



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **A. – F., s.r.o., D.C.**, *právne zastúpeného Mgr. M. U., advokátom so sídlom Š.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/226/15294-136128/2009/990596-r zo dňa 15. decembra 2009, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/30/2010-61 zo dňa 19. mája 2010, takto

#### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/30/2010-61 zo dňa 19. mája 2010 **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 žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 15.12.2009 č. I/226/15294-136128/2009/990596-r. Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dubnica nad Váhom zo dňa 10.09.2009 č. 668/230/39579/09/Boč, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon

o správe daní) vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 7 598,45 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že daňové orgány zistili skutkový stav dostatočne a spoľahlivo a vyvodili z neho aj správny právny záver. Námietky žalobcu nie sú konkrétne a nemali silu zvrátiť záver daňových orgánov, že u žalobcu nenastali zákonné podmienky pre uznanie výdavkov ako daňových výdavkov, ktoré si uplatnil žalobca za úhradu faktúr od dodávateľa I., s.r.o., a dodávateľa M., s.r.o. Daňovými orgánmi bolo zistené, že I., s.r.o., nemá zamestnancov ani si žiadnych na vykonanie prác pre žalobcu nezabezpečila iným spôsobom, nemá strojné zariadenia a mechanizmy na čistenie kanalizácie, čo nemá ani v predmete činnosti a okrem faktúry žalobca nepredložil žiaden doklad, ktorý by preukazoval, že reálne k zdaniteľnému plneniu došlo a preto aj podľa názoru krajského súdu nespĺnil zákonné podmienky pre uznanie daňových výdavkov, keďže neunesol dôkazné bremeno. Obdobne tak bolo aj v prípade dodávateľa M., s.r.o., ktorý mal vykonať práce – opravu strechy skladu na základe zmluvy o vykonaní prác na diele. Konateľ tejto spoločnosti P. G. nevedel uviesť s kým za dodávateľa uzatváral zmluvy, nevedel kto vykonával práce, akí zamestnanci, nikto ich výkon nekontroloval a nevedel kto prevzal vykonané práce, aj keď dodatočne uviedol, že ich prevzal p. K., zamestnanec T. dňa 30.10.2005, ale zápis o prevzatí prác nepodpísal. Konateľ M. K. žalobcu nepozná, nevykonal pre neho žiadne práce len podpísal zmluvy, faktúry, na ktorých nebol uvedený odberateľ, peniaze nikdy neprevzal, účtovníctvo nevedol, nemal skladové priestory ani žiadnych zamestnancov, obchodné činnosti boli fiktívne. Žalobca nepreukázal, že M., s.r.o., bol dodávateľom prác a akékoľvek zdaniteľné obchody neboli ním uskutočnené a nepreukázal ani zaplatenie faktúr.

Výrok o náhrade trov konania odôvodnil ustanovením § 250 k ods. 1 O.s.p.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie, v ktorom navrhol rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, vec mu vráti na konanie a prizná náhradu trov konania. V dôvodoch odvolania uviedol, že súd prvého stupňa sa nesprávne a absolútne nedostačujúco vysporiadal s jeho tvrdeniami a rozhodnutie riadne neodôvodnil. Vo veci preskúmania výdavkov, uplatnených nákladov vynaložených na vykonanie diel spoločnosťou M., s.r.o., namietal, že súd sa žiadnym spôsobom s jeho námietkami v rozsudku nevysporiadal, zistené skutočnosti nesprávne vyhodnotil a vec nesprávne právne posúdil. Daňové orgány nespochybňujú, že práce na oprave strechy skladu v Beluši boli vykonané, spochybňujú len dodávateľa. Nedostatky v konaní a činnosti spoločnosti M., s.r.o., nemôžu byť na ťarchu žalobcu, pretože za tieto nesie zodpovednosť uvedená spoločnosť, prípadne jej konateľ. Čo sa týka ďalších výdavkov uplatnených žalobcom a to nákladov vynaložených na vykonanie diel spoločnosťou I., s.r.o., namietal, že krajský súd zistené skutočnosti nesprávne vyhodnotil a vec nesprávne právne posúdil. Ako v prvom prípade aj tu zdôraznil, že za nedostatky v konaniach a činnosti spoločnosti I., s.r.o., resp. jej jediného konateľa nesie zodpovednosť uvedená spoločnosť. Je tiež možné, že táto spoločnosť vykonávala práce prostredníctvom pracovníkov, ktorí budú

neboli jej zamestnancami, prípadne neboli prihlásení v systéme sociálneho a zdravotného poistenia, avšak ani daňové orgány nespochybňujú, že uvedené práce boli vykonané, spochybňujú len dodávateľa. Žalovaný však bez akéhokolvek dokazovania navrhovaného žalobcom dospel k záveru, že daňový subjekt nepreukázal správcovi dane, že predmetné služby vykonala spoločnosť I., s.r.o., a teda z uvedeného dôvodu mu nevzniklo ani právo na odpočítanie dane. Ak práce boli vykonané ale správca dane nemienil dôkazné prostriedky navrhované žalobcom prijať a preveriť, odoprel daňovému subjektu jeho základné práva. Žalovaný konal v rozpore s ustanovením § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, preto je rozhodnutie nezákonné. Ďalej poukázal na to, že žalovaný ani správca dane nevyužili na zistenie objektívnej pravdy všetky inštitúty dokazovania, ktoré môžu zabezpečiť štátne orgány a nie daňový subjekt, teda vypočutie navrhovaných svedkov a konfrontačné výpovede svedkov, čím porušili svoje povinnosti uvedené v § 29 ods. 2 zákona o správe daní.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť a zdôraznil, že v odvolaní sú uvedené v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho konania na súde prvého stupňa a v celom rozsahu zotrval na svojom stanovisku podanom k žalobe, že žalobcovi bol vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2005 v súlade s právnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods. 1 v spojení s § 212 a nasl. O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) s tým, že deň pojednávania bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk), [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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

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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Z obsahu pripojených administratívnych spisov a súdneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu a opakovanú kontrolu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2005, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 668/320/35696/2009/Sam zo dňa 31.07.2009. Protokol o daňovej kontrole bol so žalobcom prerokovaný a doručený mu dňa 08.09.2009. Na základe kontrolných zistení správca dane zvýšil žalobcovi základ dane o 1 204 799,-Sk a vydal dodatočný platobný výmer č. 668/230/39579/09/Boč dňa 10.09.2009, ktorým vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane

z pridanej hodnoty rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2005 v sume 7 598,45 €. Kontrolou predložených daňových dokladov za uvedené zdaňovacie obdobie zistil, že žalobca si ako platiteľ uplatňoval nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 12/2005 zo dňa 08.04.2005 od dodávateľa I., s.r.o., T. v celkovej sume 433 600,-- Sk. Predmetom fakturácie bolo čistenie kanalizácie, čistenie šácht, vyčistenie pozemku a terénne úpravy v areáli K. bez preukázania, že fakturované práce boli vykonané dodávateľom deklarovanej na tejto faktúre.

Správca dane neuznal žalobcovi ani ďalšie výdavky – zaúčtované náklady a to: faktúru č. 031105 zo dňa 03.11.2005 v sume 109 392,-- Sk bez DPH, faktúru č. 04105 zo dňa 03.11.2005 v sume 158 134,-- Sk bez DPH a faktúru č. 05105 zo dňa 03.11.2005 v sume 503 672,80 Sk bez DPH, všetky vystavené dodávateľom M., s.r.o., T. za opravu strechy skladu na parc.č. X. na základe zmlúv o vykonaní prác na diele zo dňa 07.10.2005.

Predmetom daňového konania bolo preukázanie skutočností, či dodávatelia žalobcu zrealizovali vyúčtované zdaniteľné plnenia v predmetných faktúrach. V prvom prípade (dodávateľ spoločnosť I.) správca dane vypočul I. O., teraz O., ktorá bola konateľkou spoločnosti a dňa 28.06.2007 do zápisnice nepotvrdila žiadne práce pre daňový subjekt. Uviedla, že spoločnosť práce na faktúre č. 12/2005 nevykonávala, podpis na faktúre je jej ale o nej nič nevie, preto ju nemohla zahrnúť do účtovníctva a ani odvieť daň z tohto plnenia. V čase keď bola konateľkou sa spoločnosť nezaoberala žiadnou činnosťou, nezamestnávala žiadnych zamestnancov, nevlastnila žiaden hmotný a nehmotný majetok, nedodala žiadny materiál, nepoužila stroje alebo mechanizmy, predmetné fakturované práce nevykonala ani dodávateľsky, neobchodovala so žalobcom a Ing. arch. M. A. nepozná.

Konateľ žalobcu sa do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 06.11.2007 vyjadril, že si nepamätá s kým jednal na strane dodávateľa I., s.r.o., ani či práce boli vykonané subdodávateľsky alebo zamestnancami dodávateľa. K tomu sa nevedel vyjadriť ani Ing. arch. M. A., všetky dôkazy o vykonaných prácach dal správcovi dane a či bol preberací protokol si nepamätal.

Správca dane vykonal dokazovanie aj výsluchom svedka S. N., z výpovede ktorého nevyplývalo, že by prevzal finančnú hotovosť za spoločnosť I., s.r.o., poprel že bol osobou poverenou zastupovaním I. O. a potvrdil, že neprevzal žiadnu generálnu plnú moc. Vzhľadom na rozporné výpovede svedkov S.N. a I.O. (O.), správca dane nariadil ústne pojednávanie za účelom vzájomnej konfrontácie, na ktorú sa však S. Novotný nedostavil. Následne ani I.O. nepredložila správcovi dane žiadny doklad o doručení plnomocenstva S. N. Vystavením spornej faktúry č. 12/2005 dňa 08.04.2005 bez reálneho uskutočnenia prác deklarovanou spoločnosťou I., s.r.o., nenastali zákonné podmienky pre uplatnenie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov.

V druhom prípade (spoločnosť M. s.r.o. – od 19.04.2006 má obchodné meno B., s.r.o., ul. G.) boli taktiež zistené nezrovnalosti. Zmluvy za objednávateľa A.-F., s.r.o., D. (žalobca)

podpísal konateľ P.G. a za zhotoviteľa M., s.r.o., konateľ M.K. (od 22.08.2007 vo výkone trestu v Hrnčiarovciach nad Parnou). Svedok M. K. uviedol, že žalobcu nepozná, nevykonal pre neho žiadne práce len podpísal zmluvy a faktúry, na ktorých nebol uvedený odberateľ, peniaze nikdy neprevzal, účtovníctvo nevedol, nemal skladové priestory ani žiadnych zamestnancov a obchodné činnosti boli fiktívne. P.G. (konateľ žalobcu od 09.01.2002 do 28.07.2006) dňa 05.09.2007 potvrdil, že zmluvy medzi objednávateľom a zhotoviteľom boli ním podpísané ale nevie, či fakturované práce skutočne vykonala spoločnosť M., s.r.o., iné dôkazy nemá.

Z obsahu administratívneho spisu ďalej vyplýva, že správca dane vykonal dokazovanie zmluvami o dielo, objednávkami, faktúrami, dokladmi o úhrade, výsluchom svedkov, dožiadaniami, žiadosťou o súčinnosť, a z vlastnej iniciatívy ďalšími dôkazmi za účelom správneho určenia daňovej povinnosti a pre posúdenie výdavku a dospel k záveru, že žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno a nesplnil podmienky pre uplatnenie daňových výdavkov – nákladov. Žalovaný ako odvolací správny orgán dospel k rovnakému záveru a preto rozhodnutie správcu dane potvrdil.

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

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia súd skúma, či je žalobou napadnuté rozhodnutie v súlade s právnym poriadkom Slovenskej republiky, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. Predmetom preskúvania v správnom súdnictve je aj postup správneho orgánu, pod ktorým sa všeobecne rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje svoju právomoc danú mu zákonmi.

Procesným predpisom upravujúcim správu daní, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu alebo rozpočtu obce, vykonávanú správcami dane je zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní. Na účely citovaného zákona sa rozumie pod pojmom daňové konanie také konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Podľa tohto ustanovenia *správca dane postupuje v konaní v súlade so všeobecne záväznými predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.*

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v článku 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Keďže sa daňové konanie (pre ktoré je zákonom ustanovené, že sa účastník proti určaniu dane správcom môže odvolať) končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti v konaní o odvolaní viazaný aj odvolací daňový orgán.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní v § 29 ods. 8 upravuje, že *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 správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.*

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších právnych predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie *daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaučtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.*

*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 (§21 ods. 1 zákona o dani z príjmov).*

Správne orgány sa dostatočne a výstižne vysporiadali so všetkými námietkami žalobcu, ktoré aj podrobne odôvodnili a keďže sa s nimi odvolací súd plne stotožňuje, nebude ich opakovať. Dodáva však, že pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr), ale jednak *daňové doklady musia nielen po formálnej ale aj obsahovej stránke jednoznačne preukazovať, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo a to osobou uvedenou v predkladaných faktúrach rovnako daňový subjekt musí preukázať reálnosť plnení vyúčtovaných vo faktúre. Treba súhlasiť so záverom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nesplnil podmienku dostatočného preukázania výdavkov na daňové účely a pochybnosti o vykonaní vyúčtovaných prác dodávateľmi nepreukázal.*

Najvyšší súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a 2 O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že náhradu trov odvolacieho konania žalobcovi nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný.

**Poučenie:** Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 07. decembra 2010

**JUDr. Jana Zemková, PhD., v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková