

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/80/2015  
Identifikačné číslo spisu: 7014201527  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.06.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7014201527.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: JOFEX, s.r.o., Kamenný obrázok 5/290, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 35 880 601, zast.: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 30.09.2014 č. 1100303/1/424574/2014/5305, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/162/2014-49 zo dňa 30.04.2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/162/2014-49 zo dňa 30.04.2015 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 30.09.2014 č. 1100303/1/424574/2014/5305, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9812401/5/2263381/2014/Gal' zo dňa 28.05.2014, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok) vyrubený žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 v sume 41 829,89 €.

Daňový subjekt ku daňovej kontrole okrem sporných faktúr, pokladničných dokladov, zmlúv a fotografií billboardov nepredložil žiadne doklady (zmluvy o umiestnení billboardov, preberacie protokoly a iné), ktoré by hodnoverne preukázali, že služby boli poskytnuté práve spoločnosťami uvedenými na

sporných faktúrach, nepredložil doklady požadované správcom dane, nevedel sa vyjadriť, kto vyrobil billboardy, pretože neskúmal, či boli vyrobené obchodnými partnermi alebo v subdodávke, nevedel predložiť zápisnice atď.. Dodávateľské spoločnosti CETIS s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. sa nenachádzajú na sídlach uvedených v obchodnom registri, nepreberajú písomnosti, pričom daňové subjekty, ktoré sú vlastníkami alebo prenajímateľmi reklamných plôch nepotvrdili, že by s dodávateľskými spoločnosťami CETIS s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. obchodovali. Z výpovedí svedkov - zamestnancov JOFEX, s.r.o. nebolo preukázané, že sprostredkovanie nových ľudí pre spoločnosť JOFEX, s.r.o. zabezpečili spoločnosti CETIS s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. Žalovaný konštatuje, že dôkazy zabezpečené správcom dane preukazujú, že fakturované služby neboli spoločnosťami CETIS s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. vykonané, a preto výdavky vynaložené daňovým subjektom - JOFEX, s.r.o. za tieto služby, nie sú výdavkami v súlade s ust. § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z.. Daňový subjekt - JOFEX, s.r.o. nepredložil k svojim tvrdeniam žiadne dôkazy. Tvrdenie daňového subjektu, že spoločnosti CETIS s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. sú naďalej evidované v obchodnom registri, že majú uvedené sídlo a nehnuteľnosť existuje, nepreukazuje dodanie fakturovaných služieb týmito spoločnosťami. Okrem toho doklad o oprávnení vyplácať peňažné prostriedky v hotovosti G. B. mal mať k dispozícii aj daňový subjekt, pretože malo byť samozrejmosťou pre daňový subjekt žiadať od neho doklad, ktorým by preukázal, že je oprávnený platiť za spoločnosť CETIS s.r.o. prevziať. Žalovaný neuznal daňové za výdavky faktúry vystavené spoločnosťami CETIS s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. nie len na základe odpovede Daňového úradu Žilina, ale na základe vykonaných miestnych zisťovaní vykonaných v zmysle § 37 až 39 Daňového poriadku a ústnych pojednávaní s majiteľmi billboardov, ako aj výpovedí svedkov - zamestnancov. Výsluchom svedkov nebolo spochybnené, že títo svedkovia - zamestnanci pracovali pre daňový subjekt - JOFEX, s.r.o., ale bolo spochybnené sprostredkovanie ich pracovných miest spoločnosťami CETIS s.r.o. a JHPROFI, s.r.o., nakoľko všetci potvrdili, že spoločnosť JOFEX, s.r.o. kontaktovali bez podnetu spoločností CETIS s.r.o. alebo JHPROFI, s.r.o. Správca dane prihládol na všetky listinné dôkazy a fotodokumentáciu, ktorú daňový subjekt v rámci daňovej kontroly predložil a ku ktorej sa daňové subjekty, ktoré sú vlastníkami alebo prenajímateľmi reklamných plôch nevyjadrili, resp. uviedli, že vizuál nebol nimi realizovaný. Daňový subjekt nespĺnil podmienku preukázateľnosti, ktorá je jednou z troch podmienok uznania výdavkov v zmysle ust. zákona č. 595/2003 Z.z.

Na splnenie zákonných podmienok na uznanie daňového výdavku a následné určenie správnej výšky základu dane nepostačuje, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru -služby, len preukázaním faktúry. Daňovník musí poskytnúť také daňové doklady, ktoré jednoznačne preukazujú prijatie zdanieľného plnenia a aj skutočnosť, že k prijatiu tovaru -služby deklarovaného v daňovom doklade aj reálne došlo.

V súlade s § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. o daniach z príjmov v znení zmien a doplnkov správca dane neuznal výdavky v sume 220.157,33 eur a o túto sumu zvýšil základ dane z príjmov právnických osôb za rok 2011. Kontrolované účtovné doklady mali požadované formálne náležitosti, avšak ich obsah nezodpovedal skutočnosti. Správca dane inklinuje k zohľadňovaniu skutočnej podstaty transakcií namiesto spoliehania sa na formálnu evidenciu. Daňovníci by teda mali byť schopní preukázať na účely daňovej uznateľnosti nákladov, že dodávky boli skutočne zrealizované.

V rámci daňového konania, ako to vyplýva z vyššie uvedeného skutkového stavu zisteného z obsahu administratívneho spisu žalovaného, sa uskutočnilo rozsiahle dokazovanie, výsledkom ktorého bolo konštatovanie správnych orgánov, že prekážkou daňovej uznateľnosti žalobcom deklarovaných výdavkov v predmetnej veci bolo nesplnenie podmienky ich preukázateľnosti s tým, že správne orgány dostatočne zdôvodnili neuznanie týchto výdavkov.

Podľa názoru konajúceho súdu bol v preskúmvanej veci náležitý zistený skutkový stav, žalobca mal možnosť navrhovať dôkazy a preukázať pravdivosť svojich tvrdení, čo sa mu však nepodarilo. Nepreukázal vierohodnosť sporných účtovných dokladov a neuniesol tak dôkazné bremeno v zmysle citovaného ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. Krajský súd preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Odvolateľ namietať správcom dane zvýšený základ dane o sumu 188 000 EUR tým, že správca dane vylúčil žalobcovi z daňových nákladov náklady na billboardovú kampaň od dodávateľa CETIS, s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. na základe odpovede na dožiadanie Daňového úradu Žilina, pobočka Ružomberok. Dožiadaný správca dane v odpovedi uviedol, že: konatelia uvedených spoločností sa na výsluch nedostavili; podľa informácií z výkonu iných kontrol a z vybavovania žiadostí orgánov činných v trestnom konaní menované spoločnosti vystavovali faktúry bez vykonania fakturovanej činnosti; sídla spoločností podľa názoru správcu dane neexistujú, sú fiktívne a G. B. nebol v spoločnosti CETIS, s.r.o. ani spoločníkom ani konateľom, preto podľa správcu dane nemohol za túto spoločnosť preberať finančné prostriedky na úhradu faktúr. Žalobca uvádza, že správca dane dostatočne nezistil skutkový stav veci, pretože neuskutočnil výsluch konateľa spoločnosti CETIS, s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. Správca dane vydal rozhodnutie len na základe domnienok. Nemožno pripísať na ťarchu žalobcu, že sa správcovi dane nepodarilo predvolať konateľa spoločnosti CETIS, s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. na výsluch. Správca dane mal dať svedka predviesť za asistencie polície. Je to práve daňový úrad, ktorý ako štátny orgán disponuje štátno-mocenským donucovacím mechanizmom a je v jeho kompetencii svedka predvolať, resp. v prípade neúspešného pokusu o predvolanie svedka predviesť za asistencie polície. Dodávateľa žalobcu spoločnosť CETIS, s.r.o. a JHPROFI, s.r.o. sú riadne registrované v príslušnom obchodnom registri a žalobca si nemá ako overiť bezúhonnosť obchodných partnerov. Správca dane uviedol informácie, ktoré sú známe z iných konaní, ale neuvádza o aké konania ide, ani či v daných konaniach bol niekto právoplatne odsúdený. Správca dane považuje za jeden z dôkazov pre neuznanie daňových nákladov sídlo spoločnosti a tvrdí, že dodávateľa žalobcu sídlo nemajú. Pritom obidve spoločnosti majú sídlo riadne zapísané v obchodnom registri. Skutočnosť, či je sídlo spoločnosti len administratívne alebo faktické a vôbec celá problematika súvisiaca so sídlom spoločnosti tak, ako je uvedená v rozhodnutí správcu dane, nijako nesúvisí so skutočnosťou, či bola alebo nebola služba žalobcovi poskytnutá. Dožiadaný Daňový úrad Žilina, pobočka Ružomberok uviedol, že dodávateľa vystavovali faktúry bez dodania fakturovaných služieb, pričom toto tvrdenie nijakým spôsobom nepreukázal. Napokon správca dane nevykonaním výsluchu konateľa spoločnosti CETIS, s.r.o. nemohol zistiť a preukázať, na základe akého právneho titulu bol G. B. oprávnený preberať finančné prostriedky za spoločnosť. Správca dane bol v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku povinný informovať žalobcu v čom spočívajú jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom alebo o údajoch v nich uvedených. Správca dane takéto pochybnosti žalobcovi neoznámil, a preto ich žalobca nemohol ani predložením dôkazov vyvrátiť. Zistenia správcu dane nie sú podložené relevantnými dôkazmi, ide iba o domnienky a tvrdenia správcu dane. Žalobca zdôrazňuje, že dôkazné bremeno nemožno vykladať jednostranne a izolovane tak, že zaťažuje výlučne žalobcu. Právny názor odobruje platná súdna judikatúra, ktorú odzrkadľuje rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k.: 7 SŽ 88-89/98 zo dňa 28.01.1999. To síce neznamená, že ťarcha vykonania dôkazov je len na ňom, ale na druhej strane musí mať k dispozícii všetky podklady potrebné k vydaniu objektívneho daňového rozhodnutia. Týka sa to najmä písomných dokladov. Žalobca konštatuje, že v jeho daňovej veci sa správca dane týmito inštrukciami neriadil. Žalobca považuje rozhodnutie správcu dane a tým aj nadväzujúce rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné pre nedostatok dôkazov a nedostatočne zistený skutkový stav daňovej veci.

Správca dane vykonal 9 miestnych zisťovaní v spoločnostiach vlastníacich alebo prenajímajúcich reklamné plochy (billboardy). Pritom vo väčšine prípadov de facto nešlo o miestne zisťovania, ale o ústne pojednávania, pretože výsluch svedkov bol realizovaný vo forme otázok a odpovedí. Z miestnych zisťovaní boli vyhotovené zápisnice, ktoré obsahujú vyjadrenia zástupcov spoločností, a z ktorých je zrejmé, že im boli kladené otázky. Ani v jednom z týchto prípadov nešlo o miestne zisťovanie. Naopak, všetky tieto zápisnice obsahujú prehlásenie osoby zastupujúcej konkrétnu spoločnosť, z ktorého je zrejmé, že odpovedá na otázku položenú správcu dane. Žalobca oponuje, že správca dane sa týmto spôsobom snažil obísť zákonom garantované právo kontrolovaného daňového subjektu klásť svedkom otázku pri ústnom pojednávaní. Žalobca poukazuje na rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k.: 20S/47/2011 z 06.12.2011, v ktorom súd uzavrel, že fyzické osoby nepodávali vysvetlenia v rámci miestneho zisťovania, ale boli vypočúvaní ako svedkovia. Výplýva to najmä z rozsahu informácií, ktoré svedkovia dožiadaným daňovým orgánom poskytli. Krajský súd v Žiline poukázal na to, že dožiadania sa

netýkali vysvetlení k skutočnostiam, ktoré mohli byť fyzicky zisťované u daňových subjektov v rámci miestneho zisťovania (ohliadka vecí alebo prevádzkarne, verifikácia účtovnej evidencie), ale naopak fyzické osoby vypovedali priamo k rozhodným skutočnostiam týkajúcim sa obchodovania medzi daňovým subjektom, ktorý zastupovali, a žalobcom. Keďže sa jednalo o výsluchy, žalobca bol oprávnený klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní. Odvolateľ uvádza, že v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR č. k.: 2Sžf/86/2013 zo dňa 15.04.2015 na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom. 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. Pre účely dokazovania v daňovom konaní je potrebné preferovať pred dožiadaným správcom dane vykonanie dôkazov bezprostredným spôsobom, aby sa mohol s týmito dôkazmi daňový subjekt bezprostredne oboznámiť a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Podľa názoru odvolateľa sa citované judikáty dajú analogicky použiť na žalovaný prípad. Správca dane sa v žalovanom prípade dopustil procesného pochybenia, lebo nerespektoval zákonné právo žalobcu ako daňového subjektu dávať predvolaným svedkom otázky na ústnych pojednávaniach. Správca dane porušil ustanovenie § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt právo klásť predvolaným svedkom otázky pri ústnom pojednávaní. Odvolateľ považuje zápisnice z miestneho zisťovania za dôkazy získané v rozpore so zákonom, na ktoré nie je možné prihliadať. Správca dane navyše nemohol miestnym zisťovaním zistiť relevantné skutočnosti, pretože ani v jednom prípade nebolo vysvetlené, ako sa reklama žalobcu dostala na billboardy reklamných spoločností.

Pokiaľ ide o neuznanie nákladov za nábor sprostredkovaných zamestnancov vo výške 30 054 EUR žalobca uvádza, že dôvodom spochybnenia dôkazov predložených žalobcom boli zápisnice z výsluchu štyroch svedkov - zamestnancov, ktorí boli žalobcom sprostredkovaný alebo poskytnutý pre jeho odberateľov. Pritom všetci svedkovia uviedli, že pracovali pre žalobcu. Jeden svedok K. W. potvrdil, že k zamestnaniu sa dostal cez inzerát, spoločnosť CETIS, s.r.o. pozná, pričom rokoval so zástupcom spoločnosti žalobcu. Svedkovia nevedeli odpovedať na otázky súvisiace s preukázaním služieb fakturovaných žalobcovi dodávateľmi za poskytnutie databázy kontaktov, z ktorých si žalobca vybral budúcich pracovníkov. Správca dane sa snažil formou svedeckej výpovede zistiť, resp. overiť skutočnosti, ktorými svedkovia nemohli disponovať a nemohli relevantne odpovedať na položené otázky. Nie je možné kladením nesprávnych (kapciózných a sugestívnych) otázok nekompetentným osobám potvrdiť alebo vyvrátiť skutočnosti, o ktorých tieto osoby nemohli byť informované. V žalovanom prípade nebol dôvod informovať svedkov kto zadal inzerát a vôbec, na základe akého zmluvného vzťahu boli preverené informácie o ich vzdelaní a odborných schopnostiach, keď išlo o informácie týkajúce sa výlučne zmluvného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľmi. Žalobca namieta spôsob, akým správca dane selektoval osoby za svedkov. Závery správcu dane sa opierajú o dôkazy, ktoré neboli zistené žiadnou exaktnou metódou, preto ich žalobca považuje za neobjektívne a v danom prípade za irelevantné. Žalobca rozporuje neuznanie nákladov za nábor sprostredkovaných zamestnancov správcom dane na základe selektívneho výberu 4 vypočutých svedkov, čo predstavuje zanedbateľný percentuálny podiel 4,17% z 96 sprostredkovaných zamestnancov. Správca dane na základe 4 svedeckých výpovedí, z ktorých navyše jeden svedok potvrdil, že pozná dodávateľa žalobcu spoločnosť CETIS, s.r.o. neuznal žalobcovi náklady za nábor sprostredkovaných zamestnancov. Žalovaný a správca dane sa vôbec nevysporiadali so skutočnosťou, že jeden zo svedkov K. W. potvrdil, že k zamestnaniu sa dostal cez inzerát a pozná spoločnosť CETIS, s.r.o. Prvostupňový súd sa s touto námietkou žalobcu vôbec nevysporiadal. Zarážajúci na celom žalovanom prípade je fakt, že Krajský súd v Košiciach sa nevysporiadal ani s jednou zo 6 žalobných námietok žalobcu konkretizovaných v žalobe o preskúmanie zákonnosti daňového rozhodnutia.

Žalobca na základe vyššie uvedených právne relevantných skutočností navrhoval, aby Najvyšší súd SR v Bratislave ako odvolací súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k.: 6S/162/2014 zo dňa 30.04.2015 tak, že žalobe vyhovie a napadnuté rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR zruší a vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 02.07.2015 k odvolaniu žalobcu uviedol, že námietky uplatnené žalobcom

v odvolaní sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi žalobcu. K uvedeným námietkam sa žalovaný vyjadril v stanovisku k žalobe č. 1100303/1/94011/2015/5305 zo dňa 03.03.2015 a na uvedenom stanovisku trvá. V danej veci žalovaný nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie zákona. Finančné riaditeľstvo SR z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospelo k záveru, že všetky námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v odvolaní, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené. Správca dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi. Navrhuje, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/124/2014-34 zo dňa 01.04.2015 ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok.

Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že žaloba i odvolanie boli podané včas. Nezistil procesné pochybenia ani v časti trov konania. Preto pristúpil k meritórnemu preskúmaniu odvolania.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane, ktoré považuje za dostatočné pre jeho záver. V danom prípade správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti daňovým subjektom predložených dokladov, nevychádzal len z faktúr predložených daňovým subjektom, ale vykonal v súlade s ustanovením § 24 Daňového poriadku množstvo úkonov (výsluchy, dožiadania) smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či údaje uvedené na faktúrach odrážajú skutočnosti tak, ako nastali a na základe zhodnotenia všetkých dôkazov dospel k záveru, že daňový subjekt porušil ustanovenia § 2 písm. i), § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Nebola splnená podmienka preukázateľnosti podmienka preukázateľnosti subjekt musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol. Vznik výdavku sa v zásade prejavuje ako príjem na strane iného daňového subjektu, tomu zodpovedá i povinnosť daňový výdavok zaúčtovať v súlade s reálnym stavom.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal úspech v odvolacom konaní a ne vznikol nárok na náhradu trov.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.