

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 5Sžf/65/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 7012200528                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 26.05.2016                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Milan Morava             |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2016:7012200528.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: P. E., F., zastúpený Advokátskou kanceláriou VASIL, ŠIMONOVIC & partners, s.r.o., Kuzmányho 29, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.k. 1040507/45/2012/5292-r zo dňa 24. januára 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 19. júna 2014, č.k. 6S/116/2012-45, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/116/2012-45 zo dňa 19. júna 2014 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

#### I.

Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) žalobu žalobcu zamietol a náhradu trov konania mu nepriznal. Žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Levoča zo dňa 29.09.2011, č. 731/230/17537/11/Bab, ktorým bol žalovanému vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 12 954,55 €.

Krajský súd uviedol, že z obsahu žaloby nie sú zjavné skutočnosti, ktoré žalobca považuje za správnym orgánom nedostatočne preukázané, ktoré konkrétne dôkazy za nevykonané vôbec, prípadne v ktorých dôkazoch vidí rozpor. Žalobca uvádza len to, čo zistil správca dane, že žalobca postupoval správne a že žalovaný nesprávne vyhodnotil výdavok žalobcu a na základe toho tvrdil, že bol ukrátený na svojich právach. Podľa názoru súdu uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Už samotná

forma úhrady za sprostredkovateľskú činnosť hotovosťou ako aj výška odmeny zo sumy 5 000 000,- Sk v sume 2 000 000,- Sk vzbudzuje pochybnosť samotného platiteľa, pretože tieto skutočnosti rozhodujúce pre uznanie takéhoto výdavku sa javia ako fiktívne a preto spochybniteľné. Pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno a žalovaný vyčerpal žalobcom navrhnuté dôkazy s námietkami žalobcu, uvedenými v jeho odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a podrobne vysporiadal, pričom námietky boli v stručnosti aj námietkami žaloby žalobcu, súd dospel k záveru, že rozhodnutie ako aj samotný postup, ktorý rozhodnutiu predchádzal bol v súlade so zákonom.

Právne odôvodnil krajský súd svoje rozhodnutie ustanoveniami § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZSDP“) a § 2 písm. i/, § 17 ods. 2 písm. a/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. vzhľadom na plný úspech žalobcu v konaní.

## II.

V zákonom ustanovenej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) podal žalobca proti tomuto rozsudku krajského súdu odvolanie. Namietajúc vadu spočívajúcu v nesprávnom právnom posúdení a nedostatočnom zistení skutkového stavu, žiada odvolaním, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnuté rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 6S/116/2012-45 zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Žalobca tvrdí, že prvostupňový súd sa nedostatočne vysporiadal s argumentáciou žalobcu, na základe čoho dospel k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci a rozhodnutiu. Žalobca vidí nedostatočné zistenie skutkového stavu veci a teda aj vadu konania, ktorá mala za následok nespávne právne posúdenie veci a rozhodnutie v nevysporiadaní sa s ďalšími dôkazmi v uvedenom konaní, a to konkrétne :

- písomnými dôkazmi preukazujúcimi úhradu sprostredkovateľskej odmeny p. D. A.
- výpoveďou svedka - Ing. F. B.
- návrhom na vykonanie dokazovania výsluchom svedka P. F.
- návrhom na vykonanie dokazovania opakovaním výsluchu svedka Ing. B. A.

Žalobca tvrdí, že prvostupňový súd len stručne uviedol, že skutočnosti uvedené v žalobe nie sú takého rázu, aby bolo možné žalobe priznať úspech. Žalobca opiera svoje argumenty, o to že spomínané ďalšie dôkazy, ktorými sú vystavená faktúra a príjmový doklad a tiež výpoveď Ing. F. B. svedčia v prospech žalobcu. Žalobca nesúhlasí s jeho názorom prísny a reštriktívnym výkladom ustanovení upravujúcich dokazovanie pred príslušným správnym orgánom. Žalobca namieta tvrdenie súdu, že ako daňový subjekt má mať plne pod kontrolou svoju ekonomickú činnosť a teda, že práve on je ten, kto má povinnosť obstaráť potrebné množstvo dôkazov. Argumentuje, že konajúci súd opomenul skutočnosť, že žalobca sa v dôsledku nemožnosti vykonať výsluch D. A. dostal do dôkaznej núdze, pričom žalobca nie je v postavení osoby, ktorá by disponovala aparátom, ktorý umožňuje vykonávať dokazovanie, pátranie po osobách, vyžadovať súčinnosť a vysvetlenia. Skutočnosť, že svedka D. A. nebolo možné dohľadať nastala objektívne, bez vplyvu žalobcu.

## III.

Žalovaný využil svoje právo podať písomné vyjadrenie k odvolaniu žalobcu. Navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť a žalobcu zaviazat' nahradiť trovy žalovanému. Uviedol, že daňové konanie nemá charakter konania vyhľadávacieho, ale je konaním prejednávacím. Na druhej strane dôkazné bremeno

správca dane spočíva v tom, že správca dane preukazuje opak. Nie je preto právne opodstatnené pod rúškom nedostatočne zisteného skutkového stavu požadovať od správca dane aby zisťoval skutočného sprostredkovateľa predaja nehnuteľnosti. Správca dane má zisťovať skutkový stav vo vzťahu k splneniu zákonných podmienok stanovených pre uznanie výdavku za daňový výdavok. A práve v tomto smere bol skutkový stav zistený dostatočne. Žalovaný argumentuje, že hodnotenie dôkazov v zmysle uvedenej zásady správca dane aplikoval správne, pretože mieru vyváženia dodržal a v rozhodnutiach svoje závery aj logicky odôvodnil.

S právnymi závermi uvedenými v napadnutom rozsudku sa žalobca v celom rozsahu stotožňuje a pre účely odvolacieho konania sa na ne v celom rozsahu odkazuje, zároveň žiada súd rozhodnutie krajského súdu potvrdiť a zaviazat' žalovaného nahradiť trovy odvolacieho konania.

#### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech, pretože rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 v spojení s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní.

Predmetom tohto konania je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Levoča č. 731/230/17537/11/Bab zo dňa 29.09.2011, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 12 954,55 €.

ZSDP v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcou dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa § 2 ods. 3 ZSDP, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 ZSDP, pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 ZSDP, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje, alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 ZSDP, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo: a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole,

k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 ZSDP, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 16 ZSDP ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

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

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

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 ZSDP, vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 ZSDP, 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 ZSDP, daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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

Je potrebné predovšetkým zdôrazniť, že dôkazné bremeno ohľadom tvrdenia žalobcu, že došlo k vykonaniu sprostredkovateľskej činnosti leží výlučne na žalobcovi. Najvyšší súd sa stotožňuje so žalovaným, že nie je úlohou žalovaného zisťovať skutočného sprostredkovateľa predaja nehnuteľností. Žalobca ako daňový subjekt si uplatnil výdavok za sprostredkovanie predaja nehnuteľností vo výške 2 000 000,- Sk ako výdavok daňový. Predloženie faktúry ako dôkaz nepostačuje.

Odvolacie námietky žalobcu smerujú výlučne len k spôsobu hodnotenia a vedenia dokazovania

správcom dane. Najvyšší súd nevidí priestor pre neúčelné opakovanie vypočutia svedkov, ktorí už boli pred žalovaným vypočutí. Podľa názoru najvyššieho súdu, hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane bolo v súlade s § 2 ods. 3 ZSDP a ničím nevybočilo zo zásady zákonnosti daňového konania vyjadrenej v § 2 ods. 1 ZSDP.

V tejto súvislosti poukazuje najvyšší súd aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 7SŽ/102-105/2002 z 10.12.2002, citujem: „Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 citovaného zákona.“

Najvyšší súd Slovenskej republiky o náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p., nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. 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.