za najväčšie pochybenie krajského súdu považuje žalobkyňa skutočnosť, že krajský súd sa nedokázal vysporiadať s tým, že daňová kontrola začatá 18. mája 2009 nebola dodnes po vrátení veci do štádia daňovej kontroly (po zrušení rozhodnutia správcu dane) ukončená prerokovaním protokolu a namiesto ukončenia daňovej kontroly sa vykonalo dokazovanie vo vyrubovacom konaní.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení z 24. júla 2013 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Skonštatoval, že námietky, ktoré uviedla žalobkyňa v odvolaní proti rozsudku krajského súdu sú totožné s námietkami uvedenými v žalobe ku ktorým sa žalovaný už vyjadril v stanovisku k žalobe z 4. januára 2013. Tvrdenie žalobkyne, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pretože nevyhovel jej argumentom je podľa žalovaného neopodstatnené a Krajský súd v Žiline rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi. Žalovaný ako aj krajský súd sa skutočnosťami, na ktoré poukazuje žalobkyňa v odvolaní podrobne zaoberali a vyhodnotili ich. Na základe podrobného prešetrovania dospeli k záveru, že v prípade vylúčenej sumy 17 906 057,- Sk zo základu dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007, bol postup správcu dane správny, pretože žalobkyňa nepreukázala, že ňou uplatnený náklad bol skutočne vynaložený na dosiahnu tie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu zmluvou, faktúrou, dokladmi o úhrade, je bez preukázania skutočného vykonania služieb (prác a pod.) pre daňovú účely nepostačujúce.

Žalovaný poukázal na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 269/05, ktorým boli daňové orgány 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 a po jeho vyhodnotení vydá rozhodnutie, v ktorom vyčíslí rozdiel oproti daňovému priznaniu, pričom vychádza nielen z protokolu z riadnej daňovej kontroly, ale aj z vykonaného dokazovania o vyrubovacom konaní. To znamená, že v súčasnosti daňové orgány na celom Slovensku konajú v súlade s týmto nálezom.

Z týchto dôvodov žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 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 žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalobkyne a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku vo veci samej. Preto sa s nimi najvyšší súd zásadne stotožňuje, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobkyne uvedených v odvolaní uvádza nasledovné:

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).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/1232696/2012 z 26. októbra 2012, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš č. 95134012/5/2096243/2012/Brk z 7. októbra 2012, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 112 930,69 €.

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

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre 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 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 skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 písm. i/ zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom rozhodnom čase ďalej len zákon o dani z príjmov, daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) 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.

Podľa názoru najvyššieho súdu, bolo úlohou súdu v danom prípade posúdiť, či daňové orgány pri rozhodovaní vo veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení právneho názoru, že daň z príjmov právnických osôb za rok 2007 bola v daňovom priznaní uvedená v nesprávnej výške, t.j. v rozpore so zákonnými podmienkami, ktoré vyplývajú z ustanovenia § 2, § 21 zákona o dani z príjmov v spojení s § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje ak daňovník deklaruje uskutočnenie obchodného prípadu len faktúrami, dokladmi o ich úhrade výdavky bez skutočného preukázania vykonaných prác resp. služieb. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k uskutočneniu obchodného prípadu deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že Daňový úrad Liptovský Mikuláš dňa 18. mája 2009 začal u žalobkyne výkon daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 660/320/17741/2010/Mur z 8. apríla 2010. Uvedený protokol bol so žalobkyňou prerokovaný dňa 17. mája 2010. Na základe uvedeného Daňový úrad Liptovský Mikuláš vydal dňa 21. mája 2010 dodatočný platobný výmer č. 660/230/27622/10/KúdA, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 117 391,92 €. Uvedený dodatočný platobný výmer napadla žalobkyňa odvolaním, o ktorom rozhodlo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky tak, že rozhodnutím č. I/228/14761-94674/2010/992025-r z 31. augusta 2010 rozhodnutie správcu dane z 21. mája 2010 zrušilo a vrátilo na nové konanie. Na základe uvedeného rozhodnutia správca dane pokračoval vo vyrubovanom konaní, čo žalobkyni oznámil listom z 21. novembra 2011. O výsledkoch dokazovania v rámci pokračovania vo vyrubovanom konaní bol vyhotovený úradný záznam z 10.7.2012 a žalobkyni boli výsledky dokazovania oznámené listom z 12.7.2012. Na základe u vedeného správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 9513401/5/2096243/2012/Brk z 7. augusta 2012, ktorým žalobkyni vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007 v sume 112 930,69 €.

V danom prípade aj podľa názoru najvyššieho súdu z obsahu administratívneho spisu ako aj z obsahu napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplýva, že vo veci bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, boli vypočutí svedkovia - živnostníci pracujúci pre spoločnosť SMZ Slovakia, s.r.o., keďže absentovali faktúry a rámcové zmluvy o poskytnutí služieb medzi spoločnosťou SMZ Slovakia, s.r.o. a živnostníkmi.

Z jednotlivých svedeckých výpovedí aj podľa názoru najvyššieho súdu vyplynulo, že práce živnostníkov pre spoločnosť SMZ Slovakia, s.r.o. boli vykonávané v priestoroch daňového subjektu RAMIRA, s.r.o. (prenajatých od spoločnosti CYRO, s.r.o.) a živnostníci sa o tom, že budú vykonávať práce pre spoločnosť SMZ Slovakia, s.r.o. dozvedeli až dodatočne. Ani jeden zo svedkov nepotvrdil, že by ich pri činnosti pre spoločnosť SMZ Slovakia, s.r.o. riadil P. P., resp. niekto zo spoločnosti s ktorou mali podpísanú rámcovú zmluvu o poskytovaní služieb. Z obsahu spisového materiálu je ďalej preukázané, že všetci živnostníci fakturovali v rozhodnom čase výkon svojej práce spoločnosti SMZ Slovakia, s.r.o. a to na základe hodinovej sadzby podľa odpracovaných hodín, pričom je preukázané že vyrábali z materiálu spoločnosti RAMIRA, s.r.o. a na pracovných prostriedkoch tejto spoločnosti.

Ďalej z obsahu spisového materiálu mal najvyšší súd za preukázané, že v priebehu vyrubovacieho konania správca dane za účelom došetrenia skutkového stavu vykonal ďalšie výsluchy svedkov - živnostníkov, ktorí fakturovali práce spoločnosti SMZ Slovakia, s.r.o., ktorých výsluchov sa zúčastnil aj zástupca žalobkyne Ing. C.. Výpovede všetkých svedkov sú zhodné. Z faktúr vystavených jednotlivými živnostníkmi bolo preukázané, že živnostníci pre spoločnosť SMZ Slovakia, s.r.o. vykonali práce v celkovej sume 3 416 508,- Sk a túto sumu správca dane uznal za daňový náklad, nevyhnutný na uskutočnené výkony, pričom zo strany spoločnosti SMZ Slovakia, s.r.o. už nedošlo k zvýšeniu hodnoty týchto prác. Pokiaľ táto spoločnosť fakturovala žalobkyni práce v sume 21 322 565,- Sk, výkon týchto prác žalobkyňa nepreukázala a preto nebolo možné uvedenú sumu uznať ako daňový náklad.

Vychádzajúc z citovaných zákonných ustanovení a zásad a z obsahu administratívneho i súdneho spisu možno sa stotožniť s právnym názorom daňových orgánov i krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného aj v odôvodnení napadnutého rozsudku, že zo strany žalobcu nedošlo k preukázaniu splnenia podmienky na uznanie výdavkov podľa ustanovenia § 2 písm. i/ zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (účinného v čase rozhodnom pre preskúmané rozhodnutie).

Pokiaľ žalobkyňa namietala postup správcu dane, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia, najvyšší súd sa s týmito námietkami nestotožnil. Podľa názoru najvyššieho súdu bol postup žalovaného ako aj správcu dane, ktorý predchádzal vydaniu napadnutého rozhodnutia správny. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu daňová kontrola u žalobkyne začala 18. mája 2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 17.5.2010 za účasti zástupcu žalobkyne, z čoho vyplýva, že bola ukončená v zákonnej lehote v súlade s ustanovením § 25 ods. 1 písm. f/ zákona o správe daní.

Pokiaľ ide o námietku žalobkyne týkajúcu sa doplnenia dokazovania vo vyrubovacom konaní po zrušení prvotného dodatočného platobného výmeru, aj podľa názoru najvyššieho súdu, žalovaný riadiac sa názorom vysloveným v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 269/05 postupoval správne.

Podľa názoru najvyššieho súdu, je nepochybné, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu. Daňová kontrola končí prerokovaním protokolu o zisteniach správcu dane počas daňovej kontroly u kontrolovaného daňového subjektu. Ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13 zákona o správe daní) sa začína vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej, čo určuje znenie ustanovenia § 44 ods. 1 zákona o správe daní. V tomto konaní (vyrubovacom) má byť kontrolovanému daňovému subjektu umožnené využiť všetky zákonom priznané procesné práva a teda aj vykonanie dokazovania v zmysle § 29 zákona o správe daní, pričom za daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie dodatočného platobného výmeru.

Pokiaľ teda žalovaný zrušil prvotný dodatočný platobný výmer a vec vrátil do štádia vyrubovacieho konania, bol správca dane oprávnený vykonať doplnenie dokazovania a na základe tohto doplneného dokazovania vydať nový dodatočný platobný výmer v ktorom vyčíslil rozdiel oproti daňovému priznaniu, pričom vychádza nielen z protokolu o daňovej kontrole, ale aj z dokazovania vykonaného vo vyrubovacom konaní.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobkyňa pri výkone daňovej kontroly ani v priebehu vyrubovacieho konania nepreukázala spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že predmetné práce skutočne vykonala spoločnosť SMZ Slovakia, s.r.o.. Žalobkyňa tak neunesla dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní, že výdavky týkajúce sa úhrady predmetných faktúr boli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Najvyšší súd preskúmal zákonnosť rozhodnutia a postupu správnych orgánov v danej veci aj v zmysle ustanovenia § 250j ods. 3 OSP, konkrétne či daňové konanie netrpí takými vadami, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia v zmysle § 250i ods. 3 OSP.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní žalovaného správneho orgánu takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP) nezistil, v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák.č. 757/2004 o súdoch o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.