

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 10Sžfk/18/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200138
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200138.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): FOOD IMEX, s. r. o., v likvidácii, so sídlom Dunajská 8, 811 08 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 46 764 551, právne zast. JUDr. Peter Kubík, advokát, s.r.o., so sídlom Poľná cesta 966/9, 929 01 Dunajská Streda, IČO: 36 869 295, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100703305/2019 zo dňa 20.03.2019, v konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/74/2019 zo dňa 16.09.2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/74/2019 zo dňa 16.09.2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100703305/2019 zo dňa 20.03.2019 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a nárok na náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z príjmov právnickej osoby (ďalej aj „daň“) za zdaňovacie obdobie rok 2015, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trnava (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 102278204/2018 zo dňa 19.11.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým

podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume 1.184.906,39 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Správca dane neuznal deklarovane daňové výdavky žalobcu, ktoré mal vynaložiť na nákup tovaru od žalobcom deklarovanych dodávateľov - obchodných spoločností KOBADAYS 2015 s.r.o. (v súčasnosti IMT-EXIM s.r.o.) a DARIUM.SK, s.r.o..

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100703305/2019 zo dňa 20.03.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dospel k záveru, že žalobca nepreukázal reálne dodanie fakturovaného tovaru deklarovaneho na dodávateľských faktúrach a jeho prepravu od dodávateľov a následne prepravu k odberateľom, čím nepreukázal vlastnícke právo a nakladanie s tovarom. Žalovaný poukázal na to, že správca dane skúmal dodanie tovaru len vo vzťahu k dodávateľom daňového subjektu, nie k dodávateľom dodávateľa. Žalovaný dospel k záveru, že správcem dane vykonané dokazovanie je postačujúce na prijatie záveru, že daňový subjekt zaúčtoval sporné výdavky do nákladov neoprávnene, a preto sa stotožnil so správcem dane, ktorý neuznal daňovému subjektu za daňové výdavky sumu vo výške 5.388.001,42 eur a neakceptoval ním zaúčtované tržby do výnosov.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správcu žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) dňa 13.05.2019.

4. Dňa 16.09.2020 vyhlásil krajský súd rozsudok sp. zn. 20S/74/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol:

- z obsahu administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí nevyplýva bezchybná verifikácia deklarovanych odpočítateľnych daňových výdavkov, táto nebola potvrdená overením deklarovanych obchodov v účtovníctve jednak dodávateľov žalobcu a ani u prepravcov deklarovaneho tovaru,
- výpovede svedkov F. E., R. L., F. E., jej manžela a člena predstavenstva odberateľa žalobcu - COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo, nepreukazujú dodanie a prepravu tovaru tak, ako ich deklarujú žalobcom predložené daňové doklady. Svedkyňa F. E. nevedela podať uspokojivé a vysvetľujúce odpovede na otázky k spôsobu realizácie jednotlivých dodávok. Svedkyňa sa nevedela vyjadriť k druhu prepravovaného tovaru, nevedela uviesť nič o mieste a spôsobe nakládky a vykládky, o spôsobe objednávok tovaru, o mieste parkovania motorového vozidla, ktorého kľúče jej manželovi (ktorý vykonával prepravu na motorovom vozidle s evidenčným číslom N. XXX N.) odovzdával vždy niekto iný. Krajský súd označil za zákonný a racionálny postup správcu dane, ktorý identifikoval vlastníka motorového vozidla s evidenčným číslom N. XXX N. (M. F.), u ktorého vykonal miestne zisťovanie. Z obsahu zápisnice z miestneho zisťovania krajský súd zistil, že M. F. tvrdenie svedkyne F. E. nepotvrdil, túto osobu nepozná, rovnako ani žalobcu. Predmetné vozidlo používa výhradne na svoje podnikateľské účely - zásobovanie potravín v Hornej Potôni a požičiava ho výhradne svojim známym na súkromné účely. Krajský súd preto žalobcom deklarovane výdavky súvisiace so zabezpečením prepravy tovaru označil za nevierohodné,
- preverenie tvrdení deklarovaneho prepravcu žalobcu prostredníctvom poskytnutia vyjadrení sa v rámci miestneho zisťovania k predloženým faktúram od dodávateľa prepravy F. E. - PEGAZUS je čisto legitímny procesný postup. Krajský súd mal za to, že uvedeným postupom neboli nijako ukrátené procesné práva žalobcu a získané informácie je možné použiť spolu s ostatnými skutkovými zisteniami k vyhodnoteniu v ich vzájomných súvislostiach. Krajský súd poukázal na to, že výpoveď člena predstavenstva odberateľa žalobcu, COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo, potvrdzujúca nadobudnutie sporného tovaru od žalobcu, bola taktiež učená v rámci miestneho zisťovania, pričom žalobca zákonnosť takto získaného dôkazu nenamietal,
- nemožno prisvedčiť žalobnému dôvodu napádajúcemu porušenie práva žalobcu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky, s prihliadnutím na právo žalobcu nahliadnuť do administratívneho spisu a navrhnúť na podporu svojich tvrdení doplnenie dokazovania k spornej preprave. Krajský súd

mal za to, že žalobca bol oboznámený s výsledkami dokazovania doplneného v rámci vyrubovacieho konania (na návrh žalobcu) na ústnom pojednávaní u správcu dane, pričom bol oboznámený aj s výsledkami vykonaných miestnych zisťovaní. Krajský súd vyhodnotil ako zákonný postup preverenia vierohodnosti žalobcovho tvrdenia o preprave tovaru a ako v súlade s daňovým poriadkom aj informácie získané v rámci miestneho zisťovania u deklarovaného prepravcu tovaru, DÉLEA, spol. s.r.o. v dňoch 28.02.2017 a 22.03.2017, v zmysle ktorých konateľ tohto prepravcu, Karol Dégner, nepotvrdil vystavenie žalobcom predkladaných, tam uvedených dodacích listov od deklarovaného prepravcu,

- namietané nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly z dôvodu jej nezákonného prerušenia, resp. z dôvodu jej prerušenia bez zákonného dôvodu, (pretože podľa názoru žalobcu nešlo o kontrolu zahraničných závislých osôb, keďže všetky subjekty dotknuté daňovou kontrolou v tomto prípade sú tuzemskými subjektami) nie je dôvodné. Krajský súd poukázal na čl. 55 pododsek 2 a 3 a čl. 56 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Nariadenie č. 904/2010“), v zmysle ktorých sa prostredníctvom medzinárodnej spolupráce členských krajín EÚ získané daňové informácie môžu použiť ako dôkazy žiadajúceho orgánu, aj pre účely stanovenia vymeriavacieho základu alebo výberu daní alebo administratívnej kontroly daní na účely stanovenia vymeriavacieho základu, a preto bolo možné za účelom získania informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“) prerušiť výkon daňovej kontroly u žalobcu podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku v spojení s § 61 daňového poriadku, ktorá bola okrem iného zameraná aj na preverenie vymeriavacieho základu na dani z príjmov žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie roka 2015. Osobitný režim pri prerušení daňovej kontroly v prípade zahraničných závislých osôb v zmysle tretej vety § 46 ods. 10 daňového poriadku nevyklučuje možnosť postupu podľa prvej a druhej vety § 46 ods. 10 daňového poriadku,

- námietka napádajúca nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, predovšetkým vo vzťahu k vysporiadaniu sa s otázkou neuznania žalobcom uplatnených daňových výdavkov/nákladov na nakúpený tovar, v spojení s uznaním tržieb získaných predajom predmetného tovaru odberateľovi žalobcu, je nedôvodná. Krajský súd uviedol, že hoci člen predstavenstva odberateľa potvrdil nákup predmetného tovaru od žalobcu a zároveň jeho následný predaj obchodným spoločnostiam, v rámci preverovania deklarovaného nadobudnutia tovaru žalobcom nebolo možné overiť nielen priamych dodávateľov žalobcu, ale ani pôvod predmetného tovaru, nie je už ani namieste hľadať odpoveď na otázku, ako je možné, že tovar bol ďalej žalobcom dodaný spotrebnému družstvu COOP Jednota Dunajský Streda. Krajský súd uviedol, že odpoveď na túto otázku je vo vzťahu k uznateľnosti nepreukázaných nákladov žalobcu irelevantná,

- pokiaľ žalobca namietal nedoplnenie dokazovania vykonaním opakovaných výsluchov svedkov - bývalého konateľa žalobcu F. E. a bývalého konateľa spoločnosti Koba-DAYS 2015 s.r.o. R. L., prípadne ich konfrontáciu, správcovi dane sa nepodarilo navrhované výsluchy občanov Maďarskej republiky vykonať použitím bežných procesných inštitútov podľa daňového poriadku, t. j. opakovaným predvolávaním, bez možnosti ich predvedenia príslušníkmi policajného zboru, preto správcovi dane nemožno pričítať na zodpovednosť nerealizovanie navrhovaných výsluchov, i vzhľadom na výsledky dosiaľ vykonaného dokazovania, v spojení s ktorými by zrejme konfrontácia uvedených svedkov nevnesla do konania viac presvedčivejších dôkazov vo vzťahu k reálnemu základu deklarovaného nadobudnutia tovaru. Z pohľadu účelu správy daní a výkonu daňovej kontroly, v spojení s dôkazným bremenom zaťažujúcim žalobcu, by bezbrehá snaha o zabezpečenie výsluchu navrhovaných svedkov, ktorí i tak v rámci úkonov realizovaných v priebehu preskúmaného konania sporné dodávky tovaru vierohodne nepotvrdili, tento účel sledovaný správou daní presahovala,

- ako nedôvodnú vyhodnotil námietku neprimeraného prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu, keď žalobca mal podľa jeho názoru vyčerpať svoje dôkazné bremeno predložením daňových dokladov deklarujúcich nákup predmetných tovarov od deklarovaných dodávateľov. Krajský súd mal za to, že vierohodnosť a správnosť žalobcom predkladaných daňových dokladov bola spochybnená jednak nemožnosťou overenia ich reálneho základu a ich pravdivosti v analytickej evidencii žalobcu (keďže žalobca nemal preukazným spôsobom vedenú skladovú evidenciu) a jednak bola vierohodnosť predkladaných listinných dôkazov objektívne spochybnená výpoveďami svedkov a preverovaním predmetných obchodných transakcií u deklarovaných dodávateľov žalobcu ako aj u ďalších článkov obchodného reťazca (prepravcov). Na základe vykonaného dokazovania v rámci preverovania deklarovaných zdaniteľných plnení a daňových výdavkov nebola zistená ich reálna ekonomická kauza,

- inštitút výsluchu svedka a inštitút miestneho zisťovania majú stanovené vlastné podmienky a postupy, ktoré nie je možné aplikovať na iné inštitúty daňového poriadku. Počas procesných úkonov, ktoré správca dane nazval miestnym zisťovaním, v skutočnosti pracovníci daňového úradu nevyhľadávali, ale vykonávali dôkazy, keď fakticky vykonávali výsluch M. F. a L. N.. Závery z miestnych zisťovaní žalovaný vyhodnotil ako dôkazy získané výsluchom svedka zákonným spôsobom. Takýto postup správcu dane, ktorým v skutočnosti vykonávané výsluchy svedkov boli zastierané miestnym zisťovaním, nemá oporu v zákone. Úkony miestneho zisťovania nemožno zamieňať za úkony výsluchu svedka, ktorých postup a s ním súvisiace procesné práva a povinnosti sťažovateľa, vypočúvaných svedkov a správcu dane sú osobitne upravené v § 25 daňového poriadku. Sťažovateľ má právo byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky a z tohto dôvodu je správca dane povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzrozumieť daňový subjekt. Sťažovateľ nemal možnosť klásť otázky vypočúvaným svedkom, nakoľko správca dane nazval tieto úkony miestnym zisťovaním. Sťažovateľ tak nemal možnosť klásť doplňujúce otázky M. F., ktorými by mohli byť odstránené pochybnosti správcu dane, čím boli závažne porušené procesné práva sťažovateľa byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky,

- krajský súd nesprávne právne posúdil otázku, či žalovaný preukázateľne spochybnil rozhodnými skutočnosťami, že nedošlo k plneniu od dodávateľských spoločností DARIUM.SK, s.r.o. a Koba - DAYS 2015 s.r.o., či napadnuté rozhodnutie vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a či žalovaný správne posúdil unesenie dôkazného bremena žalobcom, najmä ohľadom dôkazov preukazujúcich spôsob prepravy, dodanie druhu a množstva tovaru a prevzatie tovaru odberateľom. Sťažovateľ opätovne poukázal na to, že vykonanie prepravy od dodávateľa DARIUM.SK, s.r.o. potvrdila F. E. a jej manžel. Správca dane nepochopiteľne žiadal od F. E. dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, keď ako svedok mala potvrdiť alebo vyvrátiť skutočnosti tvrdené žalobcom a nie predkladať dôkazy,

- informácie získané od M. F. a L. N. nevzbudzujú v konkrétnom prípade pochybnosti o pravdivosti tvrdení sťažovateľa. Z výpovede M. F. nie je možné vyvodiť, že by sa jeho vozidlo nemohlo dostať do dispozície F. E.. Tiež správca dane sa uspokojil s tvrdením L. N., že pečiatka na dokladoch preukazujúcich prepravu nepatrí jeho spoločnosti, hoci bolo zrejme, že spoločnosť používa viac druhov pečatí,

- judikatúra [nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. I. ÚS 30/2018] pritom vyžaduje od správcu dane nielen vyvolanie pochybností vo vzťahu k tvrdeniam daňového subjektu, ale aj preukázanie rozhodných skutočností ohľadom neplnenia povinností daňového subjektu, čo sa v danom prípade nestalo. Zo zistení správcu dane nevyplýva jednoznačný záver o neuskutočnení dodávok tovaru, naopak, žalobca v priebehu daňového konania pochybnosti žalovaného vyvrátil, a to písomnými dokladmi a svedeckými výpoveďami, keď preukázal druh, množstvo dodaného tovaru, spôsob prepravy, prevzatie tovaru, teda všetky atribúty, ktoré žalovaný vyčíta,

- krajský súd nesprávne právne posúdil otázku porušenia procesných práv žalobcu, keď nevyhodnotil zákonnosť vykonania daňovej kontroly s ohľadom na zákonnosť použitých dôkazných prostriedkov v daňovom konaní a s ohľadom na skutočné trvanie daňovej kontroly. Sťažovateľ uviedol, že správca dane prerušil daňovú kontrolu v období od 21.09.2017 do 13.04.2019, ale fakticky pokračoval vo výkone daňovej kontroly bez prerušenia (úkon správcu dane zo dňa 22.03.2018 č. 100607058/2018). Sťažovateľ zároveň uviedol, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane vôbec neobsahovalo dôvody prerušenia daňovej kontroly a tieto boli doplnené až do odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, čím sa krajský súd vôbec nezaoberal. Sťažovateľ taktiež uviedol, že neboli splnené zákonné predpoklady na prerušenie daňovej kontroly, keďže nešlo o zahraničné daňové subjekty,

- krajský súd nesprávne právne posúdil otázku, či rozhodnutie žalovaného vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, lebo žalovaný nesprávne posúdil unesenie dôkazného bremena žalobcom a žalovaný neprihliadol na skutočný obsah právneho úkonu rozhodujúceho pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, najmä na dôkazy preukazujúce faktické dodanie tovaru na dodacích listoch. Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že dodacie listy k jednotlivým faktúram boli podpísané zástupcami kupujúceho - žalobcu a predávajúceho DARIUM.SK, s.r.o. a Koba - DAYS 2015 s.r.o.. Dodanie tovaru potvrdil aj bývalý konateľ spoločnosti Koba - DAYS 2015 s.r.o. R. L., bývalý konateľ sťažovateľa aj pani E., ktorá vykonávala prepravu tovaru, dokonca aj odberateľ sťažovateľa,

COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo. Odberateľ sťažovateľa zaplatil za dodaný tovar v zmysle dodacích listov a vystavených faktúr,

- krajský súd nesprávne právne posúdil otázku, či rozhodnutie žalovaného vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, či nebola porušená zásada nestrannosti žalovaného v daňovom konaní a či zásada voľného hodnotenia dôkazov v skutočnosti nebola aplikáciou svojvoľného účelového hodnotenia dôkazov žalovaným. Sťažovateľ mal za to, že žalovaný vyhľadával dôkazy len v neprospech žalobcu a vyvodzoval závery odtrhnuté od reality,

- krajský súd sa nijako nevysporiadal so svedeckou výpoveďou F. E., ktorá potvrdila dodanie tovaru. Z rozhodnutia krajského súdu nie je ani zrejmé, akými úvahami sa krajský súd riadil, keď nevysvetlil, ako sa vysporiadal s dĺžkou trvania daňovej kontroly, keď na jednej strane považoval prerušenie daňovej kontroly za zákonné a na druhej strane fakty svedčiacie o faktickom neprerušení daňového konania úplne ignoroval. Sťažovateľ mal za to, že napadnutý rozsudok krajského súdu trpí vadou nedostatočného odôvodnenia a porušuje právo sťažovateľa na spravodlivý proces.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

8. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym názorom krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. V plnom rozsahu zotrval na svojich doterajších vyjadreniach.

IV.

Právny názor kasačného súdu

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/18/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

10. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

11. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane v sume 1.184.906,39 eur na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2015. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby, keď správca dane mal za to, že sťažovateľ si neoprávnene zaúčtoval do nákladov sumu vo výške 3.841.240,14 eur na základe faktúr vystavených deklarovateľmi dodávateľmi KOBADAYS 2015 s.r.o. a DARIUM.SK, s.r.o. Správca dane a žalovaný prijali záver, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno a dodanie tovaru deklarovateľmi dodávateľmi v daňovom konaní nepreukázal.

12. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a

konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

13. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

14. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

15. Podľa § 24 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

16. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

17. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

18. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

19. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“) na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

20. Podľa § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú zdaniteľné výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

21. Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej....

22. Kľúčovou otázkou v konaní bolo, či orgány verejnej správy zabezpečili zákonné a dostatočné dôkazy na to, aby sťažovateľovi vyrubili rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2015 v sume 1.184.906,39 eur. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie krajského súdu ohľadom neunesenia dôkazného bremena sťažovateľa, pričom tvrdil, že dodanie tovaru od deklarovaných dodávateľov (vrátane prepravy a úhrady) preukázal v daňovom konaní. Správca dane podľa sťažovateľa vykonanými dôkazmi nespochybnil skutočnosti tvrdené

sťažovateľom a neoprávnene vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2015. Sťažovateľ najmä namietal nezákonné vykonanie dôkazov, a to výpovede svedkov M. F. a L. N., ktoré boli získané počas vykonávania miestneho zisťovania, pričom nebola zabezpečená účasť sťažovateľa na týchto výsluchoch, čím boli porušené jeho procesné práva v daňovom konaní. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti taktiež namietal nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly, keď uviedol, že správca dane nebol oprávnený prerušiť daňovú kontrolu a žiadať o MVI, nakoľko nešlo o zahraničnú osobu. Sťažovateľ taktiež namietal, že správca dane vykonával úkony v čase, keď bola daňová kontrola na základe jeho rozhodnutia prerušená.

23. Je nesporné, že sťažovateľ podal daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie od 01.01.2015 do 31.12.2015, v ktorom uviedol výnosy z hospodárskej činnosti vo výške 5.581.482,- eur a náklady na hospodársku činnosť vo výške 5.570.287,-. Ako daňové výdavky si sťažovateľ uplatnil náklady predstavujúce nákup tovaru od dodávateľa KOBADAYS 2015 s.r.o. (vo výške 3.841.240,14 eur) a od dodávateľa DARIUM.SK, s.r.o. (vo výške 1.546.761,28 eur). Tieto výdavky správca dane neuznal ako daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, a to z dôvodu ich nepreukázateľnosti zo strany sťažovateľa.

24. Kasačný súd konštatuje, že v zmysle § 24 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje svoje tvrdenia predovšetkým svojím účtovníctvom a inými povinnými záznamami. Správca dane môže vyjadriť pochybnosti ohľadne vierohodnosti, preukázateľnosti, správnosti či úplnosti účtovníctva a iných povinných záznamov daňového subjektu, avšak v tomto prípade správcu dane tiaži dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dôvodnosti svojich pochybností. Je pravda, že správca dane nemá povinnosť preukazovať, že údaje zaznamenané v účtovných dokladoch daňového subjektu sú zaznamenané v rozpore so skutočnosťou, je však povinný preukázať, že o súlade so skutočnosťou existujú natoľko vážne a dôvodné pochybnosti, ktoré predložené účtovné doklady činia neverohodnými, neúplnými, nepreukázanými či nesprávnymi. Správca dane je v takomto prípade v daňovom konaní a následne aj v samotnom rozhodnutí povinný identifikovať konkrétnu skutočnosť, ktorá spochybňuje pravdivosť, úplnosť a správnosť predložených dokladov. Pokiaľ správca dane unesie svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k vyššie uvedeným skutočnostiam, je na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť svojich tvrdení ako aj vierohodnosť a správnosť svojich účtovných dokladov vo vzťahu k spochybneným tvrdeniam. V tomto prípade daňový subjekt tieto skutočnosti preukazuje spravidla inými dôkaznými prostriedkami než už predloženými účtovnými dokladmi (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs/37/2011 zo dňa 14.07.2011, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

25. Z uvedeného vyplýva, že až preukázateľne spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Avšak kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľne vo forme relevantného a zákonného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.

26. Sťažovateľ na podporu svojich tvrdení v rámci daňovej kontroly predložil najmä objednávky tovaru, vystavené faktúry ako aj podpísané dodacie lity. Dodávateľsko odberateľské vzťahy medzi dodávateľskými spoločnosťami a sťažovateľom potvrdil aj konateľ dodávateľskej spoločnosti, člen predstavenstva odberateľa, ako aj označený prepravca F. E..

27. V rámci dôvodov pochybností správca dane prezentoval skutočnosti, ktoré zistil pri svedeckej výpovedi F. E., ktorá potvrdila uskutočnenie prepravy pre sťažovateľa, avšak podľa správcu dane uskutočnenie prepravy „nepodložila žiadnymi dokladmi“ a neuviedla „konkrétne skutočnosti“. Správca dane spochybnenie sťažovateľom tvrdených skutočností taktiež dôvodil skutočnosťami získanými počas miestneho zisťovania (dňa 28.02.2017 a dňa 22.03.2017) vykonaného v obchodnej spoločnosti DÉLEA, spol. s.r.o. a počas miestneho zisťovania vykonaného u M. F. (dňa 26.10.2018).

28. Kasačný súd sa musel stotožniť s námietkou sťažovateľa, ktorý správne poukázal na to, že F. E. mala počas daňovej kontroly postavenie svedka a ako svedok mala povinnosť vypovedať o dôležitých okolnostiach týkajúcich sa zdaniteľných obchodov a sťažovateľa. Svedok vypovedá o skutočnostiach,

ktoré sám vnímal priamym a bezprostredným pozorovaním skutočnosti. Jeho úlohou, či povinnosťou nie je tieto skutočnosti preukazovať, ako to uvádza správca dane. Naopak je práve úlohou správcu dane, aby vyhodnotil vierohodnosť a relevantnosť svedeckej výpovede.

29. Kasačný súd musel taktiež dať za pravdu kasačnej námietke sťažovateľa, týkajúcej sa nezákonného vykonania miestnych zisťovaní zo dňa 28.02.2017, 22.03.2017 a 26.10.2018.

30. Podľa § 37 ods. 2 daňového poriadku miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

31. Podľa § 39 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt alebo iná osoba je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia.

32. Podľa § 20 ods. 4 daňového poriadku ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

33. Podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

34. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane podľa § 37 a § 39 v nadväznosti na § 19 daňového poriadku vykonal:

- miestne zisťovanie zo dňa 28.02.2017 u daňového subjektu DÉLEA, spol. s.r.o., ktorého sa zúčastnil konateľ tejto spoločnosti L. N.. Predmetom miestneho zisťovania bolo predloženie dokladov v súvislosti s preverením dodávateľsko-odberateľských vzťahov so spoločnosťou Koba-DAYS 2015 s.r.o.. Počas miestneho zisťovania boli správcovi dane okrem iného predložené dodacie listy, pričom správca dane zistil, že niektoré dodacie listy sa nezhodujú s dodacími listami, ktoré mal správca dane k dispozícii (nezhodovali sa pečiatky, prípadne vzhľad),

- miestne zisťovanie zo dňa 22.03.2017 u daňového subjektu DÉLEA, spol. s.r.o., ktorého sa zúčastnil konateľ tejto spoločnosti L. N.. Predmetom miestneho zisťovania bolo vyjadrenie konateľa spoločnosti L. N. k otázkam správcu dane v súvislosti s preverením dodávateľsko-odberateľských vzťahov so spoločnosťou Koba-DAYS 2015 s.r.o.,

- miestne zisťovanie zo dňa 26.10.2018 u daňového subjektu M. F., ktorého predmetom bolo preverenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov M. F. za 01.štvrtrok 2015. Pri tomto miestnom zisťovaní boli správcovi dane predložené daňové a účtovné doklady. Zamestnanci správcu dane predložili M. F. k nahliadnutiu faktúry od F. E., na ktorých je deklarovaná preprava tovaru a M. F. sa ďalej počas miestneho zisťovania vyjadroval k skutočnostiam týkajúcim sa prepravy tovaru, ktorý je predmetom kontrolovaných obchodných transakcií týkajúcich sa sťažovateľa.

35. Je zrejmé, že počas miestnych zisťovaní dňa 22.03.2017 a dňa 26.10.2018, osoby zúčastnené pri miestnych zisťovaniach (M.) uvádzali relevantné skutočnosti týkajúce sa deklarovaných obchodov, ktoré mali vzniknúť medzi dodávateľskými spoločnosťami a sťažovateľom. V rámci miestneho zisťovania zo dňa 22.03.2017 zamestnanci správcu dane kládli štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti DÉLEA, spol. s.r.o. otázky týkajúce sa priebehu prepravy tovaru. V rámci miestneho zisťovania zo dňa 26.10.2018 M. uviedol taktiež relevantné skutočnosti, týkajúce sa priebehu prepravy tovaru. Odpovede na otázky správcu dane ako aj vyjadrenia zúčastnených osôb zachytil správca dane v protokole z daňovej kontroly a boli podkladom pre rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnických osôb.

36. Ako už bolo uvedené vyššie, svedok je osoba, ktorá vypovedá o dôležitých okolnostiach, ktoré sú jej známe, a to bez ohľadu na skutočnosť, či túto osobu správca dane ako svedka označí, resp. či táto osoba bola správcom dane predvolaná ako svedok na vypočutie. Daňový poriadok umožňuje daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi právo byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky.

Správca dane musí o výsluchu svedka písomne informovať daňový subjekt. Ak správca dane takýmto spôsobom nepostupuje, t. j. aj daňový subjekt písomne neinformuje o výsluchu svedka v dostatočnom predstihu a neumožní daňovému subjektu byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky, poruší základné procesné právo daňového subjektu v rámci dokazovania. Takéto procesné pochybenie správcu dane môže mať dopad na zákonnosť jeho rozhodnutia v prípade, ak by táto svedecká výpoveď bola podkladom pre rozhodnutie. S ohľadom na uvedené treba mať zároveň na zreteli skutočnosť, že svedecká výpoveď môže byť dôkazom len vtedy, ak bola získaná zákonným spôsobom.

37. Podľa názoru kasačného súdu, ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, ide o výsluch svedka. Z uvedeného je zrejmé, že správca dane v priebehu daňovej kontroly nevytvoril podmienky pre realizáciu práva sťažovateľa upraveného v § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, čím mu znemožnil vykonávať jeho procesné práva. Nakoľko správca dane premietol informácie získané z „miestnych zisťovaní“ do protokolu o daňovej kontrole a tieto použil ako podklad na rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnických osôb, kasačný súd konštatuje, že takýto postup správcu dane mal priamy dosah na zákonnosť prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Keďže sa žalovaný stotožnil s názorom správcu dane a prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil, rovnakou vadou trpí napadnuté rozhodnutie žalovaného.

38. Kasačný súd dodáva, že v zmysle § 25 daňového poriadku patrí výpoveď svedka medzi úkony zabezpečujúce priebeh a správu daní s relevanciou na zistenie skutkového priebehu transakcie a vyznačuje sa od iných úkonov správcu dane vykonaných podľa tretej hlavy procesnými odlišnosťami. Ide najmä o povinnosť svedka dostaviť sa pod sankciou predvedenia a vypovedať a poučovaciu povinnosť orgánu verejnej správy. Je povinnosťou správcu dane, aby v rámci výkonu svojej právomoci pri dokazovaní presne špecifikoval, v akom postavení bude osoba predvolaná na ústne pojednávanie vystupovať a tým aj, aké práva a povinnosti sa na ňu vzťahujú. Správca dane zároveň nesmie nechať bez povšimnutia procesné práva sťažovateľa. Kasačný súd konštatuje, že orgány verejnej správy sú pri výkone daňovej kontroly povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť svedkom otázky, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcom dane v rozpore so zákonom (pozri aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/22/2016 zo dňa 12.07.2017, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/7/2018 zo dňa 20.08.2019).

39. Kasačný súd opätovne poukazuje na to, že M. F. a L. N. sa vyjadrovali k preprave tovaru, ktorý mal byť predmetom transakcií medzi deklarovanými dodávateľmi a sťažovateľom. Uvádzali tak skutočnosti týkajúce sa obchodno-dodávateľských vzťahov, ktoré sa priamo týkali sťažovateľa. Vzhľadom na to, že správca dane vykonal tieto úkony ako miestne zisťovania a v priebehu daňovej kontroly nevyrozumel sťažovateľa o výsluchu uvedených osôb, ktoré vystupovali pred správcom dane nepochybne v postavení svedka, sťažovateľovi odňal možnosť byť prítomný pri ich výsluchu a klásť im otázky, čím mu nevytvoril podmienky pre realizáciu práva podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku a tento postup správcu dane mal priamy dosah na zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy.

40. Podľa § 453 ods. 1 SSP kasačný súd nie je viazaný sťažnostným návrhom.

41. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa uzatvára, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP]. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

42. V ďalšom konaní žalovaný zohľadní vyslovený právny názor a bude postupovať primeraným procesným spôsobom. Žalovaný je viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

43. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.