

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **INVESTEX GROUP, s.r.o., IČO : 36 034 665**, so sídlom vo Zvolene, Na Štepnici 1379/1, *zastúpeného spoločnosťou BAKO – JANČIAR – LEVRINC – advokáti, s.r.o., IČO: 36 859 842, so sídlom vo Zvolene, J. Kozáčka 13E*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného – bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, č. I/221/17185-129609/2009/990423-r zo dňa 9. decembra 2009, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010-142 zo dňa . marca 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010-142 zo dňa 4. marca 2011 **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d' a ľ š i e k o n a n i e.**

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Banskej Bystrici napadnutým rozsudkom č. k. 24S/2/2010-142 zo dňa 4. marca 2011 podľa ustanovenia § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku zamietol žalobu smerujúcu proti rozhodnutiu právneho predchodcu žalovaného – bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj len „správny orgán druhého stupňa“) č. I/221/17185-129609/2009/990423-r zo dňa 9. decembra 2009, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Zvolen č. 685/230/45247/09/Ví zo dňa 17. júla 2009 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi v zmysle § 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 účinnom v čase vydania rozhodnutia žalovaného (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie – hospodársky rok 1. apríla 2006 až 31. marca 2007 v sume 1.507.058,75 €. V odôvodnení poukázal na ustanovenie § 32 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Správny poriadok“). Krajský súd ďalej uviedol, že faktúry od firiem JESSICA, s.r.o., WANDERBILD, s.r.o. a SEVEN SK, s.r.o. nepreukazovali aké plnenie, služby alebo práce boli pre žalobcu vykonané a následne fakturované. Daňový subjekt (žalobca) nesie zodpovednosť za to, že predložená faktúra spĺňa všetky náležitosti daňového dokladu. Žalobca bol preto povinný navrhnúť a predložiť správcovi dane alebo žalovanému dôkazy, ktoré by preukazovali ním tvrdené skutočnosti. Daňový úrad nie je povinný označiť (žalobcovi) okruh skutočností alebo konkrétnych dôkazov, ktoré má žalobca predložiť a ktorými má preukazovať jeho tvrdenia,

oprávnenosť a výšku nákladov zaúčtovaných do daňových výdavkov na základe faktúr. Podľa názoru krajského súdu žalobca také dôkazy nenavrhol a tým neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, čo malo za následok jeho neúspech v konaní. Poskytnutie služieb spoločnosťami JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. bolo dôvodne spochybnené. Daňovému úrad stačí len pochybnosť o poskytnutí plnenia, nemusí dokázať, že k plneniu nedošlo. Pochybnosti vyplývali z nekonkrétnych a rozporných výpovedí konateľa žalobcu a konateľov spoločností JESSICA, s.r.o., WANDERBILD, s.r.o. a PQ TRADE, s.r.o.; rovnako zo skutočnosti, že v jednom čase všetky tieto spoločnosti zmenili sídlo, konateľov, ktorí so správcom dane nekomunikovali, ich pobyt bol neznámy, odvolávali sa na neoznačené a neznáme osoby (konkrétne konateľka SEVEN SK, s.r.o. sa odvolávala na pána F., ktorý v apríli 2007 zomrel). Nebolo možné zistiť, kto vyhotovil technickú dokumentáciu. Ďalej uviedol, že znalcom v súdnom alebo v inom konaní môže byť aj osoba, ktorá nie je zapísaná v odbore alebo v odvetví, z ktorého sa má znalecký posudok vyhotoviť (§ 11 ods. 3 zákona č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon č. 382/2004 Z. z.“). Krajský súd tiež poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008, a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 SžoKS 29/2005, 6 Sžf 13/2010.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť a rozhodnutie právneho predchodcu žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Podľa jeho názoru krajský súd nesprávne a v rozpore s obsahom jednotlivých dôkazov nachádzajúcich sa v spise, vyhodnotil otázku unesenia dôkazného bremena zo strany žalobcu. Krajský súd nevenoval dostatočnú pozornosť povinnosti správcu dane postupovať podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.. Svoje argumenty žalobca rozdelil do viacerých bodov:

- a) Krajský súd aplikoval ustanovenia Správneho poriadku, ktorý sa na daňové konanie nevzťahuje,
- b) Krajský súd nesprávne vyhodnotil námietku žalobcu, že rozhodnutie správneho orgánu druhého stupňa je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nezrozumiteľnosť, pretože správca dane žalobcu ani raz nevyzval na predloženie dôkazov (okrem predloženia listín) a nevykonal žiadne dokazovanie. Na základe uvedeného nemohol dospieť k záveru, že poskytnutie služieb nebolo zo strany žalobcu preukázané. Žalobca 26. mája 2009 nahliadal do spisu, v ktorom sa nenachádzali žiadne listiny z iných daňových spisov (DPH za I-III/2007), čím bola porušená zásada úzkej súčinnosti s účastníkmi konania (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.),
- c) Žalobca namietal odňatie možnosti konať pred súdom, pretože krajský súd nevyhodnotil námietky žalobcu, nakoľko ich považoval za nezrozumiteľné a nekonkrétne,
- d) Žalobca namietal neprístupenie niektorých dôkazov v daňovom konaní (konkrétne odpoveď na medzinárodnú výmenu daňových informácií) s odôvodnením správcu dane, že ide o úradnú korešpondenciu s nadriadeným orgánom podľa § 22 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.,
- e) Žalobca sa dozvedel o pochybnostiach správcu dane až pri prerokovaní protokolu, ktorým sa daňová kontrola končí; daňový úrad so žalobcom nekomunikoval, čím došlo k porušeniu zásady úzkej súčinnosti s účastníkmi konania podľa § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.,
- f) Daňový úrad nemal prihliadať na subdodávateľské vzťahy s PQ TRADE, PRICE INVEST, ale mal kontrolovať zmluvný vzťah s dodávateľmi JESSICA, s.r.o., WANDERBILD, s.r.o., nakoľko žalobca nemohol subdodávateľský vzťah ovplyvniť.

- V tejto súvislosti citoval judikatúru Súdneho dvoru Európskej únie sp. zn. C-354/03, C-355/03, C-484/04, C-439/04, C-440/04,
- g) Žalobca namietal prevzatie poznatkov z kontroly DPH za I-III/2007 v daňovom konaní pri dani z príjmov právnických osôb a ich použitie ako dôkazu podľa § 29 ods. 3, ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.. Podľa žalobcu ide o úkony, ktoré vykonal niekto iný ako správca dane, o ich použití nemal žalobca vedomosť až do doručenia písomného protokolu. Navyše, skutočnosti podľa § 29 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. sú objektívne skutočnosti, ktoré sa nedokazujú, ale o ich použití musí byť kontrolovaný daňový subjekt vopred informovaný. Úkony vykonané daňovým úradom v inom konaní nie sú objektívne známe všeobecné skutočnosti ani skutočnosti známe daňovému úradu z jeho činnosti, preto ich nemožno použiť ako dôkaz podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., ale len ako pomôcky,
- h) Krajský súd nevyhodnotil námietku žalobcu týkajúcu sa námietok a reklamácií podávaných žalobcom počas daňovej kontroly, lebo ich neformuloval dostatočne zrozumiteľne a konkrétne. Krajský súd tiež neprihliadol na písomné vyjadrenie žalobcu z 10. januára 2011. Žalobca namietal, že kontrolu dane z príjmov vykonávali zamestnanci nepríslušného správcu dane (daňovú kontrolu vykonal miestne nepríslušný Daňový úrad Banská Bystrica II, aj keď pod hlavičkou Daňového úradu Zvolen), o námietkach rozhodovali nepríslušní nadriadení zamestnanci, na čo mal krajský súd prihliadať ex offo. Výkonom daňovej kontroly boli poverené zamestnankyne Daňového úradu Banská Bystrica II (K., B.). Zamestnankyňa B. pôsobila v predmetnej veci ako zamestnankyňa Daňového úradu Banská Bystrica II a zároveň Daňového úradu Zvolen. Poverení zamestnanci boli zaradení na „oddelení kontroly veľkých daňových subjektov a medzinárodného zdaňovania“, na vznik ktorého nebol zákonný dôvod,
- i) Žalovaný súdu nepredložil kompletný administratívny spis, pretože v ňom chýbajú tieto dokumenty: zápisnica o ústnom pojednávaní č. 685/330/3195/08/Košč z 21. januára 2008, zápisnica o ústnom pojednávaní č. 685/330/26422/2009/Bal z 26. mája 2009, list žalobcu č. LPO/017/028/Sz z 13. februára 2008, rozhodnutie o vylúčení zamestnanca daňového úradu č. 851/330/11791/2008/Sov z 3. marca 2008, rozhodnutie o vylúčení zamestnanca daňového úradu č. 851/100/11370/2008/Sas z 28. februára 2008, rozhodnutie o námietke proti postupu daňového úradu č. 851/330/12240/2008/Sov zo 4. marca 2008,
- j) Porušenie daňového tajomstva, nakoľko sa so skutočnosťami rozhodujúcimi pre daňové konanie oboznamovali zamestnanci miestne nepríslušného správcu dane. Žalobca túto skutočnosť namietal v doplnení žaloby z 26. februára 2010,
- k) Kontrolórky boli ovplyvňované Finančnou políciou, čím došlo k porušeniu zásady prezumpcie neviny a rovnosti účastníkov konania,
- l) Žalobca namietal aj vykonané znalecké dokazovanie ohľadom posúdenia tvorby technickej dokumentácie. Žalobca sa nestotožnil s krajským súdom, že Ing. Slezák má potrebnú odbornosť a kompetenciu na vypracovanie znaleckého posudku a ani s argumentom krajského súdu, že „znalec zapísaný v zozname znalcov nesmie vykonávať úkon v odbore alebo v odvetví, v ktorom nie je zapísaný“ sa nevzťahuje na znalca ustanoveného v súdnom alebo v inom konaní,
- m) Krajský súd namiesto správcu dane definoval náležitosti faktúry. Výmena krytov na vagóny KILS prebiehala v OOS Ostrava (v hale Štěpánka) na základe kúpnej zmluvy medzi žalobcom a OOS Ostrava, ktorej predmetom bola výroba a dodávka sád krytov na vagóny KILS. Výroba sa uskutočňovala prostredníctvom zamestnancov SEVEN SK, s.r.o. v hale Vítkovice v OOS Ostrava. Žalobca namietal, že žalovaný

pri kontrole DPH uznal dôkazy o zamestnancoch SEVEN SK, s.r.o., ale pri kontrole dane z príjmov ich už neuznal,

- n) Žalobca sa nemohol vyjadriť k subdodávateľom, pretože ich nepoznal,
- o) Konateľka spoločnosti SEVEN SK, s.r.o. pani Ě. nebola v Ostrave ani raz, pretože vedením prác bol poverený V. F., ktorého zastupoval I. H., ktorý bol v Ostrave trvale prítomný ako predák. Žalobca sa nezaoberal neprítomnosťou pána F. v OOS Ostrava vo februári 2007, lebo ho plne zastúpil pán H.; žalobca o hospitalizácii pána F. nevedel. Tiež namietal, že žalovaný nezohľadnil výpoveď pána T. o realizovaní prác, rovnako nezákonnosť dôkazov o subdodávateľoch a opätovne aj nezákonnosť znaleckého dokazovania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že trvá na odôvodnení svojho rozhodnutia a na vyjadrení k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku.

Z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného č. I/221/17185-129609/2009/990423, zistil, že Daňový úrad Zvolen dodatočným platobným výmerom č. 685/230/45247/09/Ví zo dňa 17. júla 2009 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie – hospodársky rok 1.4.2006 - 31.3.2007 v sume 1.507.058,75 €.

Právny predchodca žalovaného – bývalé Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/221/17185-129609/2009/990423-r zo dňa 9. decembra 2009 potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Zvolen č. 685/230/45247/09/Ví zo dňa 17. júla 2009. Správny orgán druhého stupňa v odôvodnení uviedol, že správca dane ani odvolací orgán nespochybňujú existenciu dodávky služieb súvisiacich s výrobou krytov na vagóny KILS, avšak spochybňujú, že dodanie služieb pre kontrolovaný daňový subjekt (žalobcu) bolo zabezpečené práve spoločnosťami JESSICA, WANDERBILD a SEVEN SK. Vychádzal z toho, že žalobca dokladoval vynaloženie výdavkov za služby len účtovnými dokladmi, pričom účtovný doklad je dôkazom len vtedy, ak bol „vytavený“ (správne má byť „vystavený“) na základe reálneho plnenia, ktoré musí daňový subjekt preukázať. Predložením účtovných dokladov daňový subjekt nepreukázal, že došlo k vynaloženiu kvalifikovaných výdavkov. Skutočnosť, že správca dane uznal kontrolovanému daňovému subjektu náklady na prenájom haly a taktiež náklad na spotrebu materiálu ako daňovo účinné neznamená, že potvrdzuje výrobný proces, ktorý mal byť v prenajatých priestoroch uskutočnený. Podľa správneho orgánu druhého stupňa žalobca neunesol dôkazné bremeno a nevedel preukázať zámočnícke práce vykonané spoločnosťou SEVEN SK, s.r.o., preukázanie skutkového stavu prevzatím diela OOS Ostrava nie je dostačujúce, nakoľko nejde o vykonanie diela, ale o dodávku výrobkov v procese deklarovanej výroby v priestoroch prenajatej haly konečného odberateľa. Podľa vyjadrenia konateľa žalobcu personálne bola výroba krytov zabezpečená prenájomom pracovníkov od SEVEN SK, s.r.o. (išlo predovšetkým o zámočníkov). Od spoločnosti SEVEN SK, s.r.o. bol v Ostrave Pán H. (predák), pán F., prípadne pán T. (ktorý potvrdil, že bol v Ostrave v marci 2007). Podľa správneho orgánu druhého stupňa konateľ žalobcu nevedel uviesť, kto a akým spôsobom zabezpečil výrobné prostriedky potrebné k výrobe krytov na vagóny KILS a akí pracovníci výrobu zabezpečovali,

preto správca dane preveroval aj tieto skutočnosti. Z výpovede pána T. vyplynulo, že nepracoval priamo pre žalobcu, ale pre pán F. – živnostníka v Ostrave, ktorý bol jeho nadriadeným. S konateľkou SEVEN SK, s.r.o. (pani É.) sa pozná. Cestovné príkazy nemá, odovzdal ich. O vykonávaní technického dohľadu za spoločnosť SEVEN SK, s.r.o. svedčí aj to, že ho v Ostrave videl pán F., pán H., konateľ žalobcu a bol zapísaný aj na vrátnici v Ostrave, mal aj preukaz, ktorý neskôr vyhodil. Uviedol, že výrobné chyby oficiálne nehlásil, len pri osobnom pohovore informoval pána F. Z ďalších výpovedí (konateľ žalobcu, konateľky SEVEN SK, s.r.o.) vyplynulo, že prípravu celej zákazky robil V. F., ktorý bol splnomocnencom konateľky SEVEN SK, s.r.o.. Správca dane zistil, že V. F. bol od 29.1.2007 do 23.2.2007 hospitalizovaný vo Fakultnej nemocnici v Košiciach a v dobe od 23.2.2007 do 21.4.2007, kedy zomrel, nebol jeho pobyt známy. Preto správca dane ako aj správny orgán druhého stupňa vyhodnotil tvrdenie pána T., že všetky problémy hlásil pánovi F., za nedôveryhodné. Z výpovede I. H. vyplýva, že v Ostrave nikdy nepracoval, nikdy neprišiel do kontaktu so spoločnosťou SEVEN SK, s.r.o. ani jej konateľkou. Žalobca nevysvetlil, ako a kým bola technická dokumentácia s výkresmi s pečiatkami České dráhy, a.s., GR, odbor kolejových vozidel s dátumom 4.12.2006 prevzatá od OOS Ostrava, ako bola ďalej spracovaná dodávateľmi a subdodávateľmi do dokumentácie technologického postupu a do dokumentácie prípravkov. O výsluchu svedkov bol žalobca upovedomený, jeho konateľ sa ústnych pojednávaní zúčastnil a mal možnosť klásť svedkom otázky v zmysle § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb.. Správca dane nevychádzal len z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. formou ústnych pojednávaní, miestnych zisťovaní a svedeckých výpovedí u dodávateľov a subdodávateľov kontrolovaného daňového subjektu smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné poskytnutie služby bolo uskutočnené práve dodávateľmi a subdodávateľmi žalobcu. Správcom dane nebola spochybnená existencia dodávky služby, ale správca dane iba spochybnil, že dodanie služby pre žalobcu bolo zabezpečené práve spoločnosťami JESSICA, WANDERBILD a SEVEN SK. Žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukazoval svoje tvrdenia. Za daňové výdavky možno uznať len také výdavky, ktoré spĺňajú zákonom ustanovené podmienky. Ak si daňový subjekt uplatňuje daňovo uznateľné výdavky, musí preukázať nielen vecnú súvislosť týchto výdavkov s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov, ale tiež skutočnosť, že došlo k reálnemu poskytnutiu týchto plnení. V zmysle § 21 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia žalovaného (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v prvom rade uvádza, že administratívny spis správneho orgánu druhého stupňa nie je kompletný a nie je v origináli v zmysle § 250d ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku. V administratívnom spise sa nenachádzajú listiny, ktoré namietal žalobca (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 685/330/3195/08/Košč z 21. januára 2008, zápisnica o ústnom pojednávaní č. 685/330/26422/2009/Bal z 26. mája 2009, list žalobcu č. LPO/017/028/Sz z 13. februára 2008, rozhodnutie o vylúčení zamestnanca daňového úradu č. 851/330/11791/2008/Sov z 3. marca 2008, rozhodnutie o vylúčení zamestnanca daňového úradu č. 851/100/11370/2008/Sas z 28. februára 2008, rozhodnutie o námietke proti postupu daňového úradu č. 851/330/12240/2008/Sov zo 4. marca 2008), navyše chýba poverenie na vykonanie daňovej kontroly, zrušenie poverenia pre Ing. Vlčkovú, nenachádzajú sa v ňom ani zmluvy o dielo č. 1021 z 3.4.2006, č. 1022, č. 1023 z 3.4.2006, ani protokol o prevzatí diela uzatvorený medzi žalobcom a OOS Ostrava, ktoré mal žalobca predložiť do spisu. Administratívny spis je len vo fotokópii, teda nie v origináli, prípadne v overenej fotokópii, nie je zviazaný. Z administratívneho spisu napríklad nebolo možné

zistiť, že bolo rozhodované o námietkach zaujatosti vznesených žalobcom proti zamestnancom správcu dane a ako o týchto námietkach bolo rozhodnuté, čo sa súd dozvedel až z odvolania žalobcu (ide pritom o otázku, ktorá má vplyv na určenie príslušnosti správcu dane). Samotná skutočnosť nedostatku administratívneho spisu predstavuje dôvod na zrušenie rozhodnutia podľa § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku. Napriek tejto skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné vyjadriť sa aj k ďalším namietaným skutočnostiam.

Najvyšší súd Slovenskej republiky k zisteniam okruhu svedkov zo strany správcu dane uvádza nasledovné:

1. Podľa zistení správcu dane v obci K. K. mali pobyť tri osoby s menom **V. F.**:
 - a. V. F., narodený X., bytom K. K. č. X. – G., podľa jeho vyjadrení nepracoval pre SEVEN SK, s.r.o.,
 - b. V. F., narodený X., naposledy bytom K. K. č. X., zomrel X.,
 - c. V. F., narodený X., naposledy bytom K.K. č. X., zomrel.

Správca dane uviedol, že jediným možným subjektom je V. F. uvedený pod písmenom 1c. (narodený, zomrel), tento svoj záver však nijakým spôsobom neodôvodnil, rovnako neodôvodnil, prečo požadovanou osobou nemôže byť V. F. uvedený pod písmenom 1b. Konateľ žalobcu uviedol, že V. F. bol počas zákazky v Ostrave, ale mal aj zdravotné problémy (zápisnica č. 685/320/2007/09/Sed z 23. januára 2009), pričom podľa súdu nie je vylúčené, že by bol aj hospitalizovaný. Rovnako nie je vylúčené, že (ak by išlo o V. F. uvedeného v písmene 1c.) po hospitalizácii sa naďalej zdržiaval v Ostrave, čo však správca dane nepreveroval, resp. to z administratívneho spisu nevyplýva. Aj v tomto prípade však ide len o hypotézy, ktoré mali byť v daňovom konaní jednoznačne preukázané a pochybnosti o správnosti identifikácie osoby V. F. odstránené.

2. K osobe **I. H.** odvolací súd uvádza, že počas jeho výpovede nebolo jednoznačne zistené (napríklad konfrontáciou s konateľom žalobcu, ktorý sa na jeho výsluchu nezúčastnil, prípadne konateľkou SEVEN SK, s.r.o.), či skutočne ide o osobu, ktorá by mohla pracovať pre SEVEN SK, s.r.o., alebo išlo o inú osobu, ako tomu bolo napríklad pri osobe **L. T.**, keď správca dane vypočúval ako svedka jeho otca **L. T.**, narodeného X., ktorý pre SEVEN SK, s.r.o. nikdy nepracoval, avšak správca dane ho v dodatočnom platobnom výmere citoval (strana 37 dodatočného platobného výmeru). Z vyjadrenia žalobcu k protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly vyplýva, že podľa jeho názoru nejde o osobu **I. H.**, ktorý bol predákom ostatným robotníkom SEVEN SK, s.r.o. počas výroby krytov v OOS Ostrava.

Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že pri preukazovaní, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, má správca dane postupovať v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. a nado všetku pochybnosť zistiť totožnosť vypočúvaných svedkov. Nebolo tomu tak pri osobách V. F. a I. H. z dôvodov uvedených vyššie. Skutkový stav zistený v tejto časti je preto nedostatočný.

Správca dane v dodatočnom platobnom výmere ako aj správny orgán druhého stupňa vo svojom rozhodnutí zhodne uvádzajú, že nespochybňujú existenciu dodávky služieb súvisiacich s výrobou krytov na vagóny KILS, avšak spochybňujú, že dodanie služieb pre kontrolovaný daňový subjekt (žalobcu) bolo zabezpečené práve spoločnosťami JESSICA, WANDERBILD a SEVEN SK. Podľa názoru odvolacieho súdu správne orgány oboch stupňov si v uvedenom tvrdení vnútorne odporujú. Na jednej strane nespochybňujú existenciu dodávky služieb súvisiacich s výrobou krytov na vagóny KILS. Pojem „nespochybňovať“ v sebe zahŕňa pojmy vylúčiť pochybnosť, nadobudnúť veľký stupeň istoty (teda stavu, ktorý sa zhoduje so skutočnosťou, v ktorom sa nemožno mýliť), presvedčivý, jasný, zrejmy, skutočný, reálny, atď. (*Synonymický slovník slovenčiny*. tretie, nezmenené vydanie, Veda

2004; *Krátky slovník Slovenského jazyka 4*. Štvrté, doplnené a upravené vydanie, Bratislava: Veda 2003). Z obsahu predloženého spisu zároveň vyplýva, že k dodaniu služieb súvisiacich s výrobou krytov na vagóny KILS malo podľa vypočutých svedkov, prípadne konateľa žalobcu, a medzinárodnej výmeny daňových informácií s Českou republikou, dôjsť práve prostredníctvom spoločností JESSICA, WANDERBILD a SEVEN SK. Teda ak na jednej strane majú správne orgány preukázané, že došlo k dodávke služieb v súvislosti s výrobou krytov na vagóny KILS (pričom vychádzali práve z uvedených výpovedí), na druhej strane vzbudzuje pochybnosti samotné tvrdenie správnych orgánov, že nie je preukázané, že tieto služby dodávali spoločnosti JESSICA, WANDERBILD a SEVEN SK, keďže ide o závislé tvrdenia vo výpovediach svedkov. Podľa tvrdenia žalobcu správne orgány pri kontrole DPH uznali dôkazy o zamestnancoch SEVEN SK, s.r.o., ale pri kontrole dane z príjmov ich už neuznali a neuviedli k tomu dôvody. Pre neúplnosť administratívneho spisu nie je možné sa k tejto námietke vyjadriť.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu týkajúcu sa prevzatia poznatkov z kontroly DPH ako dôkazov v daňovom konaní pri dani z príjmu právnických osôb, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že podľa ustanovenia § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Ide o všeobecnú definíciu dôkazov pre konkrétne daňové konanie (napríklad pre daň z pridanej hodnoty, daň z príjmu, daň z liehu a podobne). Následne zákonodarca v § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. špecifikuje pomôcky a ich použitie pri určovaní daňovej povinnosti v prípadoch:

- ak si daňový subjekt nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť,
- ak daň nebola určená ani dohodou medzi správcou dane a daňovým subjektom podľa § 29 ods. 5 citovaného zákona, za predpokladu, že si daňový subjekt nesplnil svoju dôkaznú povinnosť,
- ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo
- v prípadoch podľa § 15 ods. 2 počas výkonu daňovej kontroly,

použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov. Správca dane ani správny orgán druhého stupňa však vo svojich rozhodnutiach nešpecifikovali, že na určenie dane použili pomôcky a z akého dôvodu, teda akú konkrétnu povinnosť žalobca nesplnil a v čom nesplnenie spočívalo, nestačí len všeobecné tvrdenie, že žalobca nedostatočne preukázal dodanie služby. Na druhej strane, pomôcky ako také je možné chápať ako dôkaz za splnenia zákonom stanovených podmienok určených v § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.. Ide o špecifikáciu pojmu dôkaz, ktorým môžu byť 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. Dôležitým argumentom v prospech chápania pomôcok ako dôkazu je aj skutočnosť, že pomôcky sú systematicky zaradené v ustanovení § 29 zákona č. 511/1992 Zb.

s názvom „Dokazovanie“. Pomôcky tiež možno chápať aj ako osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorému sa môže správca dane uchýliť iba vtedy, ak daňový subjekt v rámci procesu dokazovania je natoľko pasívny, že si nesplnil niektorú zo svojich procesných daňových povinností (bližšie napríklad rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 23/2007 zo dňa 13. decembra 2007).

Nazeranie do spisov v daňovom konaní bolo upravené v ustanovení § 22 zákona č. 511/1992 Zb. tak, že daňový subjekt je oprávnený nazerat' do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností, s výnimkou spisov uvedených v odseku 2 (úradná korešpondencia určenej pre nadriadené orgány, do registra, do pomôcok, zápisov a rozhodnutí slúžiacich výlučne pre potreby správcu dane a ďalších predpisov, do ktorých nesmie umožniť nazeranie s ohľadom na povinnosť zachovať v tajnosti pomery iných daňovníkov). Správca dane je povinný o každom nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. V administratívnom spise sa však úradný záznam o nazretí do spisu nenachádza, nie je teda možné zistiť, kedy žalobca do spisu nahliadal, do ktorých písomností nahliadal a do ktorých mu správca dane odmietol umožniť nazretie. Odmietnutie nazretia do výmeny medzinárodných daňových informácií vyplývajú len z rozhodnutia správneho orgánu druhého stupňa. Opätovne aj v tomto prípade sa potvrdila neúplnosť administratívneho spisu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky neuznal námietku žalobcu týkajúcu sa ustanovenia znalca. Krajský súd správne poukázal na § 11 ods. 3 zákona č. 382/2004 Z. z., podľa ktorého znalec zapísaný v zozname nesmie vykonať úkon v odbore alebo v odvetví, v ktorom nie je zapísaný; to sa nevzťahuje na znalca ustanoveného na účely súdneho alebo iného konania súdom alebo iným orgánom verejnej moci (teda aj správcom dane). Ide o zákonnú hypotézu, ktorá bola v predmetnom konaní dodržaná. Rovnako sa nepotvrdilo, že by boli kontrolórky ovplyvňované Finančnou políciou.

Správca dane je pri preverovaní existencie dodania služby alebo existencie zdaniteľného plnenia oprávnený vykonávať dokazovanie smerujúce k preukázaniu týchto skutočností. Preto ak mal žalobca uzatvorené zmluvy so svojimi dodávateľmi (SEVEN SK, s.r.o., WANDERBILD, s.r.o.) a následne dodávatelia uzatvorili zmluvy so subdodávateľmi na dodanie predmetnej služby alebo plnenia, je správca dane oprávnený preverovať aj subdodávateľov a splnenie povinnosti, či skutočne prišlo k poskytnutiu služieb alebo zdaniteľného plnenia. Aj keď žalobca priamo subdodávateľov (PQ TRADE, s.r.o. a PRICE INVEST, s.r.o.) nepozná, nič to nemení na skutočnosti, že podľa vyjadrení jeho dodávateľov došlo k poskytnutiu niektorých plnení (v konečnom dôsledku pre žalobcu) zo strany subdodávateľov. Preto boli daňové orgány oprávnené preverovať aj tieto transakcie.

Ako už bolo uvedené, správca dane ako aj správny orgán druhého stupňa všeobecne špecifikovali nesplnenie povinnosti zo strany žalobcu (nedostatočné preukázanie dodania služieb), a až krajský súd v napadnutom rozsudku konkretizoval, že išlo o neúplné znenie faktúr. Tento záver však mal byť vyhodnotený samotnými daňovými orgánmi v daňovom konaní, od ktorého by sa odvíjalo použitie pomôcok na určenie daňovej povinnosti a s tým súvisiacim prieskumom v rámci odvolacieho daňového konania zameraný len na skúmanie podmienok na použite tohto spôsobu určenia dane a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3 (§ 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.). Súd v správnom súdnictve preskúmava zákonnosť rozhodnutia správnych orgánov (súdne preskúmvacie konanie nie je pokračovaním správneho konania), avšak nenahrádza ich činnosť pokiaľ ide o dokazovanie a vyhodnocovanie záverov.

Odvolaací súd zdôrazňuje, že krajský súd nesprávne aplikoval na predmetnú vec ustanovenie § 32 Správneho poriadku, pretože Správny poriadok sa na daňové konanie nevzťahuje, tak ako to vyplýva z ustanovenia § 101 zákona č. 511/1992 Zb., krajský súd v tejto časti pochybil.

Vychádzajúc z uvedených záverov, krajský súd sa nezaoberal pochybeniami daňových orgánov v rámci dokazovania (najmä prostredníctvom svedeckej výpovede pána T. a identifikácie V. F.), neúplnosťou administratívneho spisu; navyše aplikoval na predmetnú právnu vec právny predpis (Správny poriadok), ktorý sa na daňové konanie nevzťahuje. Na tom nemohla nič zmeniť ani skutočnosť, že námietky žalobcu ohľadom ustanovenia znalca, použitia pomôcok ako dôkazov v daňovom konaní a ovplyvňovania pracovníkov správcu dane Finančnou políciou boli odvolacím súdom vyhodnotené ako nedôvodné.

Na základe uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010-142 zo dňa 4. marca 2011 podľa § 221 ods. 1 písm. f), písm. h) Občianskeho súdneho poriadku, pretože svojím postupom odňal účastníkom možnosť konať pred súdom a uplatniť ich procesné práva, ktoré im Občiansky súdny poriadok poskytuje, a nesprávne právne vec posúdil, keď použil nesprávne ustanovenie právneho predpisu (§ 32 Správneho poriadku) a nedostatočne zistil skutkový stav (nezaoberal sa tým, že administratívny spis nie je kompletný ani nedostatkami zistenia skutkového stavu veci).

Krajský súd v Banskej Bystrici v ďalšom konaní zohľadní, že predložený administratívny spis správneho orgánu druhého stupňa nie je kompletný, vysporiada sa s námietkami žalobcu ohľadom dokazovania pred správnym orgánom a pomôckami na určenie dane z príjmov, tak ako bolo uvedené v tomto uznesení, a bude sa zaoberať vnútornou logickou konzistenciou rozhodnutí správcu dane a správneho orgánu druhého stupňa. Rozhodne aj o trovách tohto odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 21. marca 2012

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth