



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Eleny Krajčovičovej a JUDr. Jarmily Urbančovej, v právnej veci žalobcu **A., s. r. o.**, so sídlom v Š., IČO X., *zastúpeného Mgr. M. M., advokátom so sídlom v B.B.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v B., Nová ulica č. 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/13164-101473/2009/990311-r zo dňa 14. septembra 2009, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v B., č. k. 24S/62/2009-126 zo dňa 11. júna 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v B., č. k. 24S/62/2009-126 zo dňa 11. júna 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/221/13164-101473/2009/990311-r zo dňa 14. septembra 2009 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatil žalobcovi náhradu trov konania 132 eur na účet Mgr. M. M., advokáta v B., do troch dní.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v B. (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/13164-101473/2009/990311-r zo dňa 14. septembra 2009, ako aj rozhodnutia Daňového úradu Fiľakovo (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“, resp. „správca dane),

č. 663/230/7180/09/Bys zo dňa 02. júna 2009, vrátane konania, ktoré vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo. Napadnutým rozhodnutím žalovaný zmenil dodatočný platobný výmer správcu dane, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007 tak, že sumu vyrubeného rozdielu dane zmenil zo sumy 19.482,77 eur na sumu 19.220,97 eura.

Rozhodnutie odôvodnil tým, že podľa zisteného skutkového stavu v správnom konaní žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roku 2007 pri určení základu dane vychádzal z rozdielu medzi príjmami a výdavkami. Vykonanou daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca do daňových výdavkov zahrnul aj výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely preukazoval faktúrami od jeho dodávateľov – spoločností E.E., s. r. o. N., N., s. r. o. K., M., s. r. o. R., K., s. r. o. N., avšak žalobca správcovi dane nepredložil hodnoverné dôkazy o tom, že označení dodávateľa žalobcovi materiál deklarovaný v predložených faktúrach dodali, resp., že deklarované práce pre žalobcu vykonali. Žalobcom predložené doklady sú použiteľné v súlade so zákonom iba vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t. j. sú hodnoverné, a vystavil ich ten subjekt, ktorý ich vystaviť mal a ktorý bol v týchto dokladoch uvedený ako dodávateľ a za plnenia, ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nepostačuje, aby bola táto zákonná povinnosť splnená tým, že je uvedená na daňovom doklade. Vykonanou daňovou kontrolou u žalobcu a šetreniami vykonanými v daňovom konaní bolo správcom dane, ako aj žalovaným, spochybnené dodanie deklarovaného materiálu (prírezov a hranolov), ako aj uskutočnenie a dodanie stavebných prác spoločnosťami E.E., s. r. o. N., N., s. r. o. K., M., s. r. o. R., K., s. r. o. N.. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane vyhodnotil získané dôkazy – účtovné doklady predložené žalobcom a zápisnice z miestneho šetrenia vykonaného dožiadanými správcami dane zabezpečenými pri výkone kontroly DPH u žalobcu, ktoré sú uvedené v protokole z daňovej kontroly č. 663/320/2237/2009/Kun z 23. februára 2009. Z vyššie uvedených dôkazných prostriedkov vyplynul záver, že neboli hodnoverné preukázané skutočnosti uvedené žalobcom v predložených účtovných dokladoch, resp. dôkazoch. Zo zabezpečených dôkazov totiž vyplynulo, že štatutármi zástupcovi spoločnosť označených v žalobcom predložení dokladov (faktúrach) žalobcu nepoznali, neobchodovali s ním, nevykonávali podnikateľskú činnosť s komoditami, ktoré mali byť predmetom zdaniteľným plnením (dodávka materiálu a prác), používajú inú formu faktúr, iné druhy pečiatok a iné podpisy štatutárnych zástupcov. Žalobca napriek tomu, že bol správcom dane poučený o povinnostiach predkladať účtovné, a iné doklady preukazujúce deklarované účtovné

prípady, nepredložil, a ani neoznačil ďalšie dôkazy, ktorými by preukázal uskutočnenie zdaniteľných deklarováných plnení. Žalobca tieto nepredložil, resp. neoznačil ani v odvolacom konaní, resp. preskúmvacom konaní. Súd sa z vyššie uvedených dôvodov stotožnil so záverom správcu dane i žalovaného o tom, že žalobca neosvedčil, že z hľadiska dane z príjmov sa jednalo o jeho výdavky preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkami žalobcu o nezákonnosti postupu správcu dane i žalovaného v správnom konaní. Z obsahu správneho spisu naopak zistil, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s ustanoveniami zákona o správe daní (§ 2, § 15, § 16, § 29 a § 44). Súd sa najmä nestotožnil s námietkou žalobcu, že mu bola znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane. Zo správneho spisu vyplýva, že správca dane žalobcu oboznámil so začatím daňovej kontroly, poučil ho o jeho právach a povinnostiach, o. i. o povinnosti predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteným skutočnostiam v priebehu daňovej kontroly, najmä k výsledkom miestneho šetrenia vykonaného dožiadanými správcami dane v súlade s § 16 zákona o správe daní. Dožiadaní správcovia dane v prípade spoločností E.E., s. r. o. N., N., s. r. o. K., K., s. r. o. N. vyhotovili zápisnice z miestneho šetrenia, s obsahom ktorých bol žalobca v súlade s § 15 ods. 5 písm. d/ zákona o správe daní oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 03. decembra 2008. Mal teda možnosť vyjadriť sa k ich obsahu, ktorú však počas ústneho pojednávania nevyužil. Až následne v písomnom vyjadrení zo 16. januára 2009 sa k ich obsahu vyjadril, avšak neoznačil ani nepredložil žiadne dôkazy osvedčujúce jeho tvrdenia o realizácii ním deklarováných dodávok, resp. realizácii prác. Poukázal na skutočnosť, že vo vyššie uvedených prípadoch dožiadaní správcovia dane nevykonávali vo veci ústne pojednávanie a štatutárnych zástupcov označených spoločností nevypočúvali ako svedkov. Nemohlo byť preto porušené žalobcove právo v zmysle § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní. Žalobcovi bolo na ústnom pojednávaní umožnené vyjadriť sa aj k výsledkom šetrenia v súvislosti s označeným daňovým subjektom M., s. r. o. R., žalobca nevyužil možnosť vyjadriť sa ku zisteným skutočnostiam. V tomto prípade nebol štatutárny zástupca tejto spoločnosti vypočutý na ústnom pojednávaní dožiadaným správcom dane, keďže označená spoločnosť na adrese uvedenej v obchodnom registri nesídlila a jediný štatutárny zástupca zomrel v r. 2003. Výsluch štatutárneho zástupcu inej než žalobcom označenej spoločnosti sídliacej na uvedenej adrese bez účasti žalobcu je pre posúdenie v danom prípade irelevantný a nemal vplyv na zákonnosť postupu správcu dane pri preverovaní zdaniteľných plnení spoločnosťou M., s. r. o. R.. Vzhľadom na to, že vierohodnosť žalobcom

deklarovaných výdavkov bola spochybnená, bol žalobca počas vykonávania daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 6 písm. e/ zákona o správe daní povinný predkladať v súlade so zákonom všetky žalobcovi dostupné dôkazné prostriedky na preukázanie jeho tvrdení, ako aj následne počas vyrubovacieho konania v zmysle § 29 ods. 8 cit zákona bol žalobca zaťažený dôkazným bremenom preukázať skutočnú realizáciu výdavkov od ním označených dodávateľov materiálu, resp. prác, ktoré sám deklaroval v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie. Hodnota žalobcom deklarovaných prác a dodávok je rozhodujúcou vstupnou veličinou na určenie konkrétnej výšky dane z príjmov, pretože prípadným neoprávneným uplatnením tejto vstupnej veličiny dochádza k nezákonnému zníženiu daňovej povinnosti.

K ďalším procesným námietkam žalobcu poukázal, že vo vyrubovacom konaní správca dane hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane (§ 44 ods. 1, 4 zákona o správe daní). V tomto preskúvanom prípade však žalobca námietky proti protokolu o výsledku daňovej kontroly nepodal. V súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu SR krajský súd konštatoval, že vo vyrubovacom konaní nedochádza k formálnemu vykonaniu dôkazov už vykonaných v rámci daňovej kontroly za účasti daňového subjektu. Výsledkom vyrubovacieho konania je správna úvaha správcu dane ako dôsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedenie v dodatočnom platobnom výmere. V danom prípade správny orgán vykonané dôkazy vyhodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Záver správneho orgánu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, a preto nebolo možné uznať výdavky uplatnené žalobcom v súvislosti s dodávkami materiálu a prác od spoločnosti E.E., s. r. o., N., s. r. o., K., s. r. o. a M., s. r. o., je záverom, ktorý logicky vyplýval z vykonaného dokazovania. Tak správca dane, ako i žalovaný vo svojich rozhodnutiach právne odôvodnili neuznanie žalobcom uplatnených výdavkov v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov a vydanie dodatočného platobného výmeru bolo odôvodnené ust. § 17 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov. K námietke žalobcu týkajúcej sa dokazovania vykonaného správcou dane, súd uviedol, že správca dane v daňovom konaní v súlade s ust. § 29 ods. 3 a 4 zákona o správe daní, v zmysle ktorého okrem iného môže 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 predpismi, okrem iného použil aj protokol o daňovej kontrole vykonanej u žalobcu ohľadne DPH a zápisnice o miestnom zisťovaní vyhotovené v súlade s §§ 14-16 zákona o správe daní. Po vyhodnotení dôkazov dospel správca dane k správne právnemu záveru, keď neuznal dôvody na zahrnutie faktúr od

spoločnosti E.E., s. r. o. N., N., s. r. o. K., M., s. r. o. R., K., s. r. o. N. do daňových výdavkov vzhľadom na § 17 ods. 2 písm. a/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. K tvrdeniu žalobcu v žalobe o tom, že odvolací orgán sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s požiadavkou žalobcu uvedenou v odvolaní, aby v zmysle ust. § 17 ods. 3 písm. g/ zákona o dani z príjmov nebol do základu dane zahrnutý príjem prislúchajúci k výdavku (nákladu), ktorý nebol uznaný za daňový výdavok podľa § 19, ktorý bol daňový subjekt povinný účtovať, uviedol, že toto tvrdenie nie je dôvodné. Súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnou argumentáciou, resp. s právnym záverom žalovaného uvedenými v predmetnom rozhodnutí na strane 14, v zmysle ktorej je v danom prípade cit. ustanovenie neaplikovateľné, pretože náklady v sume 3.098.796,43 Sk neboli za daňové výdavky uznané z dôvodu, že ich vynaloženie nebolo dostatočne preukázané. Ak by táto podmienka bola splnená, tieto náklady by boli daňovými výdavkami v zmysle § 2 písm. i/ v nadväznosti na ustanovenie § 19 zákona o dani z príjmov.

Krajský súd uzavrel, že správny orgán sa svojím postupom nedopustil v žalobe tvrdeného porušenia práv žalobcu, naopak postupoval v súlade s citovanými ustanoveniami zákona o správe daní a zákona o dani z príjmov, keď vychádzal zo skutkového stavu zisteného z dokladov predložených žalobcom a dôkazov získaných vykonaním dôkazných prostriedkov správcom dane. Súd na základe uvedeného dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom, a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 OSP ako nedôvodnú zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol s poukazom na ustanovenia § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný, náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozhodnutiu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca. Navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že najvyšší súd zruší rozhodnutie správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov konania. Uviedol, že odvolanie podal z opatrnosti sám žalobca, nakoľko zvolenému zástupcovi krajský súd rozhodnutie nedoručil. Uvedený postup označil za vadu konania, ktorá mu môže pri bránení práva privodiť nepriaznivé dôsledky aj z dôvodu nemožnosti využitia všetkých zákonom prípustných prostriedkov a spôsobov poskytovania právnej pomoci, ktoré by mu mohli byť poskytnuté zo strany jeho právneho zástupcu. Ďalej namietal porušenie jeho práva vyplývajúceho z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní, podľa ktorého mal žalobca právo klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní.

Poukázal, že s námietkami žalobcu sa krajský súd vysporiadal v odôvodnení rozsudku konštatovaním (str. 9 rozsudku) – „Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 03. decembra 2008 vyhotovenej správcom dane vyplýva, že žalobca bol oboznámený

s obsahom zápisníc o miestnych šetreniach, ktoré boli prílohou dožiadaní v zmysle § 16 zákona o správe daní. Žalobca sa k obsahu predmetných dožiadaní nevyjadril. Z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 28. mája 2009, ktorej predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu o výsledku zistení z daňovej kontroly súd zistil, že predmetný protokol bol so žalobcom prerokovaný, pričom žalobca ho podpísal bez námietok, resp. pripomienok.“ K uvedenému konštatovaniu súdu žalobca uviedol, že v zmysle ustanovenia § 15 ods. 10 zákona o správe daní je vyjadrenie k protokolu formulované ako oprávnenie kontrolovaného daňového subjektu, ako jeho možnosť, a nie ako jeho povinnosť vyplývajúca mu zo zákona. V tomto zmysle žalobca prejednanie protokolu počas daňovej kontroly aj vnímal a svoje námietky voči postupu správcu dane následne podrobne formuloval v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 18. júna 2009. Vyššie popísané vysporiadanie sa súdu z uvedenou otázkou neznamená, že práva žalobcu v priebehu daňovej kontroly neboli opakovane porušené, a preto z dôvodu ich porušenia mal súd napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušiť a vrátiť vec na ďalšie konanie.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku ďalej poukázal na skutočnosť, že vo vyššie uvedených prípadoch dožiadaný správca dane nevykonali vo veci ústne pojednávanie a štatutárnych zástupcov označených spoločnosťami nevypočúvali ako svedkov. Nemohlo byť preto porušené žalobcove právo v zmysle § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní.

Žalobca v tejto súvislosti poukázal na zápisnicu o miestnom zisťovaní zo dňa 07. júla 2008, podľa ktorej dožiadaný Daňový úrad v N. vylúchal pri miestnom zisťovaní konateľa preverovanej spoločnosti E.E., s. r. o. N. pána M. Š.. Počas miestneho zisťovania mu zamestnanci daňového úradu položili viaceré otázky, na ktoré konateľ odpovedal a ktoré sú podrobne zaznamenané v zápisnici o miestnom zisťovaní. Zo zápisnice o miestnom zisťovaní v prípade spoločnosti K., s. r. o. N. zo dňa 09. júla 2008 je zrejmé, že dožiadaný Daňový úrad v N. pri miestnom zisťovaní vykonal výsluch konateľa preverovanej spoločnosti K., s. r. o. pána Ing. P. K.. Počas miestneho zisťovania mu zamestnanci daňového úradu položili viaceré otázky, na ktoré konateľ odpovedal, a ktoré sú podrobne zaznamenané v zápisnici o miestnom zisťovaní. Podľa zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 28. júla 2008 dožiadaný Daňový úrad K. I vylúchal pri miestnom zisťovaní konateľa preverovanej spoločnosti pána D. J.. Tento poskytol zamestnancom dožiadaného daňového úradu vyjadrenie, ktoré je zaznamenané v zápisnici. Na ústnom pojednávaní, ktorého hlavným predmetom bolo vyjadrenie sa k prenajatým priestorom spoločnosti M., spol. s r. o. Č.R. sa podľa zápisnice o ústnom pojednávaní spísanej Daňovým úradom R. dňa 09. júla 2008 zúčastnil a bol vypočutý konateľ spoločnosti S., s. r. o., pán Ing. B. Z.. Počas ústneho pojednávania mu zamestnanci daňového úradu položili viaceré otázky, na ktoré konateľ odpovedal, a ktoré sú podrobne zaznamenané

v zápisnici o ústnom pojednávaní. Žalobca v priebehu konania predložil do súdneho spisu ako listinný dôkaz list adresovaný mu zo strany Daňového úradu R., ktorým ho poverený zamestnanec Daňového úradu R. upovedomil, že dňa 11. augusta 2008 sa na Daňovom úrade R. o 08:30 hod. uskutočni v súvislosti s podnikateľskou činnosťou spoločnosti M., spol. s r. o. ústne pojednávanie o vypočutí svedka – konateľa spoločnosti R. Č.. S odkazom na zákonné ustanovenie (aj v keď tomto prípade nesprávne) považoval dožiadaný daňový úrad osobu konateľa obchodného partnera žalobcu za svedka.

Podľa žalobcu z uvedeného vyplýva, že počas daňovej kontroly boli prostredníctvom dožiadaných daňových úradov vypočuté viaceré osoby, ktorých vyjadrenia žalovaný zohľadnil vo svojom rozhodnutí, avšak k vypočutiu týchto osôb nebol v rozpore s ustanovením 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní prizvaný žalobca a nemohol preto využiť svoje zákonné právo klásť svedkom otázky.

Žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 5Sžf/5/2009 a 3Sžf/35/2009 a v súlade s ich závermi uviedol, že upretie práva žalobcu klásť svedkom v priebehu daňovej kontroly otázky pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní predstavuje takú vadu konania pred správnym orgánom, ktorá môže mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a preto mal súd pri preskúmvaní zákonnosti postupu správneho orgánu na túto vadu prihliadnúť a zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vrátiť vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie. Ako konštatoval sám správca dane nemohol niektoré skutočnosti v priebehu daňovej kontroly preveriť, napriek tomu ich v rozpore s ustanovením § 2 ods. 1 zákona o správe daní, ktoré upravuje jednu zo základných zásad daňového konania, vyhodnotil v neprospech žalobcu a nedbal pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu ako daňového subjektu.

V čase preverovania dožiadaným daňovým úradom, to je v roku 2008 a rovnako v roku 2007, kedy sa uskutočnili žalovaným spochybňované obchodné operácie, nebol subjekt, ktorý podával vysvetlenie ohľadom skutočností dôležitých pre daňové konanie, vlastníkom budovy, v ktorej sa podľa údajov v obchodnom registri nachádza sídlo spoločností M., spol. s r. o. a nemohol preto ani podať relevantné vyjadrenie.

Zo zistení správca dane počas daňovej kontroly vyplýva skutočnosť, že spoločnosť M., spol. s r. o., nesídlí na mieste sídla uvedenom v obchodnom registri, a že jediný konateľ v čase uskutočnených obchodov už nežil. Žalobca opakovane zdôraznil, že uvedené skutočnosti neodôvodňujú záver, že uvedený subjekt vo faktúrach popísané služby a tovar nedodal (strana 20 prvý odsek dodatočného platobného výmeru). Správca dane v tomto prípade nepredložil žiaden dôkaz preukazujúci jeho závery. Väčšinu dôkazov správca dane

vykonan v rozpore so zákonom a na také dôkazy vôbec nemožno prihliadať (§ 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní), keďže boli vykonané bez vedomosti žalobcu a tento nemal možnosť sa v daňovom konaní k nim bezprostredne vyjadriť, čím bolo porušené základné právo daňového subjektu, a to právo na úzku spoluprácu podľa § 2 ods. 8 zákona o správe daní. Ide o dôkazy získané na dožiadanom daňovom úrade. Žalobca naopak v priebehu daňovej kontroly zameranej na kontrolu dane z pridanej hodnoty predložil správcovi dane k podloženiu svojich tvrdení dodávateľské faktúry, príjmové pokladničné doklady, odberateľské faktúry, skladovú evidenciu, prehľad použitia materiálových zásob za obdobie 01.01.2007 – 31.12.2007, cenovú ponuku zo dňa 14.02.2007 na uskutočnenie stavebných prác, objednávky zo dňa 15.02.2007 a 01.03.2007, ako aj preberacie protokoly zo dňa 01.03.2007 a 14.03.2007 týkajúce sa spochybňovaných obchodných prípadov, ktoré mal vo svojej internej evidencii, a teda predložil správcovi dane všetky podklady, ktoré mu mohol predložiť, a ktoré podľa jeho názoru dostatočne preukazujú uskutočnenie zdaniteľných plnení. Žalobca mal za to, že v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane viac dôkazov o uskutočnenom zdaniteľnom plnení oproti dôkazom, ktoré zistil správca dane, a ktoré boli navyše zistené v rozpore so zákonom o správe daní a poplatkov, keďže boli vykonané bez vedomosti žalobcu, napriek tomu správca dane vyhodnotil dôkazy v neprospech žalobcu.

Vzhľadom na uvedené žalobca namietal, že zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo rozhodnutie správneho orgánu je nedostačujúce a nezohľadnenie uvedených skutočností v rozsudku krajského súdu, má podľa žalobcu rovnako vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Popísané dôkazné prostriedky predložené žalobcom v priebehu daňovej kontroly neboli žalovaným zohľadnené, a ani sa s ich existenciou žiadnym spôsobom vo svojom rozhodnutí nevysporiadal. Rovnakým spôsobom sa s ich existenciou vysporiadal aj súd, keď sa v odôvodnení rozsudku obmedzil len na konštatovanie, že žalobca napriek tomu, že bol správcom dane poučený o povinnostiach predkladať účtovné a iné dôkazy preukazujúce deklarované účtovné prípady nepredložil a ani neoznačil ďalšie dôkazy, ktorými by preukázal uskutočnenie zdaniteľných deklarovanych plnení. Žalobca podľa súdu tieto nepredložil, resp. neoznačil ani v odvolacom konaní, resp. preskúmvacom konaní. Uvedené konštatovanie považoval žalobca za nepravdivé, ktoré je v rozpore so spisového materiálu vyplývajúceho skutkového stavu.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 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 odvolanie žalobcu je opodstatnené.

Krajský súd v danej veci v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 OSP svoj rozsudok doručil len žalobcovi, hoci bol v konaní zastúpený advokátom. Toto procesné pochybenie odstránil, keď rozsudok doručil aj advokátovi žalobcu, ktorý si ho prevzal 30. júla 2010. Od tohto dňa začala žalobcovi plynúť lehota na podanie odvolania, v rámci ktorej mohol advokát podať odvolanie alebo doplniť odvolanie podané žalobcom. Nakoľko uvedené právo nevyužil, najvyšší súd pri prejednávaní a rozhodovaní veci vychádzal z dôvodov odvolania uvedených v odvolaní žalobcu.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/13164-101473/2009/990311-r zo dňa 14. septembra 2009, ktorým zmenil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Fiľakovo č. 663/230/7180/09/Bys z 02. júna 2009, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007 tak, že sumu vyrubeneho rozdielu dane zmenil zo sumy 19.482,77 eur na sume 19.220,97 eura.

Z odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie rok 2007 pri určení základu dane vychádzal z rozdielu medzi príjmami a výdavkami. Vykonanou daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca do daňových výdavkov zahrnul výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely preukazoval faktúrami od jeho dodávateľov – spoločností E. - SK, s. r. o. N., N., s. r. o. K., M., s. r. o. R., K., s. r. o. N.. Správca dane ako aj žalovaný v daňovom konaní spochybnili dodanie deklarovaneho materiálu (prírezov a hranolov), ako aj uskutočnenie a dodanie stavebných prác uvedenými obchodnými spoločnosťami, nakoľko žalobcom predložené doklady a v nich uvedené údaje neodrážali skutočnosť, že deklarované plnenia sa reálne aj uskutočnili. Zo zabezpečených dôkazov - účtovných dokladov predložených žalobcom a protokolov z daňovej kontroly vykonaných dožiadanými správcami za účelom kontroly dane z pridanej hodnoty vyplýva, že štatutárne orgány uvedených obchodných spoločností žalobcu nepoznali, neobchodovali

s ním, nevykonávali podnikateľskú činnosť s komoditami, ktoré mali byť predmetom zdaniteľným plnením (dodávka materiálu a prác), používali inú formu faktúr, iné druhy pečiatok a podpisy štatutárnych zástupcov nezodpovedali skutočnosti. Konateľ spoločnosti M., s. r. o. R. Č. zomrel dňa 03. februára 2003, teda v čase preverovaných obchodov už nežil. Žalobca napriek tomu, že bol správcom dane poučený o povinnostiach predkladať účtovné a iné doklady preukazujúce deklarované účtovné prípady, nepredložil a ani neoznačil ďalšie dôkazy, ktorými by preukázal uskutočnenie zdaniteľných deklarovanych plnení.

V odvolacom konaní zostalo posúdenie právnej otázky, či väčšinu dôkazov (dôkazy získané na dožiadanom daňovom úrade) správca dane vykonal v rozpore s ustanovením § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní, v dôsledku čoho by na také dôkazy vôbec nebolo možné prihliadať (§ 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní), nakoľko by boli porušené základné práva daňového subjektu podľa § 2 zákona o správe daní, čo má vplyv na dostatočne zistenie skutkového stavu a v konečnom dôsledku na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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 o správe daní zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca 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).

So zreteľom na dôvody odvolania najvyšší súd ďalej uvádza, že daňový subjekt vzhľadom na zásadu rovnosti zbraní má právo zoznámiť sa s dôkazmi, ktoré sa v daňovom konaní vykonali. I na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že správne orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená, umožniť

účastníkovi – žalobcovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom (čl. 38 ods. 22 Listiny základných práv a slobôd).

Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane využil svoje oprávnenie a podľa ustanovenia § 16 ods. 1 zákona o správe daní požiadal dožiadaných správcov o miestne zistenie ohľadne žalobcom deklarovanych obchodov, ktoré mali vzniknúť medzi žalobcom a obchodnými spoločnosťami E. - SK, s. r. o. N., N., s. r. o. K., K., s. r. o. N.. Uvedené právnické osoby žalobca označil ako zmluvné strany, ktoré mali povinnosť v daňovom konaní vyjadriť sa a predložiť potrebné listiny a iné veci. V rámci miestneho zisťovania dožiadaní správcovia kládli štatutárnym orgánom uvedených obchodných spoločností otázky k existencii a priebehu kúpy a predaja tovaru a dodávky diela (prác) a odpovede na otázky ako aj výsledok miestneho zisťovania zachytili v protokoloch z daňových kontrol, s obsahom ktorých bol žalobca oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 03. decembra 2008. Podľa názoru najvyššieho súdu ak je osoba opytovaná na dôležité okolnosti v daňovom konaní týkajúce sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka.

Vzhľadom na vyššie uvedené správca dane v priebehu daňovej kontroly nevytvoril podmienky pre realizáciu práva žalobcu upraveného v ustanovení § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní, čím ho poškodil na jeho právach počas daňového dokazovania. Toto sa však stalo s následkom, ktorý mohol mať priamy dosah na zákonnosť prijatého daňového rozhodnutia.

Nakoľko najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu zistil takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP) je nutné konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a jeho postup nie je v súlade so zákonom. Pochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol. Keďže uvedená vada sama osebe má za následok nezákonnosť rozhodnutia k ďalším námietkam žalobcu už najvyššiemu súdu neprináležalo prihliadnuť.

Najvyšší súd tiež nezistil žiaden relevantný dôvod (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), aby sa odchýlil od judikatúry najvyššieho súdu (rozsudok sp. zn. 3Sžf/81/2008, 5Sžf/5/2009, 3Sžf/35/2009), preto podľa § 250ja ods. 3 prvá veta OSP rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

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 žalobca mal v odvolacom konaní úspech, avšak nakoľko si v lehote troch dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia náhradu trov konania nevyčíslil, mohol mu najvyšší súd priznať len náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia (§ 151 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP. Trovy konania žalobcu tak pozostávajú zo súdneho poplatku za žalobu 66 eur a zo súdneho poplatku za odvolanie 66 eur, čo je spolu 132 eur.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

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

V Bratislave 29. septembra 2011

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Petra Slezáková