



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **N. a. s.**, so sídlom M. 58, K., IČO: X., zastúpenej **JUDr. E.**, *advokátom so sídlom G. č. 33, K.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/14880-89842/2007/999523-r zo dňa 6. decembra 2007, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 16. októbra 2008 č. k. 6S/23/2008-37, takto

**r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/23/2008-37 zo 16. októbra 2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/14880-89842/2007/999523-r zo dňa 6. decembra 2007 **z r u š u j e a v r a c i a** vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania v sume 362,26 eur do rúk JUDr. E., advokáta v K. do troch dní.

## O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP žalobu žalobkyne proti rozhodnutiu žalovaného č. I/223/14880-89842/2007/999523-r zo dňa 6. decembra 2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 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.“) potvrdil platobný výmer Daňového úradu Košice I (ďalej aj „správca dane“) č. 695/231/85635/2007/Dra zo dňa 3.10.2007, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 v sume 372.400,- Sk.

Pri svojom rozhodovaní krajský súd vychádzal z ustanovení § 2 ods. 3, § 2 ods. 8 a § 29 ods. 1, 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. ako aj § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“ alebo zákon č. 595/2003 Z.z.) ako aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 6 Sž 109/99 (13/2000 ZSP, resp. Rs 55/2000), považujúc námietky žalobkyne vznesené proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného zo 6. decembra 2007 za nedôvodné.

Krajský súd v danej právnej veci nezistil žalobkyňou namietaný stav týkajúci sa dokazovania v daňovom konaní, v rámci ktorého by správca dane, vyhodnocujúc dôkazy predložené daňovým subjektom, ako aj dôkazy zadovážené ním samým, vyhodnotil obsah vykonaného dokazovania nesprávne, nedodržiavajúc procesnoprávne daňové zákonné hľadiská uvedené v citovaných ustanoveniach zákona č. 511/1992 Zb. a nevykonal ani sám potrebné dokazovanie na objasnenie skutočností dôležitých pre vyrubenie dane. Námietka žalobkyne, že správca dane a žalovaný niektoré dôkazy predložené daňovým subjektom (žalobkyňou) nezobrali do úvahy, resp. spochybnili ich dôkaznú hodnotu a niektoré na druhej strane považovali za dominantné (z hľadiska ich dôkaznej váhy) pre neuznanie zaúčtovaných daňových výdavkov, nemá podľa názoru krajského súdu oporu v administratívnom spise ani vo výsledkoch dokazovania vykonaného v danej veci súdom výsluchom účastníkov konania, resp. ich zástupcov na pojednávaní.

Podľa názoru krajského súdu žalobkyňa v danej právnej veci v rámci daňovej kontroly zameranej správcom dane na preverenie pravdivosti skutkového a právneho základu

predložených účtovných dokladov týkajúcich sa spoločnosti S., s.r.o., ktorých opodstatnenosť zaúčtovania do daňových výdavkov správca dane skúmal, neuniesla dôkaznú povinnosť uloženú mu predovšetkým ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.. Na predložené otázky správcu dane týkajúce sa dodávky od spoločnosti S., s.r.o. produkovali vypočítaní zástupcovia žalobkyne (Ing. M... Ing. A., CSc.) v rámci daňového konania rozporuplné tvrdenia, (ktoré sa po obsahovej stránke rozchádzali navzájom, ako aj s výpoveďami svedka S., vypočúvaného správcom dane opakovane v daňovom konaní. Uvedený konateľ spoločnosti S., s.r.o. mal byť pritom hlavnou osobou konajúcou za daný subjekt vo vzťahu k žalobkyňi pri uzatváraní a dohodnutí podmienok realizácie obchodno-právneho vzťahu, z ktorého vyplynul výdavok žalobkyne spochybnený správcom dane. Popritom treba konštatovať, že v takejto dôkaznej situácii daňový subjekt namiesto toho, aby sám predkladal správcovi dane dôkazy vyvracajúce pochybnosti správcu dane o pravdivosti zaúčtovaných výdavkov, t. j. sporných faktúr od spoločnosti S., s.r.o. a preukázal tak reálnosť uskutočneného plnenia od tohto subdodávateľa, nepredložil správcovi dane žiadne iné dôkazy, ani dôkazné návrhy na preukázanie opodstatnenosti týchto nákladov, ktoré pojal do účtovníctva za rok 2005 a neurobil tak ani v štádiu odvolacieho konania. Za daného stavu nemožno podľa názoru súdu vytýkať správcovi dane ani žalovanému nedostatky vo vedení dokazovania, voľbe dôkazných prostriedkov, ani pri hodnotení dôkazov. V tejto súvislosti súd prvého stupňa poznamenal, že aj podľa jeho názoru daňové orgány oboch stupňov nemohli hodnotiť inak ako veľmi pochybné a teda nevierohodné tie tvrdenia žalobkyne, resp. jej zástupcov, ktoré sa týkali spôsobu a rozsahu poskytnutia zaúčtovaných služieb poskytnutých žalobkyňi spoločnosťou S., s.r.o., a to pokiaľ ide o nezverejnenie identity osôb pracujúcich na strane spoločnosti S., s.r.o. v spoločných tímoch so zamestnancami žalobkyne. Prieči sa základným zásadám logického myslenia, aby identitu týchto osôb nevedela, resp. nemohla odkryť ani žalobkyňa, ani štatutárny zástupca firmy S., s.r.o., za ktorú pri plnení kontraktu mali dané osoby vystupovať. Pri značnom časovom a vecnom rozsahu zaúčtovaných prác, ktoré tieto osoby mali vykonávať podľa vyjadrení štatutárnych zástupcov žalobkyne priamo v sídle žalobkyne, v rámci zmiešaných pracovných skupín za účasti ďalších osôb z radov zamestnancov žalobkyne, neprichádza podľa názoru krajského súdu do úvahy, že by žalobkyňa a jej obchodný partner S., s.r.o. realizovali vzájomne dohodnuté plnenie uvedené v objednávkach zahrnutých do účtovníctva žalobkyne osobami, ktorých identitu považujú buď za nepodstatnú alebo za súcu ochrany z hľadiska zachovania obchodného tajomstva. Na takejto verzii výkladu okolností súvisiacich s predmetným plnením zotrval pritom zástupca žalobkyne Ing. M. aj na pojednávaní dňa 16.10.2008.

Správca dane vykonal v danej veci podľa právneho hodnotenia súdu všetky jemu dostupné dôkazy, ktorými mohol objasniť skutkový stav veci. Nepresvedčivé a rozporuplné tvrdenia, ktoré sú obsahom zápisníc o výsluchoch zástupcov žalobcu svedka – konateľa spoločnosti S., s.r.o., správca dane ako aj žalovaný správne podľa názoru súdu vyhodnotili ako nedostatočné pre preukázanie daňového výdavku podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyni, ktorá nebola v konaní úspešná, nepriznal právo na náhradu trov konania.

Proti tomuto rozsudku podala **žalobkyňa** v zákonnej lehote odvolanie, namietajúc nesprávne posúdenie veci po právnej a skutkovej stránke.

Poukazujúc na to, že predmetom súdneho sporu je zodpovedanie otázky, či žalobkyňa za daných okolností splnila svoju dôkaznú povinnosť a či správca dane pri daňovej kontrole a v daňovom konaní postupoval v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. vytykala krajskému súdu, že si v plnom rozsahu osvojil skutkové a právne závery správnych orgánov, keď z obsahu rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR č. I/223/14880-89842/2007/999523-r vyplýva, že odvolací orgán podrobne popisuje skutkový stav, cituje príslušné ustanovenia právnych predpisov a deklaruje, že podľa nich postupoval. Právny názor odvolacieho orgánu a naplnenie povinnosti uvedenej v ustanovení § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný koncentroval do posledných dvoch odsekov na str. 5 (na túto skutočnosť žalobkyňa upozorňovala už v čl. II bod 4 žaloby).

Popierala tvrdenie žalovaného a súdu, že predložila len sporné faktúry od dodávateľov a nedostatok preukázateľnosti poskytnutých služieb odstraňoval len tvrdením, že predmetné služby boli aj prijaté. Tvrdila, že okrem kompletných účtovných dokladov správcovi dane predložila aj objednávky, preberacie protokoly s rozpisom vykonaných prác, dokumentáciu uvedenú ako príloha č. 2 k vyjadreniu protokolu a podala k nej vysvetlenie, čoho dôkazmi boli aj svedecké výpovede R. S., Ing. M. a Ing. A., CSc. Podľa žalobkyne v priebehu daňovej kontroly predložila podľa § 15 ods. 6 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobkyni nie je zrejmé a správca

dane ani neuvádza, akými inými dôkazmi mohla a mala ešte disponovať, aby vyvrátila pochybnosti správcu dane a splnila si svoju dôkaznú povinnosť podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

S poukazom na § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. namietala, že správca dane mal povinnosť v zmysle tohto ustanovenia zhodnotiť všetky uvedené dôkazy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a prihliadnuť na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z takto vykonaného hodnotenia musí byť zjavná úvaha správcu dane, ktorou sa riadil. Žalovaný tvrdí, že správca dane si osvojil všetky zistenia, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo, tieto dôkladne preskúmal a zhodnotil. Súd v rozsudku uvádza aj obsah písomného vyjadrenia žalovaného k žalobe, kde podľa žalovaného nejde o globálne spochybnenie dôkazov a tvrdení žalobkyne, ale o konkrétny rozbor a z neho vyplývajúci záver o nesplnení dôkaznej povinnosti. Táto skutočnosť však podľa žalobkyne nezodpovedá deklarovanému postupu, keď z administratívneho spisu vyplýva, že konkrétny rozbor dôkazov úplne absentuje.

V tejto súvislosti žalobkyňa poukázala na vyhodnotenie výpovede R. S., z ktorej za smerodajné považoval správca dane účelovo najmä na to, že R. S. nevedel poradenstvo za rok 2005 bližšie špecifikovať, nepamätá si mená expertov, ktorí priamo poskytovali služby, nevedel, či boli živnostníkmi alebo zamestnancami, nevedel, aká suma sa im vyplatila. Na ostatné závažné skutočnosti, ktoré vyplynuli z jeho svedeckej výpovede, správca dane neprihliadol, pričom podstatné zo svedeckej výpovede R. S. je to, že jednoznačne potvrdil poskytnutie služieb, vyjadril sa o charaktere a rozsahu týchto služieb a o jeho úlohe v tomto obchodnom prípade (príprava, koordinácia a zabezpečovanie pracovných stretnutí, atď.). Uvedenou zásadnou skutočnosťou sa správca dane nezaoberal.

Odkazom na ustanovenie § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. žalobkyňa poukázala na to, že toto ustanovenie nepredstavuje absolútne dôkazné bremeno daňových subjektov, ale len vymedzuje rozsah ich dôkaznej povinnosti. Dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí. Toto dôkazné bremeno nie je možné ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie iných skutočností tak, ako to vyžadovali správne orgány a súd. Žalobkyňa mala povinnosť preukázať len to, že služby jej poskytla spoločnosť S., s.r.o., nemala ale povinnosť správcovi dane poskytnúť mená expertov, ktorí služby vykonávali pre spoločnosť S., s.r.o. a objasňovať, v akom vzťahu boli so spoločnosťou S., s.r.o..

V obchodnom styku nie je bežné, aby odberateľ pri poskytovaní služieb požadoval osobné údaje o osobách, ktoré v mene dodávateľa tieto služby poskytovali. Z obsahu spisu je zrejmé, že R. zhodne s Ing. T., CSc. uviedli meno S. Táto skutočnosť ako dôkaz nikde nebola vyhodnotená. Z uvedených dôvodov skutočnosť, že R. a Ing. T., CSc. nevedeli uviesť mená ostatných dvoch expertov, nie je podľa žalobkyne pre posúdenie veci rozhodujúca. Pritom zásadným konštatovaním oboch svedkov, ktorí potvrdili realizáciu prác, sa správca dane ani žalovaný nezaoberali.

Vytýkala, že správca dane sa vôbec nezmieňuje, ako vyhodnotil vyjadrenia Ing. M. a Ing. A., CSc. ktorí podali úplné vysvetlenia k poskytnutým službám, ich charakteru a rozsahu, pričom správca dane ani žalovaný nikde neuvádzajú, že výpovede Ing. G. a Ing. T., CSc. sa po obsahovej stránke rozchádzali.

Žalobkyňa najmä vytýkala, že správca dane v podstate všetky uvedené dôkazy spochybnil len hodnotiacim úsudkom, že je nepravdepodobné, aby žalobkyňa, ktorá dlhodobo pôsobí na trhu informačných technológií, bola odkázaná na poradenstvo spoločnosti S., s.r.o.. Poukazovala pritom na to, že hodnotenie dôkazov musí mať aj logické opodstatnenie. Správne uváženie pri ustálení skutkového stavu spočíva v hodnotení dôkazov, pri ktorom správny orgán má právo, ale i povinnosť prikloniť sa k jednému z viacerých tvrdení a iné odmietnuť, to všetko za použitia zásad logického myslenia. Je v rozpore s logikou, aby odberateľ zaplatil za niečo, čo mu nebolo poskytnuté a dodávateľ vyhotovil faktúry, účtoval o tomto výnose a odviedol daň z pridanej hodnoty. Z rozhodnutia nevyplýva, na základe akých logických úvah správca dane v zmysle ustanovenia § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. vyhodnotil túto skutočnosť a napriek tomu dospel k záveru, že žalobca zaplatil za neuskutočnené služby.

Poukazujúc na ustanovenie § 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. uviedla, že daňová kontrola a daňové konanie sú dva rozdielne inštitúty správy daní. Hodnotenie dôkazov predstavuje ťažisko odôvodnenia rozhodnutia vydaného v daňovom konaní vo veci samej. Z dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Košice 1 č. 695/231/85635/2007/Drá však vyplýva, že správca dane takmer doslovne prepísal protokol o daňovej kontrole č. 695/320/8764-1511/2007/Poj do odôvodnenia rozhodnutia. Obsah ustanovenia § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a vyrubovacieho konania nie je naplnený tým, že správca dane len opíše preukázané kontrolné zistenia z protokolu o daňovej kontrole do odôvodnenia

rozhodnutia bez toho, aby zhodnotil dôkazy v zmysle uvedeného ustanovenia zákona. V tomto smere poukázala na Nález Ústavného súdu SR č. k . I. ÚS 269/05-34 z 20. decembra 2006.

Taktiež poukazovala na ustanovenie čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 prvej vety Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, z ktorých vyplýva právo na spravodlivý proces, princíp rovnosti zbraní a právo na kontradiktórne konanie. To podľa žalobkyne znamená, že nič, čo môže mať význam pre rozhodnutie súdu alebo správneho orgánu, nesmie byť vylúčené z možnosti jeho prerokovania stranami.

Tiež vytýkala súdu prvého stupňa, že svoje rozhodnutie oprel aj o písomné vyjadrenie žalovaného k žalobe z 31. marca 2008, ktoré však žalobkyňa nemala k dispozícii, nemohla sa s ním oboznámiť, a toto pritom obsahuje nové závažné skutočnosti, ktoré správca dane vo svojom rozhodnutí neuviedol. Z uvedeného dôvodu súd nemal na tieto skutočnosti prihliadnuť. Správne orgány, ale aj súd podľa názoru žalobkyne v danom prípade postupovali spôsobom, ktorý nemohol viesť k vydaniu rozhodnutia na základe objektívne zisteného skutkového stavu, čo mohlo viesť aj k porušeniu práva na spravodlivý proces.

Nakoľko podľa žalobkyne rozsudkom Krajského súdu v Košiciach č. 6S/23/2008 zo 16. októbra 2008 bola vec po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne, žalobca preto navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. 6S/23/2008 zmenil a zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/14880-89842/2007/999523-r a rozhodol o trovách konania.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 30.12.2009 na odvolanie žalovaného navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť ako vecne správny. Poukázal na to, že samotné listinné doklady ešte nie sú dôkazom o tom, že k obchodnému prípadu došlo a že uplatnené výdavky sú daňovo uznateľné. Účtovné doklady sú len tvrdením o určitej skutočnosti, ktorú musí daňový subjekt viesť preukázať aj inak. Vierohodnosť predložených dokladov od spoločnosti S., s.r.o. bola v daňovej kontrole spochybnená. Preto, ako vyplýva z administratívneho spisu, správca dane požadoval od žalobkyne, aby svoje tvrdenia preukázala, a to konkrétne kto práce vykonal, forma a výška ohodnotenia. V danom prípade išlo o expertov, ktorí mali poskytovať poradenskú, konzultačnú činnosť a boli tak v kontakte s konkrétnymi zamestnancami žalobcu. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nepožadoval

od žalobcu taký dôkaz, ktorým by reálne nemohol disponovať. Napriek tomu žalobca taký dôkaz nepredložil, o existencii údajných expertov neexistuje žiadna evidencia, nikto si na ich mená nespomína, a to aj napriek tomu, že poskytovali konzultácie v rozsahu niekoľkých hodín mesačne. Správca dane aj žalovaný sa dostatočne zaoberali jednotlivými dôkazmi aj ich hodnotením, ako to vyplýva z odôvodnenia rozhodnutí a svedecké výpovede včítane výpovede svedka S. hodnotili v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.) a prihliadala na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V tejto súvislosti dal do pozornosti, že spoločnosť S., s.r.o., sa predovšetkým zaoberá šitím pracovných odevov, v predmete činnosti má aj poradenskú činnosť, ale v čom spočívala v roku 2005, si konateľ spoločnosti p. S. nespomína, konateľ uvedenej spoločnosti nie je odborníkom na informačné technológie (IT) , napriek tomu zabezpečil troch odborníkov na IT, o ktorých nevie, či boli jeho zamestnancami alebo išlo o živnostníkov, neskôr uvádzal, že s nimi spolupracoval externe, na ich mená si nevie spomenúť, neexistuje žiadna dokumentácia preukazujúca existenciu troch odborníkov, konateľ nevie predložiť účtovné doklady, ktorými by napríklad preukázal vyplatenie odmien pre odborníkov, pretože údajne v roku 2005 došlo k strate dokladov. Tvrdenie o strate dokladov je však v rozpore s protokolom o odovzdaní účtovnej agendy, pretože účtovnícka firma, ktorá viedla účtovníctvo pre spoločnosť S., s.r.o., odovzdala všetky účtovné doklady dňa 13.4.2006 (predložené súdu ako dôkaz č. 13).

Nesúhlasil s tvrdením žalobkyne, že mal povinnosť preukázať len to, že služby mu poskytla spoločnosť S., s.r.o., a nemal povinnosť správcovi dane poskytnúť mená expertov, ktorí služby vykonávali pre spoločnosť S., s.r.o.. Dôkazné bremeno v daňovom konaní je na daňovom subjekte. 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 (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.) Ako je už uvedené, vierohodnosť dokladov predložených spoločnosťou S., s.r.o., bola spochybnená, preto správca dane požadoval preukázať opodstatnenosť uplatnených výdavkov aj inak.

Poukázal na to, že protokol o daňovej kontrole je dôkazom v daňovom konaní, preto je logické, že všetky skutkové zistenia, tak, ako boli v kontrole zistené, musia byť uvedené v dodatočnom platobnom výmere. K protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly sa žalobkyňa písomne vyjadrila, protokol bol so žalobkyňou prerokovaný a písomným

vyjadrením žalobkyne k protokolu sa správca dane zaoberal a jeho stanovisko je súčasťou odôvodnenia dodatočného platobného výmeru. Podľa žalovaného správca dane dodržal postup, ktorý mu vyplýva z ustanovenia § 15 zákona č. 511/1992 Zb. Dal do pozornosti, že vychádzajúc z preberacích protokolov prepočítaval v priemere, koľko hodín vychádzalo na jedného pracovníka denne, z čoho vyšiel výsledok, že pri takomto počte hodín by museli pracovať aj cez víkendy, čo je nereálne, keďže odborníci mali poskytovať len konzultačnú a poradenskú činnosť a tiež žalovaný tým poukazoval na to, že pri takomto počte konzultačných hodín museli byť odborní pracovníci v častom kontakte so zamestnancami žalobcu a napriek tomu nikto nevie uviesť ani jedno meno. Týmito prepočtami chcel žalovaný poukázať na to, koľko hodín odpracoval v priemere jeden človek denne v priebehu mesiaca a pri charaktere prác, ktoré mali odborníci poskytnúť, sa uvedené údaje javia ako nereálne.

Ak žalobkyňa v odvolaní uvádza, že nikdy netvrdila, že práce boli vykonávané len v priestoroch žalobkyne, je to v rozpore s písomným vyjadrením konateľa žalobkyne zo dňa 4.4.2007, v ktorom na otázku správcu dane, kde boli poskytnuté predmetné služby, konateľ žalobkyne uviedol, že služby boli poskytnuté v priestoroch spoločnosti N., a.s. na M. ul. č. 58 v K.. V tejto súvislosti tiež žalovaný poukazuje na to, že konateľ žalobkyne v daňovej kontrole tvrdil, že odborníci poskytovali len poradenské služby, nepodieľali sa na tvorbe programu, pretože by to bolo v rozpore so zmluvou uzatvorenou so zadávateľom, takže je nanajvýš otázne, akú konzultačnú činnosť mohli vykonávať mimo priestorov žalobkyne. Podľa názoru žalovaného, žalobkyňa týmito svojimi vyjadreniami sama spochybňuje svoje predchádzajúce vyjadrenia o tom, čo títo odborní pracovníci vlastne mali robiť.

Pokiaľ žalobkyňa uvádza, že sa nemohla oboznámiť s písomným vyjadrením žalovaného k žalobe, k tomu môže žalovaný uviesť len toľko, že súd rozhodol o žalobe na pojednávaní a právny zástupca žalovaného, ktorý sa pojednávania zúčastnil, môže potvrdiť, že súd detailne oboznámil účastníkov konania s obsahom administratívneho spisu vrátane písomného vyjadrenia žalovaného k žalobe.

V ďalšom žalovaný poukazuje na písomné vyjadrenie k žalobe zo dňa 31.3.2008.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo,

odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.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 je možné vyhovieť.

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).

Predmetom preskúmania v danej veci je rozhodnutie daňových orgánov o vydaní dodatočného platobného výmeru.

Zákon č. 511/1992 Zb. je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Je súčasťou zmien právnych predpisov v rámci zavedenia daňovej reformy k 1. januáru 1993. Táto procesná norma upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Medzi relevantné princípy upravené zákonom o správe daní patrí napr. zásada zákonnosti, ktorá predovšetkým ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní) 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 o správe daní), 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 o správe daní), 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).

Zo zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom 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 (§ 29 ods. 1, ods. 8 cit. zákona).

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. 2 zákona č. 511/1992 Zb.). Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Na tento účel má správca dane využiť prostriedky (len exemplikatívne uvedené v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.), ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie toho ktorého výdavku, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivo podmieňujú správnosť určenia dane. 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. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť.

Podľa § 30 ods. 3 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb. v odôvodnení rozhodnutia sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Na daňové konanie sa neviaže tzv. zásada koncentrácie konania. To znamená, že odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí sa vyporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní (§ 48 ods. 6 druhá veta cit. zákona).

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, 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.

Vychádzajúc z obsahu administratívneho i súdneho spisu ako aj citovaných zákonných ustanovení, odvolací súd sa nie celkom stotožnil s právnym názorom žalovaného ani krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

Nemožno síce vytknúť správne orgánu prvého stupňa, že by sa nesnažil zistiť skutkový stav veci, treba však prisvedčiť námietkam žalobkyne, že v podstate všetky vykonané dôkazy spochybnil len hodnotiacim úsudkom, a to v neprospech žalobkyne, pričom najvyšší súd na rozdiel od žalovaného nemá zato, že žalobkyni bol poskytnutý dostatočný priestor okrem vyjadrení aj na preukázanie opodstatnenosti sporných výdavkov.

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného napr. nie je zrejmé, prečo správne orgány nevypočuli aj p. S., alebo prečo správca dane „nedostal možnosť“ overiť spoluprácu spoločnosti S., s.r.o. prípadne S. s pracovníkmi – zamestnancami akciovej spoločnosti N., a.s.. Takto potom správca dane ako aj žalovaný svoje úvahy obsiahnuté v rozhodnutí, najmä, že poskytnutie služby spoločnosťou S. s.r.o., sa javia ako nereálne, podložili viac úvahami ako dostatočnými dôkazmi.

V tomto smere odvolací súd poukazuje na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadržaný dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, keď právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len tak, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. V daňovom konaní sa právne úkony či iné rozhodujúce skutočnosti posudzujú podľa svojho obsahu. V pochybnostiach orgány verejnej

moci postupujú voči daňovému subjektu miernejšie /in dubio mitius/ (bližšie pozri napr. Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008 – [www.concourt.sk](http://www.concourt.sk)).

Na druhej strane treba vytknúť aj žalobkyni, že mala správcovi dane poskytnúť väčšiu súčinnosť a postupovať presne podľa jeho požiadaviek. Odvolávanie sa na „nedostatok pamäti“ alebo obchodné tajomstvo, nie je v danom prípade na mieste a skutočne spôsobuje pochybnosti o vierohodnosti poskytnutej služby. Ani podľa názoru odvolacieho súdu nepostačuje iba predloženie písomných dôkazov, ani nepresné svedecké výpovede.

Najvyšší súd v súlade s názorom žalovaného dáva do pozornosti, že doklady vystavené spoločnosťou S., s.r.o. by boli použiteľné pre účely priznania nadmerného odpočtu dane vtedy, ak by bolo nepochybné, že v nich uvedené údaje verne odrážajú skutočnosť, teda sú hodnoverné, t.j., že ich vystavil ten, kto ich vystaviť mal a za plnenia, ktoré aj reálne uskutočnil. Nestačí, aby bola splnená zákonná povinnosť formálne tým, že je zachytená na daňovom doklade, ale zákon vyžaduje, aby dodanie tovaru – služieb bolo skutočne aj vykonané a všetky údaje boli pravdivo uvedené. Najvyšší súd zdôrazňuje, že daňovník musí vystupovať pri realizácii svojich obchodov a pri svojom podnikaní s odbornou starostlivosťou tak, aby prípadná daňová kontrola nespôsobila daňovníkovi problémy s preukazovaním hodnovernosti daňových dokladov o rozsahu vykonaných prác, resp. poskytnutých služieb. Ak by tak daňovník nepostupoval, bol by potom povinný znášať prípadné riziko z nedostatku hodnovernosti daňových dokladov.

Nakoľko z predložených dôkazov predložených žalobkyňou alebo získaných správcom dane nie je zatiaľ možné objektívne zistiť, či dodávateľ spoločnosť S., s.r.o. uskutočnila či neuskutočnila zdaniteľné služby pre žalobkyňu, bolo potrebné doplniť skutkový stav najmä odstránením nejasností a rozporov v údajoch o vystavení predložených faktúr a tvrdením svedkov, a vypočítať aj ďalších svedkov (o.i. S.), ktorých žalobkyňa je povinná označiť.

Vzhľadom na vyššie uvedené podľa názoru najvyššieho súdu neboli dodržané všetky zásady daňového konania a skutkový stav veci nebol správnymi orgánmi zistený natoľko, aby v nej bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Košiciach podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Správny orgán v ďalšom konaní je viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP). Len doplnením dokazovania v zhora naznačenom smere môže byť náležite zistený skutkový stav veci a dodržané základné princípy a zásady daňového konania vrátane princíпов ústavných, ako princíp právneho štátu, právo na spravodlivý proces ako aj zásada rovnosti, ktorých sa žalobkyňa v súdnom konaní dovoľáva.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá a § 224 ods. 1 OSP a s poukazom na § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1a 5 OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom, ktorý uplatnil náhradu za päť úkonov právnej služby vykonaných v roku 2008 vo výške 1/6 výpočtového základu za tento rok, daň z pridanej hodnoty ako aj náhradu hotových výdavkov za súdne poplatky v celkovej sume 450,27 eur.

Vychádzajúc z príslušných zákonných ustanovení OSP a vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení účinnom do 31.12.2008 (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z.z.“ alebo „citovaná vyhláška“) odvolací súd priznal v konaní úspešnej žalobkyni náhradu trov tohto konania v sume 362,26 eur, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2x 2 000,- Sk (t.j. 2x 66,39 eur), a trov právneho zastúpenia v sume 231,48 eur, spočívajúcej v náhrade za 4 úkony právnej služby:

- prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom dňa 7. 1. 2008,
- písomné podanie na súd (žaloba) dňa 6.2. 2008,
- ústne pojednávanie na Krajskom súde v Košiciach dňa 16.10.2008 a
- písomné podanie na súd (odvolanie) 2.12. 2008, a to podľa § 11 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. v znení účinnom do 31.5.2009 - 1 úkon za zastupovanie v správnom súdnictve predstavuje 1/13 výpočtového základu na rok 2008, teda 1 465,-Sk (t. j. 48,63 eur), spolu 194,52 eur (4 x 48,63 =194,52), plus daň z pridanej hodnoty za tieto úkony podľa § 18 ods. 3 citovanej vyhlášky vo výške 19% zo sumy 194,52 eur, t.j. 36,96 eur.

Náhradu za úkon nazvaný „ďalšia porada s klientom 18.10.2008“ súd žalobkyni nemohol priznať, nakoľko o tomto úkone jej právny zástupca nedoložil nijaký dôkaz (napr. výpis zo spisu klienta, čestné prehlásenie a pod.). Taktiež nebolo možné vyhovieť uplatnenému vyčísleniu náhrady trov právneho zastúpenia pokiaľ ide o 1/6 výpočtového základu, pretože táto sa podľa § 11 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. uplatňuje až od 1. júna 2009, t.j. od účinnosti novely citovanej vyhlášky vyhláškou Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 209/2009 Z.z., ktorou sa mení a dopĺňa vyhláška Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov. Do 31. mája 2009 pri priznaní výšky tarifnej odmeny za úkony právnej služby vykonané k tomuto dátumu podľa dnes už ustálenej súdnej praxe treba postupovať podľa § 11 ods. 1 vyhlášky MS SR č. 655/2004 Z. z., tzn., že za jeden úkon právnej služby patrí 1/13 z výpočtového základu, ktorý sa stanovuje pre každý rok osobitne (pozri tiež napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 92/09-9 z 1. apríla 2009 – [www.concourt.sk](http://www.concourt.sk)).

Tento názor vychádza z predmetu správneho súdnictva, ktorým je v prvom rade prieskum rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktoré priznávajú najrôznejšie verejné práva alebo ukladajú verejno-právne povinnosti, pričom základným kritériom, ktorý súd uplatňuje v tomto prieskume, je posúdenie, či postup a samotné napadnuté rozhodnutie správneho orgánu je zákonné alebo nie je. Ide teda zásadne o veci, ktoré nie je možné objektívne oceniť v peniazoch. Správne súdnictvo nie je založené na nachádzaní subjektívnych práv jednotlivca vrátane určovania ich spornej výšky pri peňažnom plnení. Z týchto dôvodov sa súdna prax viac priklonila k názoru, že úkony právnej pomoci vykonané právnym zástupcom v správnom súdnictve treba posudzovať ako hodnotu veci alebo práva, ktoré nie je možné vyjadriť v peniazoch. Tento názor korešponduje aj príslušným ustanoveniam cit. vyhlášky, ktorá, na rozdiel od vyhlášky č. 163/2002 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb účinnej do 31. decembra 2004, už neobsahuje osobitné ustanovenie o základnej sadzbe tarifnej odmeny pri preskúvaní rozhodnutí iných orgánov.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

**V Bratislave 26. januára 2010**

**JUDr. Jana Baricová, v.r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Anna Koláriková