



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci **žalobcu: T., s.r.o.**, so sídlom N., IČO: X., v zastúpení *JUDr. K., advokátom, S.C.* proti **žalovanému: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, **o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 11. septembra 2008, č. I/225/11047-71217/2008/990723-r, o odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 11. decembra 2009, č. k. 1S 75/2008-54**, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 11. 12. 2009, č. k. 1S 75/2008-54 **potvrďuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Prešove rozsudkom zo dňa 11.12.2009, č. k. 1S 75/2008-54 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 11.9.2008, č. I/225/11047-71217/2008/990723-r, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu S. č. 736/230/3679/2008/Ber zo dňa 30.4.2008, ktorým podľa ust. § 44ods. 6 písm. b) bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“), vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 vo výške 285.000,-Sk, nakoľko daňovou kontrolou bolo zistené, že daňový subjekt zaúčtoval na účet 518 – ostatné služby sumu 1.500.000,-Sk, a to faktúrou č. 05/054 zo dňa 29.12.2005 od dodávateľa F., a.s., B. za vykonané práce v zmysle zmluvy o dielo. Tieto náklady však správca dane kvalifikoval ako náklady, ktoré nie sú daňovými výdavkami v zmysle ust. § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

Krajský súd v odôvodnení, odvolaním napadnutého rozhodnutia konštatoval, že konanie, ktoré predchádzalo vydaniu dodatočného daňového výmeru, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 285.000,--Sk bolo zákonné, ako aj za zákonné považoval rozhodnutie druhostupňového daňového orgánu, ktorým potvrdil odvolaním napadnuté prvostupňové rozhodnutie správca dane. Krajský súd sa plne stotožnil s odôvodnením rozhodnutia žalovaného, vyvracajúc pri tom žalobcom vznesené námietky v žalobe.

Podľa názoru krajského súdu žalovaný sa s námietkami žalobcu uvádzanými v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu náležite vysporiadal, poukazujúc pri tom na to, že správne orgány sú v daňovom konaní obmedzené zákonnými predpismi v tom zmysle, ako majú hodnotiť ten, ktorý dôkaz podľa ust. § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Poukázal na to, že správne orgány oboch stupňov vyhodnotili dôkazy v zmysle ust. § 29 ods. 1 až 4 zákona o správe daní a poplatkov, ktoré správca dane získal v konaní pri kontrole dane z pridanej hodnoty, ako i pri kontrole dane z príjmov, ktorými boli výpovede subdodávateľov, rámcové zmluvy uzatvorené medzi žalobcom a ďalšími právnickými subjektmi, faktúry žalobcu, analytické účtovné doklady žalobcu, ako aj ďalšie dôkazy uvedené v napadnutom rozhodnutí. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane vo veci nevykonal dokazovanie, krajský súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože ust. § 29 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov umožňuje správcovi dane poznatky z dokazovania získaného pri kontrole dane z pridanej hodnoty využiť aj pre účely dane z príjmov právnických osôb. Súčasne konštatoval, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že práce vyfakturované v zmysle faktúry č. 5/054 zo dňa 29.12.2005 vo výške 1.500.000,--Sk boli v jeho prospech vykonané a zrealizované spoločnosťou F., a.s. na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a preto túto sumu nemohol žalobca v zmysle ust. § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov účtovať ako svoj daňový výdavok. Ďalej mal krajský súd za to, že práve žalobca mal v rámci daňového konania aktívne participovať na konaní a súčasne bolo na žalobcovi ako účastníkovi daňového konania, aby v dostatočnej miere využil všetky procesné práva, ktoré mu v daňovom konaní patrili, pričom sám žalobca v zastúpení povereným zástupcom k záverom a zisteniam správca dane pri prerokovaní protokolu o daňovej kontrole nemal pripomienky a podpísal ho bez akýchkoľvek pripomienok a návrhov. Krajský súd považoval závery daňových orgánov oboch stupňov za správne, v súlade so zásadami daňového konania podľa ust. § 2 ods. 1-8 zákona o správe daní a poplatkov a nezistil, že by došlo k porušeniu zákonom chránených práv žalobcu.

Krajský súd v danej veci po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a ním predloženého administratívneho spisu dospel k záveru, že daňové orgány oboch stupňov v preskúmanej veci riadne zistili skutkový stav veci a vo veci rozhodli v súlade so zákonom. Stotožnil sa s ich právnymi závermi. Žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú.

Rozhodnutie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p. Účastníkom náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca v konaní nemal úspech a žalovaný aj pri úspechu nemal zo zákona nárok na náhradu trov konania.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca podľa ust. § 205 ods. 2 písm. d) O.s.p. Dôvodil, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam. Poukázal na to, že z dôkazov, ktoré vykonal správca dane ako aj zo všetkých dôkazov, ktoré žalobca predložil, vyplýva uskutočnenie služieb v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 11.4.2005 na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcom, pretože predložené dôkazy preukazujú, že spoločnosť F., a.s. fakturované služby pre žalobcu vykonala a súčasne žalobca preukázal, že týmito službami došlo k naplneniu predmetu zmluvy o dielo zo dňa 11.4.2005. Uviedol, že podľa jeho názoru prvostupňový súd nesprávne potvrdzuje oprávnenosť žalovaným požadovaného preukázania priameho zmluvného vzťahu žalobcu so S., a.s., pričom však premetom zmluvy o dielo nebolo sprostredkovanie priameho zmluvného vzťahu so S., a.s.. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací podľa ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a súčasne žalovanému uloží povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove ako vecne správne potvrdiť. Žalobcom vznesené námietky v odvolaní považoval za nedôvodné. Uviedol, že žalobca bez akýchkoľvek argumentov iba konštatuje, že v konaní bolo preukázané naplnenie predmetu zmluvy o dielo. Uviedol, že vzhľadom na strohosť dôvodov odvolania, poukazuje na odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia ako aj na jeho vyjadrenie k žalobe zo dňa 8.4.2009, kde podrobne uvádza dôvody nesplnenia zákonných podmienok uplatnenia výdavku v zmysle ust. § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov a to vo vzťahu k odvolacím ako aj žalobným dôvodom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu odvolacích dôvodov bez nariadenia pojednávania (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 211 a nasl. a v spojení s § 250ja ods. 2 veta prvá) a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým rozhodnutím správca dane žalobcovi vyrubil podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2005, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že predmetom preskúmanacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým

rozhodnutím žalovaný správny orgán rozhodol s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2005.

V tomto štádiu konania medzi účastníkmi ostala sporná predovšetkým otázka, či správne orgány oboch stupňov správne postupovali pri posudzovaní, či práce vyfakturované v zmysle faktúry č. 5/054 zo dňa 29.12.2005 vo výške 1.500.000,--Sk boli v prospech žalobcu vykonané a zrealizované spoločnosťou F., a.s. na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a teda, či túto sumu žalobca mohol alebo nemohol v zmysle ust. § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov účtovať ako svoj daňový výdavok v kontrolovanom zdaňovacom období 2005, a preto odvolací súd zameral svoju pozornosť k uvedenej namietanej otázke.

Podľa ust. § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa ust. § 247 ods. 1 O.s.p. podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, 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.

Pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia; súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá, ods. 3 O.s.p.).

Podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku ustanovujúcej správne súdnictvo súd pri preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu preskúmava zákonnosť rozhodnutia a postupu nielen so zreteľom na hmotné právo, ale posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu aj vzhľadom k tomu, či správny orgán postupoval v konaní v súlade s procesnými predpismi a v rámci súdneho prieskumu prihliada k tým procesným vadám, ktoré by mohli mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Podľa § 44 ods. 1, 4, 6, písm. b/ bod 1 v spojení s § 105 zákona o správe daní podľa výsledkov vyrubovacieho konania určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

O určenom základe dane a vyrubenej dani vyrozumie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak.

Ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcem dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov platného v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia 2005 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.

Podľa § 2 písm. a/, b/ c/, d/, h/, i/, j/, l/ zákona o dani z príjmov platného v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia v 2005 na účely tohto zákona sa rozumie daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba, predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12 ods. 2, príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak, zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy, **daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaných v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaných v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak, základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak, zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ak tento zákon neustanovuje inak.**

Správne orgány oboch stupňov v danom prípade postupovali v intenciách citovaných právnych noriem, pre svoje rozhodnutie si zadovážili dostatok skutkových podkladov a zo skutkových okolností vyvodili správny právny záver, a preto ich rozhodnutia boli vydané v súlade so zákonom, ako aj ich rozhodnutia mali zákonné náležitosti, z ktorých dôvodov súd prvého stupňa postupoval zákonne, keď žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p..

Odvolačný súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že Daňový úrad S. vydal dodatočný platobný výmer č. 736/230/3679/2008/Ber zo dňa 30.4.2008, ktorým podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní a poplatkov daňovému subjektu T., s.r.o., IČO: X., DIČ: X., so sídlom C. - žalobcovi, vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 vo výške 285.000,-Sk. Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u daňového subjektu v dňoch 21.1.2008 - 30.4.2008 kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2005. O výsledku zistenia z daňovej kontroly bol spísaný protokol č. 736/320/633-3181/2008/Med zo dňa 17.4.2008. Daňovou kontrolou bolo zistené, že daňový subjekt zúčtoval na účet 518 - Ostatné služby sumu 1.500.000,-Sk, a to faktúrou č. 05/054 zo dňa 29.12.2005 od dodávateľa F., a.s., Bratislava za vykonané práce v zmysle zmluvy o dielo. Tieto náklady správca dane kvalifikoval ako náklady, ktoré nie sú daňovými výdavkami v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Na ústnom pojednávaní so správcom dane bol splnomocnený zástupca daňového subjektu JUDr. J. oboznámený s materiálmi uvedenými v zápisnici, ktoré boli získané pri kontrole na dani z pridanej hodnoty za I. štvrťrok 2005 až IV. štvrťrok 2005, a ktoré boli použité i pri kontrole na dani z príjmov právnických osôb (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 736/320/633-3171/2008/Med zo dňa 17.4.2008). Konštatoval, že podľa čl. I. predloženej zmluvy o dielo zo dňa 11.4.2005 uzatvorenej medzi objednávateľom T., s.r.o., S. a zhotoviteľom F., a.s., Bratislava predmetom zmluvy bol prieskum trhu, zabezpečovanie marketingu pre

objednávateľa a činnosť smerujúca k zabezpečeniu odbytu pre objednávateľa v oblasti montáže, opráv a údržby telekomunikačných zariadení. Na výzvu správcu dane č. 736/320/147-4072/2007/Med zo dňa 14.5.2007 na predloženie dôkazov, aké konkrétne činnosti spoločnosť F., a.s. vykonávala pre spoločnosť T., s.r.o., daňový subjekt predložil rámcovú zmluvu č. 0120050095 zo dňa 7.3.2005 uzatvorenú medzi objednávateľom S., a.s., Bratislava a zhotoviteľom firmou S., s.r.o., S., ďalej predložil rámcovú zmluvu č. S 11042005/01 zo dňa 11.4.2005 uzatvorenú medzi objednávateľom firmou S., s.r.o., S. a zhotoviteľom firmou T., s.r.o., S.. Obidve rámcové zmluvy v predmete zmluvy obsahujú realizovanie záručných a pozáručných opráv, montáží a inštalačných služieb na rovnakých zariadeniach. Daňový subjekt vo svojom vyjadrení k výzve č. 736/320/147-4072/Med zo dňa 14.5.2007 uviedol, že spoločnosť F., a.s. bola tvorcom podnikateľského zámeru pre spoločnosť T., s.r.o.. Zakladateľovi spoločnosti T., s.r.o., teda spoločnosti S., s.r.o. poskytla informácie o situácii na trhu a prechod niektorých činností vykonávaných pre S., a.s. zo spoločnosti T., a.s.. Aktívnym zapojením spoločnosti F., a.s. bola uzatvorená rámcová zmluva zo dňa 7.3.2005. Táto úloha bola vykonaná pre spoluzakladateľa spoločnosti T., s.r.o. pre spoločnosť S., s.r.o., pretože S., a.s. nezadáva objednávky a nedôveruje spoločnostiam, s ktorými nemá dlhodobý obchodný kontakt. V odpovedi daňový subjekt uviedol, že uzatvorením zmluvy o dielo zo dňa 11.4.2005 došlo k naplneniu čl. I ods. I zmluvy a bol zabezpečený dlhodobý odbyt T., s.r.o.. Priama zmluva medzi spoločnosťami S., a.s. a T., s.r.o. v roku 2005 nebola uzatvorená. Konateľ daňového subjektu v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 736/230/147-2964/2007/Med zo dňa 2.4.2007 sa k zmluve o dielo uzatvorenej s firmou F., a.s. vyjadril tak, že táto firma zabezpečovala v roku 2005 prieskum trhu, marketing a logistiku. Išlo hlavne o zabezpečenie prác samotného výkonu pomocou živnostníkov, napr. D. a iní. Podľa vyjadrenia daňového subjektu menovaní živnostníci zabezpečovali samotný výkon prác pomocou tretích osôb a zabezpečovali, aby bol výkon urobený v súlade s platnými predpismi OBP. Všetky práce medzi uvedenými živnostníkmi a firmou T., s.r.o. boli vykonané iba na základe objednávok, bez zmlúv. Správca dane zaslal v danej veci v zmysle § 16 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov dožiadania správcu dane miestne príslušným menovaným živnostníkom. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 696/320/1345-28300/07/Kur. zo dňa 4.5.2007 spísanej Daňovým úradom Košice II s daňovým subjektom D. vyplýva, že služby pre T., s.r.o., S. boli vykonávané na základe písomných objednávok. Opravy boli vykonávané v prenajatých priestoroch spoločnosti - S. na Poštovej ulici č. 18, Košice. So spoločnosťou T., s.r.o. spolupracoval už v predchádzajúcom období. Z vyjadrení ďalších poddodávateľov (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 709/320/17314/2007/Guba zo dňa 4.5.2007 spísaná Daňovým úradom Košice V s daňovým subjektom K., s.r.o., K., zápisnica č. 695/321/41562/2007/Sol zo dňa 16.5.2007 spísaná Daňovým úradom Košice I s daňovým subjektom Ing. T. a zápisnica č. 695/321/43167/2007/Petr. zo dňa 18.5.2007 spísaná Daňovým úradom Košice I s daňovým subjektom Š.) vyplynulo, že k spolupráci boli nakontaktovaní K., konateľom firmy T., s.r.o., resp. boli oslovení ako bývalí zamestnanci firmy S. a po zrušení servisu elektroniky v S. ich oslovila spoločnosť S., s.r.o. (T., s.r.o.) kvôli ďalšej spolupráci. Na základe predložených dokladov, zmlúv a uvedeného vyjadrenia daňového subjektu správca dane konštatoval, že spoločnosť F., a.s. svojimi činnosťami vykonala služby pre spoločnosť S., s.r.o., nie pre T., s.r.o., o čom svedčí podpísaná rámcová zmluva zo dňa 7.3.2005 medzi spoločnosťami S., a.s., a S., s.r.o.. Predmetom rámcovej zmluvy podľa bodu II.1 je záväzok zhotoviteľa (S., s.r.o.) realizovať na základe objednávok objednávateľa (S., a.s.) za podmienok uvedených v tejto zmluve záručné a pozáručné opravy na zariadeniach uvedených v bode II.2 zmluvy. Objednávateľ sa zaväzuje za

objednané a uskutočnené opravy zaplatiť zhotoviteľovi dohodnutú cenu za ich vykonanie. Spoločnosť T., s.r.o. vznikla podľa výpisu z obchodného registra dňa 24.3.2005. Následne dňa 11.4.2005 uzatvorila so spoločnosťou S. rámcovú zmluvu S11042005/01, ktorej predmetom okrem iného je realizácia záručných a pozáručných opráv na zariadeniach, ktoré sú vymenované v rámcovej zmluve uzatvorenej dňa 7.3.2005 medzi spoločnosťami S., a.s. a S., s.r.o. Z účtovnej evidencie daňového subjektu správca dane zistil, že všetky objednávky na vykonávanie prác spoločnosť T., s.r.o. prijala od spoločnosti S., s.r.o. a následne za vykonané práce spoločnosť T., s.r.o. vystavila faktúry len pre odberateľa S., s.r.o.. Iných odberateľov spoločnosť T., s.r.o. v roku 2005 nemala. Na základe uvedeného správca dane konštatoval, že služby na základe zmluvy o dielo, ktoré vyfakturovala spoločnosť F., a.s. spoločnosti T., s.r.o. faktúrou č. 05/054 zo dňa 29.12.2005 neboli zrealizované a z toho dôvodu sumu 1.500.000,--Sk zúčtovaných do nákladov neuznal v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov za daňové náklady.

Na základe odvolania žalobcu proti uvedenému dodatočnému platobnému výmeru správca dane žalovaný správny orgán rozhodnutie správca dane potvrdil. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že žalovaný po preskúmaní spisového materiálu v rozsahu odvolacích dôvodov dospel k záveru, že správca dane pri neuznaní nákladov v sume 1.500.000,--Sk postupoval správne. Konštatoval, že ako vyplýva z účtovných dokladov, predložených zmlúv, vykonaného dokazovania, vyjadrenia konateľ'a daňového subjektu i uvedených subdodávateľ'ov, daňový subjekt ničím nepreukázal, že k realizácii k fakturovaných služieb od firmy F., a.s. pre spoločnosť T., s.r.o. skutočne došlo a že ide o výdavky, ktoré súvisia so zdaniteľným plnením daňového subjektu tak, ako to stanovuje § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Podľa názoru žalovaného zo strany správca dane nedošlo k porušeniu platných predpisov, správca dane za účelom správneho vyčíslenia daňovej povinnosti zistil skutkový stav dostatočne a v súlade so zákonom, pričom dbal na zachovanie práv daňového subjektu. Námiety žalobcu uvedené v odvolaní považoval za nedôvodné.

Ďalej odvolací súd zistil, že žalobca ako objednávateľ dňa 11.4.2005 uzatvoril zmluvu o dielo zo spoločnosťou F., a.s., Bratislava ako zhotoviteľ'om. Podľa čl. I. predloženej zmluvy o dielo predmetom zmluvy je: prieskum trhu, zabezpečovanie marketingu pre objednávateľa a činnosť smerujúca k zabezpečeniu odbytu pre objednávateľa v oblasti montáže, opráv a údržby telekomunikačných zariadení. Spoločnosť F., a.s. Bratislava dňa 29.12.2005 vyhotovila spoločnosti T., s.r.o. – žalobcovi, faktúrou č. 05/054, z ktorej vyplýva, že spoločnosť F., a.s. Bratislava fakturovala spoločnosti T., s.r.o. vykonané práce v zmysle Zmluvy o dielo.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa správca dane ako aj žalovaný správny orgán postupovali správne, keď žalobcu vyzvali na predloženie dôkazov, preukazujúcich, aké práce spoločnosť F., a.s. Bratislava fakturovala spoločnosti žalobcu faktúrou č. 05/054 zo dňa 29.12.2005, pretože práce, ktoré mala spoločnosť F., a.s. pre žalobcu vykonať sú označené v predloženej faktúre neurčito, a pre určenie výdavku v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov musí byť dostatočne zrejmé, z čoho tento výdavok pozostáva jeho riadnou špecifikáciou a preto nie je možné považovať za dostačujúce, ak daňový subjekt si uplatňuje ako výdavok fakturované práce, ktoré nie sú vymenované a sú označené len odkazom na Zmluvu o dielo. Faktúra je daňovým dokladom, a preto musí byť z nej jasným a určitým spôsobom zrejmý aj predmet plnenia, ktorý bol predmetom faktúry. Daňový subjekt,

ktorý na základe predloženej faktúry preukazuje ako v danom prípade výdavok, nesie zodpovednosť, že predložená faktúra spĺňa všetky relevantné podmienky daňového dokladu. Vzhľadom k tomu, že faktúra č. 05/054 zo dňa 29.12.2005 určitým spôsobom nepreukazovala skutočnosť, aké práce spoločnosť F. a.s. pre žalobcu vykonala a touto faktúrou aj fakturovala, bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu správcovi dane a najneskôr žalovanému v odvolacom správnom konaní predložiť alebo navrhnúť také dôkazy, ktoré by tieto skutočnosti spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukazovali. Keďže žalobca takéto dôkazy v priebehu správneho konania správcovi dane a ani žalovanému nepredložil a ani nenavrhol, neunesol svoju dôkaznú povinnosť, podmieňujúcu jeho neúspech v konaní. Aj podľa názoru odvolacieho súdu dôkazy predložené žalobcom v správnom konaní neboli spôsobilé relevantných spôsobom preukázať, že spoločnosť F., a.s. vykonala pre žalobcu určité práce, ktoré boli fakturované faktúrou zo dňa 29.12.2005. Ak žalobca tvrdil, že spoločnosť F., a.s. pre neho spracovala podnikateľský zámer a tento bol pre neho efektívny, bolo jeho povinnosťou tvrdenú skutočnosť preukázať, avšak žalobca v priebehu správneho konania nepredložil žiaden podnikateľský zámer spracovaný uvedenou spoločnosťou a uvedené tvrdenie žalobcu nepotvrzuje ani skutkový stav zistený správcom dane. Pokiaľ žalobca tvrdil, že aktívnym zapojením spoločnosti F., a.s. jeho spoločnosť odkúpila dňa 20.12.2006 divíziu spoločnosti T., podľa názoru odvolacieho súdu skutočnosti tvrdené žalobcom nevyplývajú zo skutkových zistení zabezpečených správcom dane a ani z dokladov predložených žalobcom, pretože z faktúry č. 223505 z 13.1.2006 vyplýva, že spoločnosť T., a.s. žalobcovi fakturovala za odkúpenie hmotného investičného majetku na základe kúpnej zmluvy, ktoré plnenie nezodpovedá svojim charakterom plneniu dohodnutému medzi spoločnosťou F. a.s. a žalobcom na základe zmluvy o dielo zo dňa 11.4.2005. Pokiaľ žalobca tvrdil, že spoločnosť F., a.s. zabezpečila odbyť pre jeho spoločnosť ako aj, že nemôže byť určujúca skutočnosť, že bolo potrebné využiť dobré meno tretej spoločnosti, a to S., s.r.o., a preto táto skutočnosť nemôže bez ďalšieho znamenať, že tieto služby slúžili výhradne uvedenej spoločnosti, taktiež podľa názoru odvolacieho súdu z dokladov predložených žalobcom ako aj z vykonaného dokazovania správcom dane nevyplývalo, akým spôsobom F., a.s. pre žalobcu zabezpečovala v kontrolovanom zdaňovacom konaní odbyť, pretože na základe vykonaného dokazovania bolo preukázané, že žalobca vykonával dodávky len pre jedného zo svojich spoločníkov, a to pre spoločnosť S., s.r.o., ktorej ich následne fakturoval.

Odvolací súd v danej veci vzhľadom na uvedené dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správne orgány oboch stupňov pri neuznaní nákladov v sume 1.500.000,-Sk postupovali správne, pretože ako vyplýva z účtovných dokladov, predložených zmlúv, vykonaného dokazovania, vyjadrenia konateľa daňového subjektu i uvedených subdodávateľov, žalobca ako daňový subjekt ničím nepreukázal, že k realizácii fakturovaných služieb od firmy F., a.s. pre spoločnosť T., s.r.o. skutočne došlo a že ide o výdavky, ktoré súvisia so zdaniteľným plnením daňového subjektu tak, ako to stanovuje § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Z uvedených dôvodov odvolací súd v danej veci dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistil skutkový stav veci a zo skutkových okolností vyvodil správny právny záver a vo veci správne a v súlade so zákonom aj rozhodol, a preto postup žalovaného správneho orgánu bol správny a v súlade so zákonom o správe daní v spojení s ustanoveniami zákona o dani z príjmov,

keď rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil a pokiaľ teda súd prvého stupňa podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu pre jej nedôvodnosť zamietol, rozhodol v súlade so zákonom.

Odvolačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov odvolacieho konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

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

V Bratislave, dňa 27. októbra 2010

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth