



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **K., a.s.**, T., právne zastúpené JUDr. P.G., advokátom, Advokátka kancelária so sídlom J., B., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/226/829-83724/2010/990596-r zo dňa 29. júla 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/48/2010-90 zo dňa 22. marca 2011, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/48/2010-90 zo dňa 22. marca 2011 **p o t v r d z u j e**.

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

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/829-83724/2010/990596-r zo dňa 29. júla 2010 a nepriznal mu náhradu trov konania. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správcu dane - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91458/09/Tep zo dňa 05. novembra 2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 114.645,45 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že na základe rozsiahleho dokazovania vykonaného správcou dane, doplnením dokazovania v súdnom konaní svedkami Ing. J.D. a Ing. L.B., vlastným hodnotením vykonaných dôkazov a z obsahu spisu dospel k záveru, že žalobe nie je možné vyhovieť, pretože žalovaný aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav a rozhodnutia sú v súlade a v medziach zákonov na základe ktorých rozhodovali. Z ich odôvodnení vyplýva, že správca dane, Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“)

vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, predmetom ktorej bola kontrola dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007. O výsledku kontroly vyhotovil protokol č. 645/321/80153/2009/Laš, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 28. októbra 2009. Na základe výsledkov daňovej kontroly zvýšil žalobcovi základ dane na sumu 22.057.866,-Sk, pretože pri vyradení časti pohľadávky v sume 1.177.940,67 Sk z účtovníctva z dôvodu odpisu pohľadávky (ide o trvalé vyradenie majetku žalobcu z hľadiska účtovného aj z hľadiska daňového) neboli splnené podmienky pre odpis uvedenej pohľadávky do daňových výdavkov podľa § 19 ods. 2 písm. h/ bodu 1, bodu 2 alebo bodu 4 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Ďalej správca dane podľa § 17 ods. 2 písm. a/ citovaného zákona o dani z príjmov zvýšil žalobcovi základ dane o sumu 17.000.000,-Sk, pretože dostatočne nepreukázal podľa § 2 písm. i/ citovaného zákona výdavky na daňové účely v uvedenej výške a tým porušil § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Žalovaný sa stotožnil so skutkovým stavom tak, ako ho zistil správca dane a s jeho právnym záverom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal splnenie podmienky pre uplatnenie daňových výdavkov v sume 17.000.000,-Sk podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmu, pretože nepreukázal ich vynaloženie na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a rovnako prišlo k porušeniu zákona žalobcom pretože neupravil základ dane o sumu 1.177.940,-Sk podľa § 17 ods. 2 zákona o dani z príjmov pre nesplnenie podmienok uvedených v § 19 ods. 2 písm. h/, i/ a § 52 ods. 19 v spojení s § 19 ods. 2 písm. d/ zákona o dani z príjmov.

V prípade (odpis pohľadávky) medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca fakturoval spoločnosti S.-R., A. za liečebné pobyty od 01. januára do 09. januára 2003 sumu 43.109,60 € (1.774.434,25 Sk). Pohľadávka bola v roku 2005 čiastočne uhradená a k 31. decembru 2005 predstavovala sumu 1.572.391,22 Sk. Žalobca v rokoch 2005 a 2006 vytvoril opravnú položku k pohľadávke vo výške 1.486.008,84 Sk a do daňových nákladov za roky 2005 a 2006 si uplatnil sumu 1.177.940,67 Sk, ktorá predstavovala 75% hodnoty pohľadávky. Správca dane aj žalovaný sa stotožnili s postupom žalobcu, ktorý účtoval o opravných položkách podľa Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92 v znení platnom od 01. januára 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovania.

Pre posúdenie veci však bolo rozhodné, či žalobca bol povinný opravné položky (ktoré vytvoril v roku 2005 a 2006 k pohľadávke z roku 2003), pred ich vyradením z účtovníctva zrušiť a odpísanú pohľadávku posúdiť aj na daňové účely podľa zákona o dani z príjmov. Na posúdenie odpísanej pohľadávky z hľadiska dane z príjmov nemá vplyv, že o odpise pohľadávky sa neúčtovalo do nákladov v zmysle Opatrenia MF SR o „Postupoch účtovania“ v znení platnom od 01. januára 2007 (ďalej len *Opatrenie*). Citoval ustanovenie § 18 ods. 12 *Opatrenia*, v zmysle ktorého zúčtovanie opravnej položky sa účtuje z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva alebo z dôvodu úplného lebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku. Zúčtovanie opravnej položky z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva, *napríklad* pri predaji, likvidácii, darovaní, škode, spotrebe a inkase pohľadávky *sa účtuje pred vyradením majetku z účtovníctva*.

Žalobca odpísal pohľadávku z dôvodu trvalého vyradenia majetku z účtovníctva na základe rozhodnutia, ktorým bol interný list žalobcu z 11. februára 2008. Opravné položky, ktoré k pohľadávke vytvoril v roku 2005 a 2006 bol povinný pred vyradením pohľadávky

z účtovníctva zrušiť. Žalobca neúčtoval o odpise pohľadávky do nákladov v súlade s *Opatrením* platným od 01. januára 2007, ale bol povinný pri odpísaní pohľadávky posúdiť, či boli splnené podmienky na uplatnenie daňového odpisu pohľadávky v súlade s § 19 ods. 2 písm. h/ a i/ zákona o dani z príjmu. V prípade, ak žalobca nesplnil podmienky na uplatnenie daňového odpisu pohľadávky, bol povinný zvýšiť základ dane o vytvorenú opravnú položku v súlade s § 17 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov, pretože tvorba opravnej položky bola uznaná za daňový výdavok v roku 2005 a 2006 (§ 20 zákona o dani z príjmov). Žalobca nepreukázal splnenie podmienky pre odpísanie pohľadávky na daňové účely a preto mu správca dane dôvodne zvýšil základ dane za rok 2007 o sumu 1.177.940,67 Sk.

V druhom prípade žalobca ako objednávateľ uzavrel dňa 18. júna 2007 so spol. G. – M., s.r.o., B. (poskytovateľ) Zmluvu o poskytnutí služieb podľa § 269 ods. 2 a nasl. Obchodného zákonníka, predmetom ktorej boli služby a činnosti: poradenská činnosť v oblasti kúpeľníctva, zhodnotenie a marketingová analýza kúpeľníctva, poskytovanie iných odborných konzultácií a poradenstva. Účastníci zmluvy dňa 07. decembra 2007 v preberacom protokole potvrdili odovzdanie a prevzatie materiálu „Zhodnotenie a marketingová analýza kúpeľníctva“. Poskytovateľ služby (G. – M., s.r.o.) faktúrou č. 0712/2007 zo dňa 07. decembra 2007 vyfakturoval žalobcovi sumu 17.000.000,-Sk za poskytnuté služby a žalobca uvedenú sumu poskytovateľovi služby zaplatil.

Pre posúdenie veci v tejto časti bolo rozhodné, či žalobca zákonným spôsobom preukázal oprávnenosť uplatneného daňového výdavku v sume 17.000.000,-Sk, t.j. či išlo o preukázateľne vynaložený výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Žalovaný spochybnil reálne uskutočnenie služieb, ktoré fakturovala spoločnosť G. – M., s.r.o., pretože I. R., MUDr. M. K. a A. K. nemali žiaden vzťah k tomuto poskytovateľovi služby a teda neboli oprávnení vykonávať činnosti v jeho mene. Žalobca namietal, že v podnikateľských sférach sú bežné subdodávateľské vzťahy a dodávateľ nemusí byť „autorom“ plnenia, preto nebol povinný a ani nepotreboval skúmať, v akom vzťahu sú osoby zúčastnené na zmluvnom plnení voči dodávateľovi služby.

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobca sa zaviazal za poskytnuté služby zaplatiť 17.000.000,-Sk, pričom si musel byť vedomý, že v daňovom konaní ho zaťažuje bremeno dôkazu, t.j. musí nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke jednoznačne preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo a to osobou uvedenou v predloženej faktúre. Daňový doklad sám o sebe nie je dôkazom, že k určitému plneniu došlo. Je len tvrdením o tejto skutočnosti, ktorú bol žalobca povinný preukázať, inak je spochybnená jeho vierohodnosť.

Podľa krajského súdu správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, vypočul osoby, ktoré podľa tvrdenia žalobcu plnili činnosti a poskytli služby v zmysle uzavretej zmluvy z 18. júna 2007 a stotožnil sa s tvrdením žalovaného, že výpovede J. H., I. R., MUDr. M. K. a A. K. o tom, kto z nich akú činnosť, či službu v skutočnosti vykonal, a v mene ktorého dodávateľa ju mal poskytnúť sú rozporné, a ani čestné vyhlásenie A. K. neodstránilo pochybnosti o reálnom poskytnutí služby tak, ako boli uvedené v zmluve z 18. júna 2007. Naviac, čestné vyhlásenie A. K. sa javí ako účelové, pretože bolo podané po tom, ako jeho predchádzajúca výpoveď sa v zásadných otázkach nezhodovala s výpoveďou MUDr. M. K.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako nezákonné zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. K doterajšiemu, v súdnom konaní zaujatému jednoznačnému

právnemu a skutkovému stanovisku k danej problematike doplnil, že vôbec nie je možné konštatovať, že nesplnil podmienky pre odpis pohľadávky do daňových výdavkov, nakoľko v skutočnosti ani neúčtoval a ani nemal účtovať o odpise pohľadávky. Preto súd, žalovaný ani správca dane nemohol skúmať, či boli alebo neboli podmienky pre odpis splnené. Do nákladov v roku 2007 žalobcom nebol účtovaný odpis, a preto ho nemohol ani vylúčiť. Naopak, ak by odpis bol účtovaný, znížil by sa hospodársky výsledok a vylúčením odpisu zo základu dane by bol výsledok rovnaký.

Za nesprávny považuje aj záver týkajúci sa tej časti rozhodnutia, v ktorej mu bol zvýšený základ dane za rok 2007 o sumu 17.000.000,-Sk a to pre nesprávne vyhodnotenie skutkových okolností a nesprávnu aplikáciu na vec sa vzťahujúcich právnych noriem. Čiastka uhradená žalobcom na základe Zmluvy o poskytnutí služieb zo dňa 18.06.2007 bola riadne zaúčtovaná v účtovníctve daňovníka a ako výdavok vynaložená striktne na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu. Bolo preukázané, že na základe výsledkov poskytnutého plnenia bola spracovaná nová marketingová stratégia, ktorá sa premietla najmä do novovytvorených balíkov produktov a v dôsledku tejto zmeny bol zaznamenaný významný nárast obratu v dôsledku nárastu poskytovaných služieb a tým aj nárast príjmov, ktoré boli následne predmetom zdanenia. Návrh na vypočítanie svedkov a preukázanie týchto skutočností súd zamietol. V ďalšom argumentoval aj tým, že došlo k spochybneniu reálneho uskutočnenia služieb s tvrdením, že v rámci dôkazného bremena je potrebné preukázať, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo osobou uvedenou v predloženej faktúre. Táto požiadavka však nevyplýva zo žiadneho ustanovenia daňových predpisov a výklad ustanovení § 2 písm. i/ a § 21 zákona o dani z príjmov súdom je neprimerane extenzívny a arbitrárny.

Záverom uviedol, že nezákonnosť rozhodnutia je aj v porušení princípu voľného hodnotenia dôkazov a v procesných pochybeniach, keď mu správca dane pri výkone kontroly znemožnil výkon oprávnení podľa § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. K námietkam týkajúcim sa odpisu pohľadávky uviedol, že podstatou sporu je posúdenie, či zúčtovanie, t.j. zrušenie vytvorenej opravnej položky bolo vykonané z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva alebo preto, že pominuli dôvody čiastočného alebo úplného zániku opodstatneného predpokladu zníženia hodnoty pohľadávky. Pritom, ako vyplýva zo zisteného skutkového stavu, žalobca správcovi dane ani žalovanému nikdy *neuviedol dôvod, pre ktorý sa rozhodol vytvorenú opravnú položku v roku 2005 a 2006 zrušiť*. Od posúdenia tejto skutočnosti sa potom odvíja aj spôsob zúčtovania vytvorenej opravnej položky k pohľadávke, a nadväzne jej vplyv na hospodársky výsledok a na základ dane. Keďže podľa § 18 ods. 12 *Opatrenia* sa zúčtovanie, teda rozpustenie, resp. zrušenie opravnej položky účtuje len z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva alebo z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku, a žalobca neuviedol správcovi dane dôvod, pre ktorý sa rozhodol zrušiť opravnú položku, správca dane sám v zmysle § 18 *Opatrenia* začal skúmať tento dôvod, a pre neho z predložených účtovných dokladov jednoznačne vyplývalo, že žalobca neúčtoval z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku, pretože to by musel účtovať na účet 547-Tvorba a zúčtovanie OP k pohľadávkam (ako nákladový účet na stranu Dal), teda znížil by si náklady, čo neurobil a ani to nenamieta. To znamená, že vylúčením tohto spôsobu zrušenia opravnej položky správca dane dospel k záveru, že žalobca zrušil opravnú položku z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva.

Žalovaný zotrval na názore, že spôsob zúčtovania opravnej položky, ktorý žalobca uvádza v odvolaní, zodpovedá spôsobu zúčtovania opravných položiek pri vyradení majetku, teda v tomto prípade potvrdzuje správnosť záveru správcu dane, že zúčtoval opravnú položku *z dôvodu trvalého vyradenia pohľadávky z majetku na základe rozhodnutia účtovanej jednotky*. Skutočnosť, že vykonaným spôsobom odpísal pohľadávku potvrdzujú aj predložené účtovné doklady a najmä fakt, že pohľadávka nie je vykázaná žalobcom v súvahe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, teda k 31.12.2007. Žalobca teda zúčtoval, zrušil opravnú položku súvahovo – vyrovnaním účtov 391/311 (účet 311-pohľadávka na strane Dal a na účte 391 – tvorba a zúčtovanie OP na strane Má dať, a týmto súvahovým spôsobom účtovania vyradil pohľadávku z majetku bez vplyvu na hospodársky výsledok, čo mu umožňujú nové Postupy účtovania účinné od roku 2007. Žalovaný netrvá na tom, aby žalobca odpísal pohľadávku z majetku cez účtovníctvo, účtovne cez účet 546 – odpis pohľadávky, teda výsledkovo, lebo ako už bolo uvedené, nové Postupy účtovania to už neustanovujú, ale mal to riešiť cez pripočítateľnú položku k základu dane, čiže mal si upraviť základ dane – zvýšiť základ dane a to v riadnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roku 2008 (tzn. v tom zdaňovacom období, kedy vyradil P z majetku). Teda aj keď vyradil zvyšnú časť pohľadávky z účtovníctva skráteným spôsobom účtovania, t.j. vynechal účtovanie o odpise pohľadávky, pretože mu to umožňovali postupy účtovania, pri tvorbe tejto opravnej položky v roku 2005 a 2006, keď si túto tvorbu opravnej položky nespochybniteľne zahrnul do daňových nákladov, teda do základu dane a jej tvorba bola uznaná za daňový výdavok, došlo k zníženiu výsledku hospodárenia, pričom ale účtovanie pri vyradení pohľadávky je len súvahové. Pri odpísaní pohľadávky však ide o trvalé vyradenie z evidencie ako z hľadiska účtovného tak aj daňového, to znamená, že žalobca mal skúmať, či sú splnené podmienky na odpis pohľadávky do daňových výdavkov uvedené v § 19 ods. 2 písm. i/, písm. h/, ako aj podmienky uvedené v § 52 ods. 19 zákona o dani z príjmov č. 595/2003 Z.z. Splnenie týchto podmienok pre uplatnenie odpisu do daňových výdavkov však nebolo žalobcom preukázané a preto mal zvýšiť základ dane o sumu už daňovo uplatnených výdavkov (vytvorených opravných položiek v rokoch 2005 a 2006, ktoré v týchto obdobiach zahrnul do základu dane, upravil si základ dane – znížil si základ dane a odviezol nižšiu daň), teda mal si vyradenie zvyšnej časti pohľadávky z účtovníctva dodanť.

Pokiaľ ide o uplatnenie nákladov vyplývajúcich z faktúry za poskytovanie služieb od dodávateľa G.-M., s.r.o., zotrval na názore, že žalobca nepreukázal opodstatnenosť uplatnenia týchto sporných výdavkov na daňové účely na základe predložených dokladov, pretože žiadnym hodnoverným spôsobom nepreukázal, že boli vystavené na základe reálneho plnenia, a že dodávateľ uvedený na predloženej faktúre aj skutočne poskytol deklarované služby v oblasti kúpeľníctva prostredníctvom spoločnosti R.B.R., s.r.o., alebo prostredníctvom I. R. Ani v účtovníctve dodávateľskej spoločnosti neboli zaúčtované žiadne náklady, ktoré by súviseli s plnením predmetu zmluvy pre žalobcu a náklady na mystery shopping. Dodávateľ zaúčtoval do nákladov len sumu 16.820.000,-Sk na základe dodávateľskej faktúry od B.R. a žiadne iné náklady neboli preukázané. Pri posudzovaní oprávnenosti uplatnenia výdavkov na daňové účely správca dane nevychádzal len z predložených dokladov, ale vykonal rozsiahle dokazovanie a zistené skutočnosti ho oprávňovali pri zhodnotení dôkazov dospieť k záveru, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie služieb a vypracovanie marketingovej analýzy spoločnosťou G.-M., s.r.o., čím nespĺnil predpoklady potrebné pre vznik nároku na uplatnenie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2002 Z.z. o dani z príjmov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie,

mu predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p., § 214 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a po tom, čo deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bolo zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, v senáte rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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

Z obsahu predloženého spisového materiálu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného najvyšší súd zistil skutkový stav tak, ako je uvedený v rozsudku krajského súdu, a z ktorého zjednodušene vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za roky 2006 a 2007 na dani z príjmov právnických osôb, ktorú ukončil protokolom zo dňa 29.09.2009 č. 645/321/80153/2009/Laš, a na jeho základe vydal dňa 05. novembra 2009 dodatočný platobný výmer č. 645/230/91458/09/Tep, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 114.645,45 €. Odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím zamietol a dodatočný platobný výmer potvrdil.

Správca dane pri kontrole dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007 zistil, že v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby daňový subjekt priznal daň o 3.453.809,-Sk menej ako zistil správca dane (114.645,45 €), a to z dôvodu, že *daňový subjekt nesplnil podmienky pre odpis menovitej hodnoty pohľadávky do daňových výdavkov podľa § 19 ods. 2 písm. h/, § 19 ods. 2 písm. i/ a § 52 ods. 19 zákona o dani z príjmov v sume 1.177.940,-Sk*. Správca dane zistil, že daňový subjekt dňa 09.01.2003 vyhotovil faktúru č. 18053004 (dátum splatnosti 24.01.2003), ktorou fakturoval odberateľovi S.-R., M. S. A., N. za liečebné pobyty v Liečebnom dome PAX v dňoch od 01.01.2003 do 09.01.2003 v sume 43.109,60 € (1.774.434,25 Sk). Pohľadávka bola v roku 2005 čiastočne uhradená a k 31.12.2005 predstavovala čiastku 1.573.291,22 Sk. K uvedenej pohľadávke vytvoril žalobca v roku 2005 opravnú položku vo výške 50% z hodnoty pohľadávky, t.j. v sume 786.196,-Sk, ktorá je daňovým výdavkom. K 31.12.2006 vykazoval žalobca pohľadávku vo výške 1.570.586,23 Sk, dotvoril opravnú položku v sume 784.390,23 Sk a následne ju znížil o kurzový rozdiel v sume 84.577,39 Sk, z čoho vyplýva, že v roku 2006 si v daňových výdavkoch uplatnil opravnú položku v sume 699.812,84 Sk. V zdaňovacom období roku 2005 a 2006 si spolu uplatnil tvorbu opravných položiek v sume 1.486.008,84 Sk.

Žalobca namieta, že k 31.12.2007 vykonal odpis časti pohľadávky, *t.j. kurzového rozdielu v sume 84.577,39 Sk* (prepočtom majetku z cudzej meny na slovenskú menu) z dôvodu zostavenia účtovnej závierky.

Pre krajský súd základnou právnou otázkou danej veci, *v časti odpisu pohľadávky vo výške 1.177.940,67 Sk k 31.12.2007 do daňových výdavkov* je, resp. bolo rozhodné, či žalobca bol povinný opravné položky, ktoré vytvoril v rokoch 2005 a 2006 k pohľadávke z roku 2003 pred ich vyradením z účtovníctva, zrušiť a odpísanú pohľadávku posúdiť aj na daňové účely podľa zákona o dani z príjmov.

Pre posúdenie veci v časti týkajúcej sa zmluvy o poskytnutí služieb zo dňa 18. júna 2007 so spoločnosťou G.-M., s.r.o., B. bolo rozhodné, či žalobca zákonným spôsobom preukázal oprávnenosť uplatneného daňového výdavku v sume 17.000.000,-Sk, t.j. či išlo o preukázateľne vynaložený výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Medzi účastníkmi, žalobcom a žalovaným Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky (predtým Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky) resp. správcom dane, je odlišný právny názor na aplikáciu a výklad ustanovenia § 19, § 52 ods. 19 zákona o dani z príjmov a § 2 písm. i/ citovaného zákona z dôvodu, že podľa daňových orgánov žalobca nespĺnil podmienky pre odpis menovitej hodnoty pohľadávky do daňových výdavkov podľa § 19 ods. 2 písm. h/, § 19 ods. 2 písm. i/, § 52 ods. 19 zákona o dani z príjmov v sume 1.177.940,-Sk, a tiež nepreukázal, že sumu 17.000.000,-Sk vynaložil na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov.

Daňové konanie upravoval v posudzovanom období zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 2 ods. 1 cit. zákona č. 511/1992 Zb., v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v ustanovení § 1 ods. 1 upravuje
a/ *daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby,*
b/ *spôsob platenia a vyberania dane, ...*

Legálna definícia daňového výdavku je uvedená v ustanovení § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého na účely tohto zákona sa rozumie **daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve** (v poznámke pod čiarou s odkazom na zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa

a) zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov, alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

Podľa § 19 ods. 2 citovaného zákona o dani z príjmov, *daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú*

h) výdavok (náklad) vo výške obstarávacej ceny pohľadávky nadobudnutej postúpením alebo výdavok vo výške odpisu menovitej hodnoty pohľadávky 1) vrátane úrokov z omeškania a poplatkov z omeškania a iných platieb, ktoré zvyšujú pohľadávku z dôvodu oneskorenej úhrady (ďalej len „prísľušenstvo“), ak je toto prísľušenstvo zahrnuté do základu dane podľa § 17 ods. 21, alebo neuhradenej časti týchto pohľadávok, u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva alebo daňovníka, ktorý účtoval v sústave podvojného účtovníctva a zmenil spôsob účtovania na účtovanie v sústave jednoduchého účtovníctva pri pohľadávkach už zahrnutých do príjmov v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach,

v ktorých účtoval v sústave podvojného účtovníctva, ak, bod 5. - ide o pohľadávku, na ktorú možno tvoriť opravnú položku do 100% [§ 20 ods. 8 písm. c/, § 20 ods. 14 písm. d/], § 20 ods. 17 a 19,

i/ výdavok (náklad) vo výške menovitej hodnoty pohľadávky alebo obstarávacej ceny pohľadávky, ktorá jednotlivito nepresahuje 1.000,-Sk za pohľadávku, ak sa trvale upúšťa od jej vymáhania z dôvodu, že náklady na jej vymáhanie by presiahli jej hodnotu; príslušenstvo k takejto pohľadávke je daňovým výdavkom, ak podľa § 17 ods. 21 bolo zahrnuté do základu dane.

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 taxatívne vymedzené výdavky uvedené v písm. a/ až k/ citovaného ustanovenia (§ 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov).

Daňovník, ktorý k 31. decembru 2003, alebo po tomto termíne splnil podmienky na odpis pohľadávky, ktorej splatnosť nastala do 31. decembra 2002, do daňových výdavkov podľa § 24 ods. 2 písm. s/ siedmeho bodu zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov, odpíše tieto pohľadávky do daňových výdavkov podľa podmienok tohto zákona, ak sa o *trvalom upustení od vymáhania nepremláčanej pohľadávky* účtovalo v nákladoch po 31. decembri 2002; na postúpenie tejto pohľadávky po 31. decembri 2003 sa použijú ustanovenia § 24 ods. 2 písm. r/ zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Na zahrnutie odpustenej sumy záväzku do základu dane, prísluňajúcej k týmto pohľadávkam, sa použijú ustanovenia § 23 ods. 27 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (§ 52 ods. 19 cit. zákona).

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

S prihliadnutím na vyššie citované zákonné ustanovenia je potrebné zdôrazniť, že samotné tvrdenie daňovníka v daňovom konaní nepostačuje.

V prvom daňovom prípade týkajúcom sa zvýšenia základu dane z príjmov o sumu 1.177.940,-Sk správca dane dospel k záveru, že žalobca vykonaným spôsobom zúčtovania opravnej položky zrušil opravnú položku z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva. Žalobca ale namieta, že pri účtovaní pohľadávky postupoval podľa novely Opatrenia Ministerstva financií SR č. MF/25814/2006-74 platnej od 01.01.2007, neúčtoval o odpise pohľadávky a preto nemôže byť zvýšený základ dane. V roku 2007 zaúčtoval vyradenie pohľadávky voči odberateľovi S.-R. z evidencie na účty 391-Opravné položky k pohľadávkam a na účet 311-Odberatelia, t.j. mimo výsledkovo. Keďže sa jedná o zahraničný subjekt neuplatňoval si možnosť odpisu pohľadávky do daňových výdavkov.

Opatrenie Ministerstva financií SR zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení opatrenia MF SR č. MF/25814/2006-74 v ustanovení § 18 upravuje Zásady pre tvorbu a zúčtovanie opravných položiek.

V konaní nie je sporné, že s účinnosťou od 01.01.2007 došlo k úprave Zásad pri tvorbe, použití a zrušení opravných položiek, a že v zmysle prechodných a záverečných ustanovení (§ 86e ods. 2) sa vytvorené opravné položky zúčtujú podľa § 18 v znení účinnom po 01. januári 2007 (nová platná právna úprava-*Opatrenie*).

Podľa § 18 ods. 12 veta prvá *Opatrenia*, zúčtovanie (rozpustenie, resp. zrušenie) opravnej položky sa účtuje z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva alebo z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku.

Podľa § 57 ods. 1 veta tretia *Opatrenia* (účtovanie opravnej položky) v znení účinnom od 01.01.2007, zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam z **dôvodu vyradenia pohľadávok** sa účtuje na ľarchu účtu 391-Opravné položky k pohľadávkam so súvzťažným zápisom v prospech vecne príslušného účtu pohľadávok.

Správca dane z predložených účtovných dokladov zistil, že žalobca neúčtoval z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku, pretože by to musel účtovať na účet 547-Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam (nákladový účet - Dal), teda znížil by si náklady, čo ale neurobil a ani to nenamieta, a vylúčením tohto spôsobu správca dane dospel k záveru, že žalobca zrušil opravnú položku súvahovo – vyrovnaním účtov 391/311 (účet 311-pohľadávka na strane Dal a na účte 391-tvorba a zúčtovanie opravnej položky na strane Má dať) a týmto súvahovým, bez vplyvu na výsledok hospodárenia, spôsobom účtovania, vyradil pohľadávku z majetku.

V zmysle uvedeného bol ustálený záver, že žalobca ako daňový subjekt to však mal riešiť cez pripočítateľnú položku k základu dane, tzn. upraviť- zvýšiť- základ dane podľa § 17 ods. 2 písm. b/ zákona o dani z príjmov (o výšku daňovo uplatnenej opravnej položky, ktorej tvorbu účtoval v roku 2005 a 2006, a ktorú zúčtoval v roku 2007 pri odpise pohľadávky) v riadnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roku 2008, t.j. v tom zdaňovacom období, kedy vyradil pohľadávku z majetku. *Žalobca neuviedol zákonný dôvod, pre ktorý sa rozhodol vytvorenú opravnú položku v roku 2005 a 2006 zrušiť*, preto je možné konštatovať, že daňovník dôkazné bremeno v tomto prípade neunesol a senát odvolacieho súdu na základe daňovými orgánmi a súdom prvého stupňa zisteného skutkového stavu veci v tejto časti odvolacích dôvodov dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutia daňových orgánov sú vydané v súlade so zákonom.

V druhom daňovom prípade, neuznania daňových výdavkov v sume 17.000.000,-Sk, ktoré si žalobca uplatnil na základe faktúry č. 0712/2007 zo dňa 07.12.2007 za poskytnutie služieb podľa Zmluvy o poskytnutí služieb zo dňa 18.06.2007 s dodávateľom G.-M., s.r.o., so sídlom v B., žalobca podľa obsahu napadnutých daňových rozhodnutí hodnoverným spôsobom nepreukázal skutočnosť, či predložené doklady boli vystavené na základe reálneho plnenia a či dodávateľ uvedený na faktúre skutočne poskytol deklarované služby v oblasti kúpeľníctva, či už osobne alebo prostredníctvom subdodávok - spoločnosťou R.B.R., s.r.o., alebo prostredníctvom I.R.

Správca dane pri kontrole zistil, že kontrolovaný daňový subjekt K. T. T., a.s., nepredložil žiadne dôkazy na preukázanie tvrdení, že spoločnosť G.-M., s.r.o., B. skutočne poskytla služby a vykonala činnosti na základe zmluvy, ktorej plnenie fakturovala v sume 17.000.000,-Sk. Kontrolovaný daňový subjekt si túto sumu uplatnil v daňových výdavkoch na základe dodávateľskej faktúry č. 20702926. Na preukázanie plnenia zmluvy predložil materiál v písomnej forme a preberací protokol zo dňa 07.12.2007 o prevzatí materiálu „Zhodnotenie a marketingové analýzy kúpeľníctva“, podľa ktorého ho spolu s prílohami /1x papierová forma, 1x CD nosič/ prevzal.

Zmluva o poskytnutí služieb bola písomne uzatvorená dňa 18.06.2007 medzi poskytovateľom G.-M., s.r.o., B. a objednávateľom K.T.T., a.s., a jej predmetom bolo poskytnúť služby a vykonať činnosti: 1. Poradenská činnosť v oblasti kúpeľníctva, 2. Zhodnotenie a marketingová analýza kúpeľníctva, 3. Poskytnutie iných odborných konzultácií a poradenstva.

Podľa čl. IV. citovanej zmluvy – Odmena, sa objednávateľ zaväzuje zaplatiť poskytovateľovi za výkon činnosti podľa tejto zmluvy dohodnutú odmenu vo výške 17.000.000,-Sk.

V zmysle čl. VII citovanej zmluvy - Doba trvania zmluvy a spôsob ukončenia, sa zmluva uzatvára na dobu určitú do 30.11.2007.

U správcu dane vznikli pochybnosti o reálnosti plnenia predmetu zmluvy poskytovateľom z dôvodu, že podľa výpisu z obchodného registra spoločnosť G.-M., s.r.o., má v predmete činnosti okrem iných činností nesúvisiacich s predmetom uzatvorenej zmluvy, iba poradenskú činnosť v oblasti obchodu a služieb v rozsahu voľnej živnosti. Predložená štúdia obsahovala všeobecnú analýzu kúpeľníctva (história kúpeľníctva, legislatíva a terminológia kúpeľníctva, kúpeľné služby, kvalita služieb, inovačné aktivity, inovácie v jednotlivých kúpeľných podnikoch v rámci Slovenskej republiky, rozvoj a problematiku wellness vo vzťahu ku kúpeľnému ruchu, zdravotnému cestovnému ruchu, budúci vývoj wellness, vzťah wellness k zdravotníctvu, wellness v K., vybrané problémy wellness). Neobsahovala dátum vypracovania, ani osobu, ktorá ju vypracovala, ani zdroj použitých informácií.

Základnou úlohou správcu dane v procese dokazovania je zhromaždiť dôkazy, preukazujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Správca dane nestaval na nepodložených domnienkach, ale reálnosť plnenia predmetu zmluvy preveroval miestnymi zisťovaniami a dožiadaniami, ktoré neodstránili pochybnosti o reálnosti plnenia predmetu zmluvy spoločnosťou G.-M., s.r.o., ani subdodávateľom, pretože ani spoločnosť R. B. R., s.r.o., nemala v predmete činnosti podľa výpisu z obchodného registra také činnosti, ktorých predpokladom by bolo poskytnutie služieb vyplývajúcich z uzatvorenej zmluvy.

Podľa § 7 ods. 1 veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb., *každý je povinný vypovedať na účely správy dane ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe*; musí vypovedať pravdivo a nič nesmie zamlčať. Vypoveď môže byť podaná písomne alebo ústne.

O ústnom pojednávaní v daňovom konaní spíše správca dane zápisnicu. Zo zápisnice musí byť zrejme najmä, kto, kde a kedy daňové konanie vykonal, ktoré osoby sa ho zúčastnili, označenie hlavného predmetu konania, súvislé opísanie jeho priebehu, označenie dokladov

a iných listín odovzdaných pri pojednávaní alebo podstatný obsah listín predložených na nahliadnutie, vykonané poučenie, vyjadrenie poučených osôb, ich návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice, závery o týchto návrhoch alebo námietkach (§ 11 ods. 1, 2, zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 14 ods. 1 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, **správca dane je oprávnený** na účely správy daní a pri poskytnutí súčinnosti orgánom podľa osobitného predpisu **vykonávať miestne zisťovanie** podľa § 3 ods. 13. Daňový subjekt a tretie osoby sú povinné poskytnúť zamestnancovi správcu dane všetky primerané prostriedky a pomoc potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia (ods. 5) *O miestnom zisťovaní spíše zamestnanec správcu dane zápisnicu* (§ 14 ods. 7 veta prvá).

Podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., **daňový subjekt**, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), **má** vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane **právo aj**

d/ nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
e/ klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
f/ vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadrenia k nim.

Miestne príslušný správca dane môže požiadať o vykonanie jednotlivých úkonov správy daní iného vecne príslušného správcu dane, ak tento môže požadovaný úkon vykonať ľahšie, hospodárnejšie alebo rýchlejšie (§ 16 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Námietky žalobcu smerovali jednak k priebehu ústneho pojednávania a k výsluchom svedkov J. H., MUDr. M. K., I. R. a A. K., ktorých výpovede boli zaznamenané do zápisníc o ústnom pojednávaní dňa 24.11.2008 (správne 12.06.2008) a dňa 12.02.2009 (J. H.), dňa 30.03.2009 (MUDr. M. K.), dňa 12.02.2009 (I. R.) a dňa 05.05.2009 (A. K.), a tvrdí, že *tieto boli vykonané v rozpore so zákonom*, konkrétne ustanovením § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní, keďže žalobca bol s výsluchmi svedkov oboznámený až po ukončení procesných úkonov. Správca dane sa tým, že žalobcu neprizval k výsluchu svedkov a neumožnil mu klásť im otázky, dopustil závažného procesného pochybenia.

Senát odvolacieho súdu z obsahu predloženého administratívneho spisu zistil, že sa v ňom okrem iných listín nachádza:

1. odpoveď na dožiadanie Daňového úradu Bratislava VI s prílohou zo dňa 24.11.2008 - zápisnicou o ústnom pojednávaní, ktorá bola spísaná dňa 12.06.2008 v priestoroch Daňového úradu Bratislava VI s daňovým subjektom G.-M., s.r.o., B., za ktorý sa vyjadřila konateľka spoločnosti J. H.,

2. zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 12.02.2009 o výsluchu daňového subjektu J. H. Daňovým úradom Bratislava VI,

3. zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 12.02.2009 o výsluchu svedka I. R. v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u daňového subjektu G.-M., s.r.o., Daňovým úradom Bratislava VI,

4. zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 30.03.2009, o vypočítaní daňového subjektu MUDr. M. K. Daňovým úradom Bratislava V,

5. zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 05.05.2009 o výsluchu predvedeného konateľa daňového subjektu R. B. R., s.r.o., A. K., dožiadaným Daňovým úradom Púchov.

Zo spomínaných zápisníc vyplýva, že účastníci vyššie uvedených ústnych pojednávanií nemali postavenie svedka definovaného v § 7 zákona o správe daní v priebehu daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu v tejto veci, keďže ide o zápisnicu napr. v bode 3, ktorá bola spísaná v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u iného subjektu a to v spoločnosti G.-M., s.r.o., a teda správca dane nemal povinnosť kontrolovaný daňový subjekt na tieto ústne pojednávania prizvať. *Zároveň je však potrebné zdôrazniť, že uvedené poznatky získané z daňového konania u iného subjektu mohol v tomto prípade správca dane ako dôkaz použiť len vtedy, ak by vyplývali zo záverov Protokolu o výsledku daňovej kontroly vo veci, v ktorej bol svedok vypočutý. Takto však správca dane ani žalovaný nepostupovali a ak danú zápisnicu o výsluchu svedka zrealizovanú v inej daňovej veci použili ako dôkaz v tejto veci, postupovali v rozpore s § 24 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., keďže ako dôkaz mohli použiť len protokol o výsledku daňovej kontroly vykonávanej u iného subjektu, alebo mali svedka opakovane už za prítomnosti zástupcov žalobcu vypočut' v tomto daňovom konaní.*

Pokiaľ ide o rozsah preskúmvavej pôsobnosti súdu vo vzťahu k procesným chybám, súd je limitovaný ustanovením § 250i ods. 3 O.s.p. a prihliada len na tie vady konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia. Súd uvedené porušenie procesného práva daňovými orgánmi hodnotí síce ako vadu konania pred správnym orgánom, zároveň dodáva, že uvedené pochybenie nemohlo ovplyvniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, pretože v predmetnom konaní prišlo k vypočutiu uvedených osôb ako svedkov aj v tomto daňovom konaní a to buď za prítomnosti zástupcu žalobcu alebo o termíne výsluchu svedkov bol žalobca písomne upovedomený a až takto získané dôkazy boli rozhodujúce pre odvolací súd pri preskúmvaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí.

Daňové orgány vo veci postupovali tak, že poznatky z výsluchov svedkov a štatutárnych zástupcov daňových subjektov z iných daňových konaní zaznamenali do zápisníc o ústnom pojednávanií a pretože samotné zistené poznatky z iných daňových vecí boli rozporné, boli v tomto daňovom konaní za prítomnosti žalobcu vypočutí svedkyňa MUDr. M. K. (zápisnica o ústnom pojednávanií zo dňa 16.06.2009) a I. R. (zápisnica zo dňa 13.10.2009), a oboznámili žalobcu (dňa 14.10.2009) s výpoveďou svedka A. K. zo dňa 23.07.2009, o výsluchu ktorého bol žalobca upovedomený listom č. 671/320/24203/2009/Kop (doručený 17.07.2009).

Účastníci daňového konania v tejto veci a všetky zúčastnené osoby (poučení v súlade s § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.) po predložení písomných dokladov na nahliadnutie:

a. zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 13.11.2008 a b. zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 14.11.2008, c. zápisnice o ústnom pojednávanií zo dňa 24.11.2008 s konateľkou spoločnosti G.-M., s.r.o., B. J. H., d. zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 18.11.2008, e. zápisnice o ústnom pojednávanií zo dňa 12.02.2009 s J. H., f. zápisnice o ústnom pojednávanií zo dňa 12.02.2009 s I. R., g. zápisnice o ústnom pojednávanií zo dňa 30.03.2009 s MUDr. M. K., a h. zápisnice o ústnom pojednávanií zo dňa 05.05.2009 s A. K., do zápisnice uviedli, že nemajú žiadne pripomienky, nevzniesli žiadne návrhy alebo námietky a svojimi podpismi potvrdili súhlas s ich obsahom. So skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole, ako aj o spôsobe ich zistenia správca dane oboznámil v zmysle § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcu dňa 19.05.2009 do zápisnice o ústnom pojednávanií číslo: 645/321/28796/2009/Laš. Za daňový subjekt, K.T.T., a.s., boli prítomní predseda predstavenstva Ing. T. V. a člen predstavenstva Ing. A. N.

Námietky žalobcu obsiahnuté v žalobe ako i v odvolaní týkajúce sa nezákonnosti postupu správcu dane k zápisniciam o ústnom pojednávanií a tiež námietka, že kto koná

za právnickú osobu nemôže vypovedať ako svedok je neopodstatnená, pretože ustanovenie § 7 zákona o správe daní nerozlišuje, či ide o svedkov konajúcich za právnickú osobu a ani nezakazuje fyzickej osobe konajúcej za právnickú osobu vypovedať ako svedok v inej daňovej veci.

Ak to teda zhrnieme, žalobca tvrdil, že jeho jediným zmluvným partnerom ako poskytovateľom služieb v zmysle uzatvorenej zmluvy je G.-M., s.r.o., plnenie zmluvy preukazoval fa č. 017/2007 zo dňa 07.12.2007 v sume 17.000.000,-Sk a ukončením poskytnutia služby – štúdiou „Zhodnotenie a marketingová analýza kúpeľníctva“.

Z vykonaného dokazovania vyplývajú tieto skutočnosti: plnením predmetu zmluvy mal byť ústne poverený I. R., ktorý nebol zamestnancom spoločnosti G.-M., s.r.o., a nemal s ňou uzatvorenú žiadnu zmluvu zakladajúcu právny vzťah. G.-M., s.r.o., mala poskytnúť služby pre žalobcu prostredníctvom subdodávateľa R. B. R., s.r.o., ktorej konateľom bol A. K. a výsledkom jeho činnosti mal byť materiál „Zhodnotenie a marketingová analýza kúpeľníctva“. I. R. mal plniť za G.-M., s.r.o., predmet zmluvy v oblasti marketingu a reklamných činností prostredníctvom *mystery shoppingu* - prieskum kvality poskytovaných služieb, za ktoré si žiadne náklady v regióne T. T. neúčtoval. Odbornú časť pripravovala MUDr. M. K. Podľa A. K. marketingovú analýzu vypracovala MUDr. K., odovzdala mu ju a on ju odovzdal I. R. MUDr. K. vo svojej svedeckej výpovedi poprela vypracovanie analýzy, ktorá mala byť výsledkom poskytovaných služieb pre žalobcu, poskytla len odborné poradenstvo v rámci pripomienok a konzultácií.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Inštitút dokazovania je upravený v § 29 zákona č. 511/1992 Zb. Napriek tomu, že zákon dôkaznú povinnosť rozdeľuje medzi správcu dane a daňový subjekt s cieľom čo najúplnejšie zistiť skutkový stav veci na zabezpečenie objektívneho vyrubenia dane, dôkazné bremeno nesie predovšetkým daňový subjekt. Povinnosťou daňového subjektu v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona je preukázať správnosť dane, t.j. že skutočnosti, ktoré uviedol v daňovom priznaní sú objektívne a svoje tvrdenie dokladovať predpísanou evidenciou. Samo hodnotenie dôkazov patrí správcovi dane.

Správca dane pri vyčíslení základu dane a následne daňovej povinnosti postupoval v súlade s ustanovením § 2 ods. 3, 6 a § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. (správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňového subjektu. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú zistené v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi) a vychádzal zo základných zásad daňového konania upravených v § 2, postupoval v úzkej spolupráci s daňovým subjektom, dostatočne zistil skutkový stav (vykonal dokazovanie), jednotlivé dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

V hodnotení dôkazov, ich výpovednej hodnoty a vierohodnosti odvolací súd nezistil právne pochybenia, ani logické nesprávnosti, ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv

na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. V protokole o výsledku daňovej kontroly sú uvedené všetky doklady (aj ich obsah), z ktorých daňové orgány pri rozhodovaní vychádzali.

Daňové orgány postačujúcim spôsobom vyhodnotili rozporné tvrdenia vyššie uvedených svedkov a spolu s ostatnými v konaní zadováženými dôkazmi správca dane nesporne dospel k záveru, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že I. R. vykonával poradenstvo v oblasti marketingu, organizačné a podnikové poradenstvo pre K. T. T., a.s., za spoločnosť G.-M., s.r.o., formou mystery shoppingu a žalobca v daňovom konaní nepreukázal reálne uskutočnenie služieb a ani skutočnosť, či samotný výdavok vo výške 17.000.000,-Sk bol vynaložený na daňové účely, keďže predložená písomná analýza z hľadiska obsahu nepriniesla ani podľa názoru odvolacieho súdu, žiadne informácie alebo znalostné prvky, ktoré by neboli všeobecne známe a dostupné. Preto výdavok žalobcu vo výške 17.000.000,-Sk nie je možné považovať za výdavok daňový, keďže zo štúdie nie je zrejmé, akým konkrétnym spôsobom priniesla vypracovaná analýza novátorstvo a zvýšenie kvality samotných žalobcom poskytovaných služieb oproti službám žalobcu poskytovaným už pred jej vypracovaním a po jej vypracovaní, respektíve nie je zrejmé, čím konkrétne predmetná analýza prispela k tomu, že zariadenia žalobcu poskytovali kvalitnejšie služby oproti iným konkurentom v poskytovaní kúpeľnej liečby na území Slovenskej republiky. Odvolací súd dospel k záveru, že žalobca v tomto smere neunesol dôkazné bremeno. Pritŕažujúcou skutočnosťou pri posudzovaní predmetného výdavku na daňové účely je i samotná skutočnosť, že dodávateľ analýzy spoločnosť G. - M., s.r.o., okrem vystavenia daňového dokladu - faktúry bola v predmetnom konaní absolútne nečinná, analýzu žalobcovi nedodala a ani nepreukázala žiadne svoje daňové výdavky, ktoré by jej vznikli práve v súvislosti s jej vypracovaním. S poukazom na uvedené dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že neboli splnené všetky predpoklady potrebné pre vznik nároku na uplatnenie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Pokiaľ ide o argumentáciu žalobcu a vytknutie procesného nedostatku v postupe krajského súdu, že jeho návrh na vypočutie svedkov, ktorých menovite označil zamietol, odvolací súd uvádza, že postup krajského súdu, ktorý na pojednávaní dňa 22. marca 2011 uznesením nepripustil výsluch žalobcom označených svedkov bol zákonný. Žalobnými dôvodmi a návrhmi, rozšírenými nad rámec dôvodov uvedených v žalobe sa krajský súd s poukazom na ustanovenie § 250h ods. 1 O.s.p. nemohol zaoberať, (správne súdnictvo je ovládané koncentračnou a dispozičnou zásadou), pokiaľ vypočutie žalobcom navrhnutých svedkov nepovažoval za nevyhnutné pri preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia. Krajský súd postup správneho orgánu preskúmal len v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, tieto nie je možné rozširovať po uplynutí dvojmesačnej lehoty na podanie žaloby (§ 250h ods. 1 O.s.p.). Zároveň pre súd v správnom súdnictve pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

Žalobca sa v odvolaní proti rozsudku krajského súdu osobitne namietal aj nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly.

Podľa § 15 ods. 17 veta prvá, veta druhá zákona č. 511/1992 Zb., *správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov od jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov*, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov.

Ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt (§ 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb.).

Z administratívneho spisu odvolací súd zistil, že daňová kontrola začala dňa 28. októbra 2008 a mala byť ukončená v termíne do dňa 28. apríla 2009. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane neobdržal odpoveď na dožiadanie, požiadal o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly do 28.10.2009 a jeho žiadosti Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, pracovisko Trenčín, dňa 08.04.2009 vyhovel. Oznámenie o predĺžení lehoty na vykonanie kontroly rozhodnutím nadriadeného orgánu č. VIII/320/1897/09/Bohm do 28. októbra 2009 bolo v súlade s vyššie citovaným ustanovením § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní (uvedením dôvodov) doručené žalobcovi dňa 16.04.2009. Vzhľadom na uvedené je námietka žalobcu nedôvodná.

Odvolací súd poukazujúc na vyššie uvedené dospel k záveru, že tvrdenia daňového subjektu v odvolaní nie sú dôvodné. Daňový subjekt uskutočnenie spornej služby preukázal predložením daňového dokladu (faktúry), a pochybnosti správcu dane o vierohodnosti, pravdivosti a reálnosti obchodného prípadu vychádzajúce i z výpovedí svedkov, žalobca neodstránil a žiadnym iným spôsobom nepreukázal.

V zmysle už citovaného ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. *je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti reálneho uskutočnenia fakturovaných služieb a to nielen po formálnej stránke, t.j. predložením dokladov, ale aj preukázaním skutočného dodania služieb.*

Výpovedná hodnota dôkazov (dokladov) predložených žalobcom bola spochybnená, preto v konaní neuniesol dôkazné bremeno.

Neobstoja ani námietky žalobcu, že prvostupňový súd sa vôbec nevysporiadal s mnohými jeho argumentmi uvedenými v žalobe i počas konania, a ktoré sa týkali porušenia princípu voľného hodnotenia dôkazov pri rozhodovaní žalovaného, porušenia ústavných princíпов a nesprávnym spôsobom interpretácie právnych noriem žalovaným, v dôsledku čoho je rozhodnutie nezákonné a má za následok ukrátenie na jeho právach. Rozhodnutia daňových orgánov a ich závery, a tiež krajského súdu, obsahujú všetky zákonom predpísané náležitosti, sú zrozumiteľné a dostatočne logické, vychádzajúce zo skutkových okolností prípadu a relevantných právnych noriem a podrobne a zrozumiteľne reagujú na všetky námietky žalobcu. Žalovaný dostatočným spôsobom odôvodnil, prečo výdavky žalobcu nespĺňajú kritéria daňového výdavku a nie je ich možné akceptovať na daňové účely.

Za daných okolností nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že výklad ustanovení § 2 písm. i/a § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov súdom je neprimerane extenzívny a arbitrárny.

Pokiaľ ide o posúdenie arbitrárnosti odôvodnenia rozsudku krajského súdu, v zmysle judikatúry najvyššieho súdu považoval odvolací súd za kľúčové zistenie, či spôsob, ktorým krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie je ústavne a zákonne konformný. Jeho úlohou bolo teda zistiť, či spôsob výkladu príslušných zákonných ustanovení, ktorým odôvodnil rozhodnutie vzhľadom na zistený skutkový stav nie je svojvoľný (arbitrárny) alebo ústavne

a zákonne neudržateľný pre zjavné pochybenia alebo omyly v posudzovaní obsahu aplikovanej právnej úpravy (*mutatis mutandis* II. ÚS 127/07).

Ako vyplýva z konštantnej judikatúry Ústavného súdu (napr. č. k. II. ÚS 127/07, č. k. I. ÚS 110/02), o svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa odchýlil od znenia príslušných ustanovení a zásadne poprel ich účel a význam.

V danej veci aplikácia a výklad príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov nie je popretím ich zmyslu. Napadnutý rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, nie je arbitrárny a nesignalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 Ústavy. Ústavný súd vo svojich rozhodnutiach viackrát pripomenul, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto pre odôvodnenie rozhodnutia, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (napr. č. k. IV. ÚS 115/03, č. k. II. ÚS 44/03, č. k. III. ÚS 209/04, č. k. I. ÚS 117/05, č. k. IV. ÚS 112/05).

S poukazom na uvedené závery Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/48/2010-90 zo dňa 22. marca 2011 ako vecne správny podľa 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p., § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil, keďže neboli zistené skutočnosti vedúce k záveru, že by správca dane, či žalovaný vydali nezákonné rozhodnutie.

O trovách 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 neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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

V Bratislave dňa 03. júla 2012

JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková