



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a sudcov JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca v právnej veci žalobcu: **A., s.r.o.**, IČO: X., so sídlom H. 731/44, P. B., zastúpeného advokátom: JUDr. E. K., advokát so sídlom AK G. 33, X. K., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ul. č. 13, Banská Bystrica v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, č.k. I/226/11437-73135/2006/990596-r z 20. októbra 2006 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. 11S 78/2006-87 zo dňa 21.februára 2007 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. 11S 78/2006-87 zo dňa 21. februára 2007 **potvrdzuje**.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie:

Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu podanú dňa 27.12.2006 o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil správcom dane žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2004.

Rozhodol tak po posúdení predmetných faktúr, ako aj podkladov založených v administratívnom spise žalovaného, na základe čoho dospel k záveru, že správca dane pri vydaní prvostupňového rozhodnutia postupoval v súlade so zákonnými ustanoveniami, ktoré pri rozhodovaní na dostatočne zistený skutkový stav aj správne aplikoval. Pokiaľ išlo o žalobcom namietaný nesprávny úradný postup, súd ho skúmal z pohľadu ust. zákona č. 511/1992 Zb., kde úlohou súdu bolo posúdiť, či daňový orgán, resp. žalovaný vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu

pri vyslovení právneho záveru o tom, či výdavky, zaúčtované v účtovníctve žalobcu za rok 2004, boli žalobcom riadne a hodnoverne preukázané v súlade s ust. § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z.. V zmysle uvedeného súd dospel k záveru, že správca dane resp. žalovaný pri svojom hodnotení dôkazov postupovali v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb., neporušili zásadu postupu v súlade so všeobecne záväznými predpismi, ochrany záujmov štátu a obcí a súčasne dbať na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Podľa názoru krajského súdu daňové orgány oprávnene vyžadovali od žalobcu, ako daňového subjektu, aby preukázal vierohodnosť, správnosť skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní, hlásení a vyúčtovaní.

Neúspešnému žalobcovi nevzniklo podľa § 250k ods. 1 O.s.p. právo na náhradu trov konania voči úspešnému žalovanému a preto mu ich súd nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca odvolanie, v ktorom uviedol, že krajským súdom rovnako ako daňovými orgánmi bola vec po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne, preto navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného a rozhodol o trovách konania.

Nesprávne právne posúdenie spočívalo jednak v tom, že konajúce orgány nerozlišovali medzi tým, ak daňový subjekt nepredloží žiadne dôkazy na preukázanie svojich tvrdení a ak dôkazy na preukázanie svojich tvrdení predloží, ale správca dane tieto dôkazy neakceptuje.

Žalobca poukázal na to, že zo spisového materiálu jednoznačne vyplýva, že žalobca predložil správcovi dane faktúry spoločnosti O., s.r.o., pokladničné doklady, faktúry pre svojich odberateľov so súpisom prác, podal aj požadované vysvetlenia, teda dôkazy predložil, ale tieto neboli považované za dostatočné, podstatné a správne orgány vôbec nevyhodnotili, že prečo. Takisto nevzali do úvahy, že svedok, konateľ spoločnosti O., s.r.o., M. C., potvrdil, že účtované služby poskytol, práce vykonával, vystavil faktúry, pokladničné doklady a prijal plnenie od žalobcu za vykonané práce. Nedostatky zistené v spoločnosti O., s.r.o., neoprávnene poučili ako nesplnenie dôkazného bremena žalobcom v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., hoci žalobca v priebehu daňovej kontroly podľa § 15 ods. 6 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. predložil všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť.

Žalobca ďalej namietal, že správca dane vo výzve zo dňa 24. 4. 2006 č. 670/230/18253/06/Hani neuviedol žiadne pochybnosti k predloženým dokladom, nežiadal predloženie žiadneho konkrétneho dôkazu a ani dôkazu, ktorým by žalobca mohol a bol povinný disponovať. Nejasná nepresná formulácia výzvy podľa § 41 zákona č. 511/1992 Zb. nemôže zhoršovať postavenie daňového subjektu v daňovom konaní a viesť k záveru, že daňový subjekt si svoje dôkazné bremeno nesplnil.

Žalobca namietal, že súd žiadal od žalobcu preukázať skutočnosti, ktoré ako dôvody neuznania predmetných výdavkov nie sú v spise správnych orgánov nikde uvedené, správne orgány ich predložiť nežiadali. Úlohou súdu v správnom súdnictve

nie je nahradzovanie činnosti správnych orgánov (súd nemá na to kompetenciu), ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov.

Ako druhý dôvod nezákonnosti rozhodnutia žalovaného žalobca uviedol, že správne orgány nepostupovali v zmysle § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb..

Z obsahu spisu vyplýva, že žalovaný nespochybňuje vykonanie prác, ale to, že tieto práce pre žalobcu vykonala spoločnosť O., s.r.o.. Žalovaný k uvedenému záveru dospel zo zistenia v spoločnosti O., s.r.o., že nemá žiadne zmluvy alebo iné dohody s ľuďmi, ktorí vykonávali práce, nedisponovala faktúrami, dokladmi o vyplatení peňazí v hotovosti a M. C. nevedel uviesť mená osôb, ktoré práce vykonávali, jeho informácie mali byť len všeobecné. Nevzal teda do úvahy to, čo svedok M. C. potvrdil. Správca dane taktiež nevykonal žalobcom navrhnutú svedeckú výpoveď živnostníkov, čo žalovaný odôvodnil tým, že by to nevedlo k objasneniu a k preukázaniu, že na stavbách pracovali aj osoby, ktoré mali preukázateľný vzťah k spoločnosti O., s.r.o.. Nie je známe, na základe čoho dospel žalovaný k tomuto záveru. Žalobca považuje za rozpor s logikou a s požiadavkou čo najúplnejšieho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ak na strane jednej správne orgány a súd tvrdia, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno a na strane druhej žalobcom navrhovaný dôkaz správne orgány nevykonali.

Žalobca v súdnom konaní okrem iných navrhoval vypočúť V. F., ktorého firma preberala od žalobcu práce a ktorý v čestnom vyhlásení z 31. januára 2007 v zmysle požiadavky daňových orgánov potvrdil, že práce pre žalobcu prostredníctvom subdodávky vykonávali aj pracovníci z východného Slovenska. Predpokladom na zistenie podkladu rozhodnutie daňového orgánu je, že daňovému subjektu bude poskytnutá príležitosť splniť svoju dôkaznú povinnosť, navrhnúť, vykonať dôkazy, ktoré zo svojej pozície súkromnoprávnej osoby nemôže zabezpečiť, vyjadriť sa ku zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania. Nedodržanie tohto procesného postupu je porušením práv daňového subjektu, ktoré mu výslovne zákon priznáva.

Z uvedeného podľa žalobcu vyplýva, že pre vylúčenie výdavkov žalobcu v sume 1.622.300,- Sk nebol dostatok dôvodov a závery správnych orgánov, že uvedené práce pre žalobcu nevykonala spoločnosť O., s.r.o., boli predčasné. Tým, že pri daňovej kontrole a v daňovom konaní došlo aj k viacerým závažným porušeniam procesných práv žalobcu, tvrdenie žalobcu v žalobe, že bol ukrátený na svojich právach, bolo preto dôvodné.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že v konaní nespochybnil, že žalobca v daňovom konaní predložil správcovi dane faktúry od dodávateľa O., s.r.o., doklady o ich úhrade dodávateľovi, ako aj faktúry, ktorými on ako dodávateľ fakturoval stavebné práce na uvedených stavbách a že o nich účtoval. Žalovaný teda nespochybnil vykonanie prác na stavbách v Českej republike, ale prijal záver, že žalobca nepreukázal v daňovom konaní, že práce boli skutočne zrealizované spoločnosťou O., s.r.o. Konateľ spoločnosti M. C. ako svedok síce potvrdil vykonanie prác, vyhotovenie faktúr a prijatie finančných prostriedkov od žalobcu, ale nepredložil žiadny dokaz, ktorý by preukazoval jeho tvrdenia. Podľa svedeckej výpovede svedok mal len zabezpečiť ľudí a konateľ spoločnosti A., s.r.o. sám zabezpečoval všetko

ostatné. Tvrdenie svedka o tom, že práce boli vykonané, bez akýchkoľvek ďalších preukázateľných skutočností nemožno za daných okolností považovať za hodnoverný dôkaz o tom, že fakturované práce boli skutočne realizované týmto dodávateľom. Správca dane na vykonanie dokazovania vo veci realizácie fakturovaných prác spoločnosťou O., s.r.o., v zmysle ustanovenia § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, vyzval daňový subjekt na preukázanie skutočností, že práce pre neho boli vykonané týmto dodávateľom. Žalobca však okrem rámcových zmlúv o zabezpečení prác jeho subdodávateľmi žiadne iné dôkazy o vykonaní prác spoločnosťou O., s.r.o. nepredložil. Žalobcovi bol spolu s výzvou na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly doručený protokol, ktorý obsahoval všetky dôkazy a zistenia správcu dane a aj záver správcu dane o tom, že žalobca dostatočne nepreukázal, že práce nevykonala spoločnosť O., s.r.o.. Žalobca nevyužil právo písomne sa vyjadriť k protokolu pred jeho prerokovaním podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, správcovi dane len písomne oznámil, že svoje stanovisko podá po vydaní dodatočného platobného výmeru. Ani v odvolacom konaní žalobca nepredkladal ďalšie dôkazy a tvrdil, že listinné dôkazy už predložil a inú dôkaznú povinnosť voči správcovi dane vo veci realizácie fakturovaných prác nemá. Z uvedeného dôvodu žalovaný považuje tvrdenia žalobcu, že nevedel o pochybnostiach správcu dane o vykonaní prác dodávateľom O., s.r.o. v priebehu kontroly a nemal možnosť ich odstrániť, za účelové. Z rozhodnutia prvostupňového ako i odvolacieho orgánu je zrejmé, že neuniesol dôkazné bremeno v tom zmysle, že dostatočne nepreukázal vynaloženie výdavkov na práce fakturované spoločnosťou O., s.r.o., a preto nesplnil podmienky uvedené v ustanovení § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Vzhľadom na skutočnosť, že ani dodávateľ prác a ani žalobca nepoznali konkrétne mená a údaje o osobách, ktoré vykonávali práce v Českej republike za spoločnosť O., s.r.o., ani žiadne ďalšie údaje, žalovaný prijal záver, že živnostníci, ktorí vykonávali práce pre žalobcu, nemohli, a to aj v prípade, že sa zúčastňovali prác na tejovej stavbe a v tom istom čase potvrdiť, či na stavbe realizovala práce pre žalobcu spoločnosť O., s.r.o. a jej zamestnanci. Preto žalovaný ako odvolací orgán navrhnutý dôkaz ich vypočítím nevykonal. Žalovaný poukazuje na skutočnosť, že žalobca Čestné prehlásenie zo dňa 12.1. 2007 V. F. predložil až ku odvolaniu, ktoré podal na Najvyšší súd SR, a preto sa nemôže k nemu vyjadriť. Žalovaný navrhol odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 O.s.p. preskúmal vec podľa § 250ja ods. 4 O.s.p. v rozsahu podanej žaloby a odvolania bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. veta prvá, pretože nezistil dôvod na jeho nariadenie podľa vety druhej uvedeného ustanovenia a rozhodol podľa § 219 O.s.p. tak, že rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Z administratívneho spisu ako aj z napadnutého rozhodnutia žalovaného súd zistil, že žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane – Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/39909/06/Sma zo dňa 11.8.2006, ktorým správca dane v súlade s § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2004 v sume 308.236,- Sk z dôvodov, že po vykonanej daňovej kontrole podľa § 17 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. upravil výdavky žalobcu o sumu 1.622.300,- Sk, pretože žalobca hodnoverne a dostatočne

nepreukázal, že stavebné práce vyfakturované spoločnosťou O. s.r.o. faktúrami č. 28-05-2004 v sume 211.500,- Sk, č. 28-06-2004 v sume 232.600,- Sk, č. 31-06-2004 v sume 168.300,- Sk, č. 02-07-2004 v sume 195.300,- Sk, č. 27-08-2004 v sume 194.200,- Sk, č.03-09-2004 v sume 234.200,- Sk, č. 24-09-2004 v sume 170.800,- Sk a č. 02-12-2004 v sume 215.400,- Sk pre žalobcu dodala a vykonala spoločnosť O. s.r.o.. Podľa žalovaného ako aj správcu dane tak žalobca porušil § 21 zákona č. 595/2003 Z.z.. Napadnutým rozhodnutím žalovaný rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Z uvedených rozhodnutí vyplýva, že dôvodom neuznania výdavkov preukazovaných predmetnými faktúrami daňovými orgánmi bola skutočnosť, že žalobca nevedel preukázať **vykonanie** prác spoločnosťou, ktorá práce týmito dokladmi fakturovala. Potrebu preukázania uvedenej skutočnosti odôvodnil ustanoveniami § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z.. Podľa týchto ustanovení musí byť vynaloženie výdavku na daňové účely dostatočne preukázané.

Základnou otázkou na posúdenie zákonnosti rozhodnutia daňových orgánov preto je, či žalobca dostatočne preukázal vynaloženie predmetných výdavkov alebo mal povinnosť vykonanie prác ďalej preukázať a či túto povinnosť splnil.

Podľa odvolacieho súdu vysporiadať sa s uvedenou otázkou je nutné na základe dvoch skutočností a to, že správca dane v iných daňových veciach zistil, že spoločnosť O., s.r.o., nepodáva daňové priznania, nepredkladá účtovné doklady a že preto správca dane spochybnil doklady vystavené touto spoločnosťou a neuznal výdavky nimi preukazované žalobcom v daňovom priznaní.

V konaní neboli sporné zistenia ohľadne nedostatkov v spoločnosti O., s.r.o., a podľa odvolacieho súdu bolo potrebné súhlasiť s názorom žalobcu, že za tieto nedostatky nie je žalobca zodpovedný. Avšak po oboznámení sa s dokladmi predloženými v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Z.z. žalobcom odvolací súd s pochybnosťami správcu dane o ich vypovedacej hodnote na základe nedostatkov zistených u dodávateľa musel súhlasiť. Nesprávne tak žalobca odvodil postup správcu dane ako prenesenie zodpovednosti za nedostatky na neho. Daňový subjekt totiž zodpovednosť za to, aby účtovné doklady svojím obsahom priamo dokazovali skutočnosť (obsah účtovného prípadu), o ktorých účtuje, alebo dokazovali skutočnosť obsahom iných preukázateľných dokladov, aby daňový subjekt mohol splniť dôkaznú povinnosť uloženú v § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Podľa žalobcu vierohodnosť, preukázateľnosť vynaloženia predmetných výdavkov vyplývala z faktúr, z výpovede konateľa spoločnosti O., s.r.o., a z odberateľských faktúr vystavených žalobcom Ž. B., a.s..

Z údajov dotknutých faktúr však v zmysle uvedených kritérií predmet fakturácie nie je možno preskúmať. Nevyplýva z nich akého množstva práce sa týkajú, akého druhu práce, spôsobu jej vykonania a pod.. Faktúram nepredchádzala žiadna písomná objednávka, nie je ku nim pripojená žiadna špecifikácia alebo iný preukázateľný doklad. Aj keď podľa žalobcu stavby, ktorých sa týkali, boli odovzdané a slúžia svojmu účelu, z uvedených dôvodov nie je možné žalobcom uvádzané skutočnosti nielen overiť, ale sa nedá ani zistiť, ktoré z vykonaných

a žalobcom odberateľskými faktúrami účtovaných prác boli vykonané spoločnosťou O., s.r.o. a teda konštatovať, či zemné práce vôbec spoločnosť O., s.r.o., vykonala.

V tomto smere teda žalobca predloženými dokladmi nepreukázal vynaloženie predmetných výdavkov, o ktorých účtoval, a preto správca dane oprávnene žiadal žalobcu o predloženie dôkazov na preukázanie tejto skutočnosti.

Pokiaľ žalobca v odvolaní ako aj v žalobe namietal nevykonanie výsluchu žalobcom navrhnutých svedkov daňovými orgánmi, odvolací súd sa práve vzhľadom k výpovediam konateľa žalobcu a konateľa dodávateľa O. s.r.o., ktorí nevedeli označiť ani meno pracovníka, ktorý pracovníkov vykonávajúcich predmetné práce na stavbe prijal, určil im prácu, prevzal ju, a teda by mal vedieť údaje o prácach spoločnosťou O. s.r.o. fakturovanými, stotožnil so záverom správcu dane a žalovaného, že ich výsluchom nemôžu byť objasnené skutočnosti, ktoré neboli známe ani jednému z účastníkov tohto vzťahu, a preto ich nevykonali. Prehlásenie uvádzané v čestnom prehlásení, že na stavbe pracovali nejakí robotníci z východného Slovenska, nie je potvrdením skutočnosti požadovanej pre uvedené daňové účely.

Vo výzve správcu dane všeobecne určená požiadavka predložiť dôkazy preto vyplynula z uvedeného nedostatku informácií v obsahu výpovedí oboch konateľov. Avšak aj napriek takto označenej výzve muselo byť žalobcovi známe, aké skutočnosti žiada správca dane žalobcom preukázať, pretože počas jeho výsluchu v daňovom konaní mu správca dane kládol v tomto smere otázky.

Taktiež podľa odvolacieho súdu nebola dôvodná námietka žalobcu, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nie je dostatočne zrejmé vyhodnotenie žalobcom preložených dôkazov, t.j. faktúr vystavených dodávateľom O., s.r.o., k nim pripojených pokladničných dokladov, pretože z odôvodnenia je jasné prečo nemajú dostatočnú vypovedaciu hodnotu a prečo daňové orgány považovali za potrebné ďalšie dokazovanie.

K požiadavke vykonať výsluch svedka F., ktorú vzniesol žalobca v súdnom konaní, odvolací súd uvádza, že podľa ustanovenia § 250i ods. 1 veta prvá O.s.p. je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd síce v zmysle vety druhej tohto zákonného ustanovenia môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, avšak podľa odvolacieho súdu dôvody nedostatočnej vypovedacej hodnoty výsluchov živnostníkov navrhnutých žalobcom v daňovom konaní platia aj v prípade výsluchu tohto svedka. Preto odvolací súd navrhnutý dôkaz v zmysle uvedeného ustanovenia nepovažoval za nevyhnutný a ani z tohto dôvodu nepovažoval napadnuté rozhodnutie žalovaného za nezákonné pre porušenie povinnosti podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., t.j. že skutkový stav nebol zistený dostatočne.

Rozhodné preto je, že žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane týkajúce sa vyplatených faktúr za stavebné práce, ktoré mala vykonať spoločnosť O. s.r.o., ktoré u žalobcu zistil po vykonanej daňovej kontrole pre daň z príjmov právnických osôb za rok 2004, a ani v odvolacom konaní nepredložil žiadne dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že práce skutočne vykonala spoločnosť O., s.r.o., resp. jej zamestnanci alebo ňou najatí pracovníci. Žalobca tým podľa žalovaného

v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno o preukázaní podmienky uvedenej v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003Z.z., preto nemohli daňové orgány predmetné výdavky ako preukázateľne vynaložené žalobcovi uznať a museli postupovať tak, ako je uvedené v ich rozhodnutiach.

Rozsudok krajského súdu, ktorým potvrdil napadnuté rozhodnutie, po jeho preskúmaní v rozsahu žaloby považuje z uvedených dôvodov odvolací súd za správny, stotožnil sa s jeho záverom, a keďže tento záver nebol spochybnený ani námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, v súlade s § 219 O.s.p. napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na ich náhradu. Žalovaný právo na náhradu trov konania nemal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave dňa 20. júna 2008

**JUDr. Anna Elexová, v.r.,
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Anna Koláriková