



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **S., a. s.**, so sídlom P., zastúpenej advokátskou kanceláriou R. s. r. o., so sídlom V., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. **I/224/3755-20234/2010/990262-r z 27. mája 2010**, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/89/2010-69 z 20. decembra 2010, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/89/2010-69 z 20. decembra 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/3755-20234/2010/990262-r zo dňa 27. mája 2010 a dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/68965/09/BI z 30. decembra 2009 **z r u š u j e** a **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania v sume 592,40 eura, na účet advokátskej kancelárie R., s. r. o., so sídlom v B. do troch dní.

#### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/68965/09/BI zo dňa 30.12.2009, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobkyni podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v sume 10.345,84 eura a neuznal daňovú stratu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2004 z dôvodu, že šetrením správcu dane vznikli pochybnosti o uskutočnení a opodstatnenosti plnenia na základe predložených faktúr od dodávateľa obchodnej spoločnosti B., spol. s r. o., na kúpu jazdených autobusov podľa faktúry č. 300080, č. 300081, a č. 300082, ktoré si žalobkyňa v kontrolovanom období roka 2004 zaradila do obchodného majetku spoločnosti (účet 042 023 - dopravné prostriedky), pričom správca dane zistil, že tieto autobusy žalobkyňa obstarala ešte v roku 2003, konkrétne dňa 18.12.2003 od dodávateľa obchodnej spoločnosti B., spol. s r. o..

Na základe daňovej kontroly správca dane pri kontrole predmetných faktúr a obchodných transakcií, porovnaním čísiel karosérii zistil, že tieto autobusy mala pôvodne žalobkyňa vo svojom majetku, a evidovala ich s nulovou zostatkovou hodnotou, keďže išlo o staré autobusy s rokom výroby 1986 a 1987. Tieto ešte dňa 05.12.2003 vyradila zo svojho majetku a predala odberateľovi B., spol. s r. o., so sídlom v N.. Autobusy pri vyradení z majetku žalobkyne ako i pri spätnom zaradení do jej majetku mali vždy iné evidenčné čísla, a preto aj technické preukazy boli pod rôznymi číslami série. Správca dane daňovou kontrolou ďalej zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období žalobkyňa obstarala hnutel'ný majetok v počte 10 kusov jazdených autobusov, ktoré zaúčtovala na účet 042 023 – dopravné prostriedky podľa faktúr špecifikovaných v rozhodnutí, pričom i pri týchto deklarovaných zdaniteľných plneniach išlo o nákup autobusov od dodávateľa B., spol. s r. o., v období od 25.02.2004 do 25.05.2004, pričom však bolo zistené, že tieto autobusy boli majetkom žalobkyne, ktoré vyradila zo svojho majetku a odpredala ich odberateľovi „Náhradné diely“ BI – O. O. so sídlom v N. ako nepotrebné s nulovou hodnotou. Na základe výsledkov dokazovania realizovaného v rámci daňovej kontroly vyšlo najavo, že predmetné autobusy boli postupne predávané a kupované v reťazci cca piatich subjektov, pričom z listinných dôkazov daňových dokladov a výpovedí svedkov vyplynulo, že kontrolované a preverované obchody sa neuskutočnili tak, ako sú deklarované daňovými dokladmi, a teda tieto doklady

nezaznamenávajú verne skutočnosti, ktoré sú ich obsahom. V skutočnosti predmetné autobusy boli vodičmi žalobkyne dovezené do spoločnosti R., s. r. o., kde boli opravené a po oprave boli vodičmi žalobcu, až na niektoré výnimky vodičmi spoločnosti R., s. r. o., prevezené späť k žalobcovi. Preverovaním jednotlivých obchodných transakcií na základe dokladov správca dane zistil, že doklady boli vystavené bez uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako základnej podmienky pre uplatnenie daňového výdavku.

Krajský súd v Nitre po preskúmaní zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia ako i zákonnosti postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, dospel k záveru, že žalobe nie je možné vyhovieť a žalobu zamietol. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil a ustálil, že v postupe oboch stupňov správnych orgánom nedošlo k porušeniu zákona o správe daní, pričom s poukazom na zásadu voľného hodnotenia dôkazov ovládajúcu daňové konanie dôvodil oprávnením správcu dane na vykonanie dôkazov a jeho právom na voľbu dôkazného prostriedku v závislosti od preukazovanej otázky. Preto podľa krajského súdu správca dane v preskúmvanej veci postupoval správne, keď vzhľadom na žalobkyňou predložené doklady vykonal dokazovanie výsluchom svedkov a dožiadaniami na príslušné daňové úrady. Vzhľadom na uvedené, krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že sa pri preskúmvaní správnych rozhodnutí obmedzil len na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal, a ktoré žalobkyňa spochybňuje, sú relevantné, najmä kvôli prameňu, z ktorého vychádzajú, ďalej na preverenie dodržania procesných zásad daňového preskúmvaného konania, a taktiež skúmal, či z vykonaných dôkazov logicky vyplýva skutkový záver, ku ktorému dospel žalovaný.

Krajskému súdu z administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane na zistenie žalobcom označených dodávateľských faktúr na kúpu ojazdených autobusov od spoločnosti B.B., spol. s r. o., vykonal rozsiahle šetrenie na základe návrhov žalobkyne ako i podľa vlastného uváženia.

Na základe zisteného skutkového stavu vyvodil záver, že fakturácia predmetných autobusov je súčasť reťazca, pričom autobusy prechádzali od žalobkyne cez ostatné články reťazca naspäť k žalobkyňi (napr. žalobkyňa – O. O. alebo B., spol. s r. o., alebo E., s. r. o. – S., s. r. o. – R., s. r. o. - B., spol. s r. o. – žalobkyňa), a že doklady k týmto transakciám boli vystavené bez dodania tovaru, pretože pohyb autobusov sa nezhodoval s časovou postupnosťou vystavených faktúr. Podľa krajského súdu z relevantných dôkazov, ako faktúr a výsluchov svedkov, správca dane i žalovaný správne vyvodili záver, že predmetné autobusy boli len prepravené do firmy R., s. r. o., za účelom vykonania ich generálnych opráv, pričom tieto opravy neboli žalobcovi fakturované. Nebolo sporné, že technické zhodnotenie podľa

predložených dokladov a svedeckých výpovedí vykonala spoločnosť R., s. r. o., v zdaňovacom období, autobusy boli prepravované po vlastnej osi od žalobkyne do tejto spoločnosti za účelom vykonania generálnych opráv a odtiaľ čiastočne opravené boli späť prepravené k žalobkyni. Žalobkyňa však autobusy zo svojej evidencie vyradila postupne od 05.12.2003, ktoré následne odpredala spoločnosti B., spol. s r. o. alebo „Náhradné diely“ BI – O. O., ktorá spoločnosť však žiadnu opravu nevykonala, ale tieto postúpila spoločnosti S., s. r. o.. Kúpne zmluvy boli podpísané dňa 28.11.2003, keby malo dôjsť k ich odovzdaniu a prevzatíu, čo sa však nezhoduje s dokladom o ich vyradení zo dňa 05.12.2003. K odhláseniu autobusov na príslušnom dopravnom inšpektoráte došlo dňa 04.12.2003. Ďalej bolo z vykonaného dokazovania preukázané, že žalobkyňa si pri spätnej kúpe dala vypracovať znalecké posudky na ustálenie všeobecnej hodnoty jednotlivých autobusov ku dňu 19.12.2003, ktorá bola stanovená približne v sume ako bola uvedená na faktúrach od dodávateľa B., s. r. o., pričom fakturácia podľa dokladov prebehla už dňa 18.12.2003. Z uvedeného dôvodu, podľa krajského súdu bol správny postup správcu dane, keď žalobkyni upravil vykázanú stratu za rok 2004 vzhľadom na neuznanie daňových výdavkov v zmysle § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, zvýšil základ dane a určil tak daňovú povinnosť na sumu 10.345,84 eura.

Podľa krajského súdu faktúry predložené žalobkyňou nezodpovedajú skutočnosti, pretože spoločnosti podieľajúce sa na reťazci predaja a kúpy jazdených autobusov vystavovali faktúry bez toho, aby jazdené autobusy reálne zhodnotili, a teda je správny záver žalovaného, že uvedenú transakciu predaja autobusov a ich spätnej kúpy po ich generálnej oprave, žalobca uskutočnil za účelom získania daňovej výhody.

Pokiaľ ide o rozsudok ESD z 12.01.2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03 (rieši plnenia, ktoré sú poznačené podvodom v daňových vzťahoch .... „úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane ...“), krajský súd uviedol, že tento sa na prejednávajúcu vec nevzťahuje, nakoľko v danej veci skutkový stav je jasný a nesporný. Obdobne i ďalšie uvádzané rozhodnutia NS SR už publikované (niektoré týkajúce sa i rozhodnutí tohto súdu) riešia daňové plnenie (náklady alebo odpočítanie DPH), ale s iným skutkovým základom a podľa názoru súdu sa na preskúmanú vec nevzťahujú.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa ust. § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnej žalobkyni ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako i dodatočný platobný výmer zruší a vec mu vráti na nové konanie. Žalobkyňa uviedla, že považuje rozsudok krajského súdu za nesprávny. Uviedla,

že žalobkyňa v konaní, ktoré predchádzalo vydaniu napadnutého rozhodnutia jednoznačne preukázala, že u predmetných autobusov došlo k ich zhodnoteniu a žalobkyňa nadobudla už zhodnotenú autobusy, pričom išlo o náklad, ktorý bez akýchkoľvek pochybností je možné zahrnúť do daňových výdavkov. Žalovaný tým, že túto skutočnosť neuznal, konal v rozpore so zákonom a žalobkyňu tým ukrátil na svojich právach. Namietala, že daňové orgány vec nesprávne právne posúdili. Taktiež namietala nepreskúmateľnosť rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, ako aj nesprávne zistený skutkový stav. Namietala tiež, že krajský súd pochybil, keď nevykonal potrebné dokazovanie na to, aby zistil výšku ekonomického zhodnotenia autobusov nevyhnutne potrebnú na určenie daňovej povinnosti. Podľa žalobkyne mali daňové orgány ako aj krajský súd akceptovať obstaranie majetku – autobusov od spoločnosti B., s. r. o., a to aj napriek formálnym nedostatkom zisteným pri tomto obstarávaní. Podľa názoru žalobkyne bolo možné uznať odpisy autobusov z dôvodu, že je nepochybné, že predmetné autobusy sú vo vlastníctve žalobkyne a boli v čase zaradenia do obchodného majetku žalobkyne po generálnej oprave, t. j. došlo k ich reálnemu a preukázanému zhodnoteniu. Znalecké posudky, ktoré obsahujú ocenenie autobusov, neboli daňovými úradmi ako dôkazy vyhodnotenú ako nedôveryhodné a toto tiež nespochybnil ani krajský súd.

Ďalej žalobkyňa namietala, že krajský súd pochybil, keď nevykonal potrebné dokazovanie a opomenul aplikáciu ustanovenia § 250i ods. 1 druhej vety OSP, podľa ktorej súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. Žalobkyňa uviedla, že navrhovala doplnenie dokazovania v priebehu daňovej kontroly (v námietkach zo dňa 27.11.2009 predložených vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly), ako aj v odvolacom daňovom konaní v doplnení dôkazov predložených žalobkyňou dňa 30.04.2010. V uvedenej súvislosti žalobkyňa poukazovala na znenie právnej vety obsiahnutej v rozsudkoch Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sž/65,66/01 a sp. zn. 7Sž/124/01, 21/2002.

Žalobkyňa poukazovala na nedodržanie postupu podľa § 15 ods. 1 v spojení s § 1a písm. c/ zákona o správe daní v rámci daňovej kontroly a následne daňového konania. Žalobkyňa má za to, že správca dane nepreveroval dôsledne skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobkyne.

Podľa žalobkyne správca dane nedostatočne a nesprávne vyhodnotil zistený skutkový stav, nakoľko správca dane napriek tomu, že neuznal daňové výdavky vyplývajúce z faktúr za nakúpené jazdené autobusy, neprihliadal na žalobkyňou poukazovanú skutočnosť, že žalobkyňa vynaložila náklady na zabezpečenie nakúpených autobusov, ktorých ekonomická hodnota sa po vykonaní ich generálnej opravy zvýšila, a ani nevzal do úvahy

skutočnosť, že nakúpené autobusy sú stále vedené v majetku žalobkyne a sú požívané v súlade s jeho predmetom činnosti na dosahovanie zdaniteľného príjmu. Z uvedeného dôvodu malo byť podľa žalobkyne vyčíslenie ekonomického zhodnotenia opravených autobusov predmetom dokazovania v rámci daňového konania.

Skutočnosť, že autobusy boli zhodnotené, daňové orgány ani krajský súd nespochybňujú. Správca dane sa v rámci daňového konania znaleckými posudkami zaoberal, žalobkyňa vyjadrila názor, že správca dane mal zrejme pochybnosti o ich vierohodnosti, avšak v konečnom dôsledku neurobil k hodnoteniu týchto znaleckých posudkov žiaden záver.

V súvislosti s potrebou skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu žalobkyňa poukazovala na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4SžoKS/90/2006 zo dňa 17.05.2007 a rozhodnutia Ústavného súdu SR č. I. ÚS 241/07-44 zo dňa 19.09.2008 a č. 34/2009.

Ďalej žalobkyňa v odvolaní uviedla, že nespochybňuje ekonomickú podstatu nákupu a predaja autobusov, ktorou bola modernizácia autobusov, ale podľa žalobkyne nie je možné, aby daňové orgány sankcionovali žalobkyňu, resp. vyvodzovali dôsledky voči nej za to, akou právnou formou túto transakciu uskutočnila. Žalobkyňa sa v tejto súvislosti odvolávala na zmluvnú voľnosť subjektov súkromného práva a z nej vyplývajúceho práva na slobodnú voľbu formy právneho úkonu, akou zabezpečia ekonomickú podstatu právnych úkonov. Žalobkyňa vidí rozpor v dôvodoch rozhodnutia žalovaného v tom, že na jednej strane správca dane ako i žalovaný nespochybnili ekonomické zhodnotenie opravených autobusov, avšak na druhej strane zároveň žiadajú preukázanie tejto daňovej transakcie daňovými dokladmi napriek tomu, že ekonomické zhodnotenie autobusov žalobkyňa vydokladoval faktúrami o kúpe autobusov a taktiež znaleckými posudkami na ocenenie opravených autobusov, z ktorých výška ekonomického zhodnotenia autobusov vyplýva. Žalobkyňa má za to, že pokiaľ daňové orgány považovali predaj a následnú kúpu ojazdených autobusov za neplatné, i keď to v napadnutých rozhodnutiach jednoznačne neuviedli, mali akceptovať daňové výdavky na základe kauzy, ktorú uznali, a to opravy a modernizácie autobusov. Taktiež žalobkyňa nemôže súhlasiť so záverom žalovaného, že realizovaním uvedenej transakcie, zabezpečením modernizácie vozového parku kúpou opravených autobusov získala daňovú výhodu. Žalobkyňa namieta, že prvostupňový ani druhostupňový správny orgán v konaní nepreukázali, akú daňovú výhodu mala žalobkyňa získať, nevyčíslili jej hodnotu, ani neuviedli zákonné ustanovenia, z ktorých vyvodzujú tento záver.

Na základe vyššie uvedeného žalobkyňa namietala nezákonnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu porušenia ustanovenia § 30 ods. 3 a ods. 7 zákona o správe daní, pretože správca dane ani žalovaný v rozhodnutiach neuviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom pre neuznanie odpisov výdavkov na kúpu ojazdených autobusov, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov, predovšetkým z akého dôvodu nebolo akceptované žalobcom navrhované vykonanie dôkazov znaleckými posudkami a na základe akých právnych predpisov správne orgány rozhodovali, keď neuznali predaj a kúpu ojazdených autobusov ako spôsob modernizácie autobusov.

Rozsudku prvostupňového súdu žalobkyňa vytýkala, že sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, hoci neúplne zistil skutkový stav veci potrebný pre rozhodnutie a taktiež nevykonal žalobkyňou navrhnutý dôkaz predloženými znaleckými posudkami, z ktorých vyplýva výška ekonomického zhodnotenia kúpených autobusov potrebná na správne určenie výšky daňových odpisov.

Žalobkyňa v odvolaní okrem zmeny odvolaním napadnutého rozsudku vyššie uvedeným spôsobom navrhla, aby odvolací súd vykonal dokazovanie za účelom úplného zistenia skutkového stavu rozhodujúceho pre správne určenie dane.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 16.03.2011 na odvolanie žalobkyne uviedol, že sa naďalej pridrižiava svojho písomného vyjadrenia k žalobe, nakoľko odvolanie žalobkyne proti rozsudku krajského súdu neobsahuje nové skutočnosti, ku ktorým by sa už žalovaný nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP, ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie.

Podľa § 250j ods. 2 písm. e/ OSP súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250ja ods. 4 OSP súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

Podľa § 1a písm. c/ zákona o správe daní, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 1a/ podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správca dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správca dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní, ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, môže správca dane výšku dane s ním dohodnúť. Na túto dohodu sa vzťahuje primerane § 11.

Podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní, ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných

daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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 § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 1 písm. b/ zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ až c/ zákona 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,
- b) zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane,
- c) zníži o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nezahrnú do základu dane.

Podľa § 19 ods. 3 písm. a/ zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami sú aj odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 22 až § 29 - Technické zhodnotenie hmotného majetku a nehmotného majetku).

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Preskúmaním obsahu administratívneho a súdneho spisu najvyšší súd zistil, že spornou otázkou medzi žalobkyňou a žalovaným nie sú skutkové zistenia správcu dane ohľadne zámeru žalobkyne modernizovať vozový park opravou jeho vlastných autobusov ako i spôsobu zabezpečenia ich opravy, t. j. ich predajom a spätnou kúpou.

Spornou zostáva medzi účastníkmi súdneho konania otázka, či je dostatočný spôsob a rozsah vykonaného dokazovania za účelom zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že na základe žalobkyňou predložených daňových dokladov za nákup jazdených autobusov nemožno uznať zníženie základu dane realizovaním odpisov z ich nadobúdacej ceny, nakoľko tieto daňové doklady boli vystavené účelovo, nezobrazujú reálne obchodné transakcie medzi zúčastnenými obchodnými partnermi. Z uvedeného dôvodu tieto daňové doklady nespĺňali zákonné podmienky na to, aby boli použité na zníženie základu dane žalobkyne formou odpisov z titulu kúpy predmetného hmotného majetku.

V preskúvanom správnom ako i súdnom konaní bol ustálený záver, že hospodárskym cieľom spornej obchodnej transakcie bola generálna oprava a technické zhodnotenie autobusov na vyššiu radu, pričom realizáciu opráv žalobkyňa žiadnym spôsobom nepreukázala. Nedostatok daňových dokladov (obchodná spoločnosť R., s. r. o., žalobkyňa vykonané opravy autobusov nefakturovala), prípadne iných listinných dôkazov preukazujúcich rozsah a cenu vykonaných prác, použitých náhradných dielov, súčiastok a materiálu, správne orgány a krajský súd vyhodnotili ako nesplnenie dôkaznej povinnosti zo strany žalobkyne vyplývajúcej z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Z uvedeného dôvodu bol základ dane z príjmov žalobkyne za kontrolované zdaňovacie obdobie znížený o sumy zodpovedajúcu odpisom za nakúpené autobusy bez toho, aby bolo potrebné inak upravovať základ dane.

S vyššie uvedenými závermi žalovaného ako aj krajského súdu vo veci konečného určenia výšky daňovej povinnosti správcom dane sa najvyšší súd nestotožňuje.

Z vykonaného dokazovania realizovaného v rámci daňovej kontroly jednoznačne vyplýva, že žalobkyňa účtovala daňové výdavky na základe daňových dokladov vystavených v súvislosti s realizovaním zastretých právnych úkonov. V tomto prípade sa ako zjavne simulované javia právne úkony predaja a následnej spätnej kúpy autobusov, pričom dokazovaním vyšla najavo vykonaná, žalobkyňou skutočne zamýšľaná oprava opotrebovaných, zastaraných a účtovne odpísaných autobusov. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že simulovanými, naoko účtovne deklarovanými právnymi úkonmi kúpy autobusov, žalobkyňa zrejme zastierala realizované, dissimulované právne úkony, ktorými sa mala zabezpečiť oprava autobusov žalobkyne, pričom zmluvné strany simulovaných a dissimulovaných právnych úkonov nie sú totožné, sú však prepojené osobou žalobkyne, v ktorej vlastníctve sú predmety zhodnotenia u oboch typov zmluvných záväzkov.

Občianske právo uzatváranie zastretých právnych úkonov subjektom súkromného práva nezakazuje, avšak vo vzťahu k následkom z nich vyplývajúcich, ktoré majú vplyv na povinnosti zmluvných strán v zmysle noriem verejného práva, ktoré sú simuláciou právnych úkonov obchádzané, nie je možné ich uzatváranie akceptovať. Práve k tomuto účelu v rámci správy daní, ktorej cieľom, okrem iného, je overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, slúži uplatňovanie zásady skutočného obsahu právneho úkonu vyplývajúcej z ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní. Vzhľadom k tomu, že zmluvy o predaji a kúpe sporných autobusov trpeli vedomou nezhodou vôle a prejavu

žalobkyne vo vzťahu k ekonomickému cieľu obchodnej transakcie, tieto právne úkony možno považovať za vadné s následkom ich absolútnej neplatnosti. Pri skúmaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane je potrebné vychádzať z konkludentného konania žalobkyne a reálneho plnenia, ktoré vyšlo najavo, hoci žalobkyňa ich realizáciu nevie v daňovom konaní pre nedostatok listinných dôkazov preukázať.

Žalobkyňa viedla účtovníctvo nepreukazným spôsobom; toto neposkytovalo verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a preto vzbudzuje pochybnosť o výške účtovaných daňových výdavkov už len tým, že daňovými dokladmi deklarovala skutočnosti, ktoré sa nestali, čo by mohlo mať vplyv na určenie výšky daňovej povinnosti.

V tomto prípade je nesporné, že žalobkyňa opravené autobusy po opätovnom zaradení do hmotného majetku naďalej používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov (žalobkyňa túto skutočnosť demonštruje k odvolaniu priloženou tabuľkou znázorňujúcou výnosy za autobusy, na ktoré neboli uznané daňové odpisy v roku 2004). Preto nie je možné, s prihliadnutím na cieľ správy daní a účel daňovej kontroly, akceptovať zistenia správcu dane o výške kontrolovanej dane z príjmu žalobkyne za rok 2004 bez toho, aby sa po vylúčení nesprávne uplatňovaných odpisov skúmali skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie kontrolovanej dane priznanej žalobkyňou, t. j. zisťovaním skutočných nákladov žalobkyne na technické zhodnotenie a modernizáciu autobusov slúžiacich na dosahovanie zisku žalobkyne.

Vzhľadom k tomu, že daňovými výdavkami ovplyvňujúcimi základ dane, a tým aj celkovú výšku daňovej povinnosti, sú aj odpisy technického zhodnotenia hmotného a nehmotného majetku, je zisťovanie ich výšky podstatné pre naplnenie účelu správy daní – zabezpečiť inkaso zákonným spôsobom určenej výšky daní do štátneho rozpočtu za súčasného zachovávanía práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil skutočný dôvod simulovaných právnych úkonov žalobkyne, ako aj realizáciu právnych úkonov zabezpečujúcich opravy autobusov, preto bolo jeho povinnosťou v rámci daňovej kontroly zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobkyne, i keď si ona nesplnila svoju dôkaznú povinnosť. Splnenie účelu daňovej kontroly mal správca dane zabezpečiť využitím postupu

podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní, prípadne postupu podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní.

Z výsledkov dokazovania v daňovom konaní vyplynulo, že určité daňovo uznateľné výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vynaložil, preto, s využitím zásady posudzovania formálne deklarovanych právnych úkonov podľa ich skutočného obsahu, je potrebné brať do úvahy pri posudzovaní skutočností rozhodných pre správne určenie daňovej povinnosti hospodársky účel a vecný charakter daňového výdavku.

Vzhľadom k tomu, že žalobca si v daňovom konaní nesplnil dôkaznú povinnosť a nebolo možné správne určiť výšku dane a taktiež žalobca vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali (zákon o účtovníctve a zákon o dani z príjmov), bude na mieste určiť výšku dane použitím pomôcok postupom a prostriedkami podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní. V tejto súvislosti najvyšší súd dáva do pozornosti, že i pri tomto spôsobe určenia výšky daňovej povinnosti zostávajú procesné práva daňového subjektu - navrhovať vykonanie dôkazov a predkladanie dôkazov zachované, pričom je potrebné mať na zreteli, že je povinnosťou správcu dane vysporiadať sa aj s dôvodmi odmietnutia vykonať navrhované dôkazy, prípadne vysporiadať sa s vyhodnotením výpovednej hodnoty a vierohodnosti predkladaných a navrhovaných dôkazov.

Z vyššie uvedených dôvodov najvyšší súd dospel k záveru, že rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci ako aj z nesprávneho vyhodnotenia vykonaného dokazovania vyplývajúceho z obsahu administratívneho spisu. Z dôkaznej situácie jasne vyplýva, že správca dane a následne žalovaný nedostatočne zistili skutočnosti majúce vplyv na správne určenie daňovej povinnosti žalobkyne, pričom krajský súd túto vadu daňového konania a následne napadnutých správnych rozhodnutí, pri prieskume ich zákonnosti nezistil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj dodatočný platobný výmer zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Správny orgán v ďalšom konaní súc viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) doplní dokazovanie v zhora naznačenom smere, nakoľko len tak môže

byť náležite zistený skutkový stav veci a dodržané základné princípy a zásady daňového konania.

Pokiaľ žalobkyňa vytýkala krajskému súdu, že nevykonala ňou navrhované dôkazy a žiadala o doplnenie dokazovania odvolacím súdom, najvyšší súd záverom dáva do pozornosti, správny súd „nie je súdom skutkovým“, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého rozhodnutia alebo postupu orgánu verejnej správy. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta OSP). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t. j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá OSP). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t. j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

O náhrade trov celého súdneho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP tak, že v súdnom konaní úspešnej žalobkyni priznal ich náhradu v sume v zmysle ich vyčíslenia právnu zástupkyňou tak, že priznal v súdnom konaní úspešnej žalobkyni ich náhradu v sume 592,40 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66,- eur, z náhrady trov právneho zastúpenia v uplatnenom rozsahu za 2 úkony právnej služby vykonané právnym zástupcom JUDr. P. G. v roku 2010 vo výške 1/6 výpočtového základu po 120,23 eura (príprava a prevzatie veci, písomné podanie žaloby na krajský súd) podľa § 11 ods. 4 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení účinnom od 01.06.2010 plus dvakrát paušál v sume 7,21 eura v zmysle 16 ods. 3 cit. vyhlášky, plus 19 % DPH podľa § 18. ods. 3 cit. vyhlášky v sume 48,43 eura a za jeden úkon právnej služby vykonaný v roku 2011 advokátskou kanceláriou R., s. r. o. (podanie odvolania), paušál v sume 7,41 eura, plus 20 % DPH podľa § 18 ods. 3 vyhlášky v sume 26,18 eura, ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť na účet advokátskej kancelárie R., s. r.

o., so sídlom v B., č. ú. X. do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Náhradu za úkon právnej služby – prevzatie a príprava zastúpenia vrátane prvej porady s klientom v zmysle § 14 ods. 1 písm. a/ vyhlášky a paušál k tomuto úkonu, uplatnené advokátskou kanceláriou R., s. r. o., najvyšší súd žalobkyni nepriznal, pretože náhrada za tento úkon bola žalobkyni priznaná ako úkon právnej služby vykonaný prvým právnym zástupcom JUDr. P. G. a k zmene právneho zástupcu žalobkyne došlo na základe jej vlastného rozhodnutia.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere 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 01.05.2011).

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

V Bratislave dňa 24. novembra 2011

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková