



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: **D. D., A., B., Ž.**, IČO: X., zastúpený: advokátom J.. B. M., AK so sídlom F., Č., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2, Bratislava, (*pôvodne Daňového riaditeľstva, Nová ulica 13, Banská Bystrica*), o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/17294-109580/2010/992025-r zo 21. októbra 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/146/2010-72 z 8. novembra 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/146/2010-72 z 8. novembra 2011, **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom 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 :

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 20S/146/2010-72 z 8. novembra 2011 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia

žalovaného č. I/228/17294-109580/2010/992025-r zo 21. októbra 2010, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina II. č.894/230/46647/2010/Kosi zo dňa 30. júna 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 94 602,66 €, nakoľko žalobca do daňových výdavkov v roku 2005 zahrnul výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nevedel v daňovom konaní dostatočne preukázať. Po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného dospel krajský súd k záveru, že toto je v súlade so zákonom.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že z podkladov pripojených v administratívnom spise žalovaného krajský súd zistil, že u žalobcu bola vykonaná kontrola dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005. Z opakovanej daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly č. 894/320/37915/2010/Frn zo dňa 7. júna 2010. Po predložených námietkach k protokolu bol dňa 21. júna 2010 spísaný Dodatok č. 1 k protokolu zistenia z daňovej kontroly č. 894/320/367915/2010/Frn zo dňa 21.6.2010, ktorý bol prerokovaný dňa 21.6.2010. Z predložených dokladov správca dane neuznal za daňové výdavky uskutočnené na základe faktúr: faktúra č. X. z 30. novembra 2005 vo výške 9 000 000 Sk, ktorej predmetom bol nájom nehnuteľností (opravárenské dielne, garáže, skladové a manipulačné plochy) od spoločnosti M., A., S. a faktúra č. X. z 30. novembra 2005, vo výške 6 000 000 Sk, ktorej predmetom bol nájom nehnuteľností (čistička odpadových vôd a ostatných priestorov podľa zmluvy) od spoločnosti M., A., S..

Dňa 30. júna 2010 pod č. 894/230/46647/2010/Kosi vydal Daňový úrad Žilina II. dodatočný platobný výmer na rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 94 602,66 €. Vyššie uvedené faktúry od spoločnosti M., A. správca dane neuznal z dôvodov, že žalovaný nevykonával v roku 2005 spočívajúcu v nákupe a predaji tovaru a nezaoberala sa ani výrobnou činnosťou

a to ani v nasledujúcich rokoch 2006, 2007, 2008 na základe čoho dospel správca dane k záveru, že uvedené náklady nespĺňajú definíciu daňových výdavkov podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov s tým, že zo strany žalobcu nebolo preukázané vynaloženie predmetných nákladov na dosiahnutie udržanie a zabezpečenie jeho príjmov v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou.

Podľa názoru krajského súdu žalobca si dôsledne nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, ktorou by správcovi dane preukázal, že sporné náklady za nájom nehnuteľností boli vynaložené v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou na udržanie, zabezpečenie a zaistenie príjmov. V administratívnom konaní nepreukázal bezprostrednú väzbu uvedených výdavkov na jeho podnikateľskú činnosť. Nepreukázal správcovi dane, že z jeho strany išlo o účelovú transakciu, ktoré mali za cieľ znížiť si základ dane na úkor štátneho rozpočtu. Krajský súd poznamenal, že nie každý výdavok podnikateľa napĺňa atribúty daňového výdavku, ale iba ten výdavok, ktorý má bezprostrednú väzbu na konkrétnu ďalšiu podnikateľskú činnosť daňovníka. Za nedôvodnú považoval námietku žalobcu, ktorá sa týkala uznania nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2005 na základe rozhodnutia Daňového úradu Martin č. 666/231/38755/06/Sop z 29. mája 2006 a ktorej predmetom boli aj obe faktúry.

Krajský súd zdôraznil, že dôkazná povinnosť je predovšetkým na daňovom subjekte, ktorý 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 vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

V predmetnom daňovom konaní však podľa názoru krajského súdu nebolo žalobcom dostatočne a hodnoverne preukázané, že predmetné nehnuteľnosti žalobca využíval na svoju podnikateľskú činnosť na zabezpečenie, udržanie a dosiahnutie

príjmov a preto správca dane rozhodol v súlade so zákonom v zmysle § 2 písm. i/ zákona o DzP (zákon č. 595/2003 Z. z.).

Krajský súd preto žalobu žalobcu podľa § 250j ods. 1 OSP ako nedôvodnú zamietol a neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal právo na náhradu trov konania.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal prostredníctvom právneho zástupcu, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu 1. stupňa zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného a zaviazal ho zaplatiť náhradu trov konania. Považuje rozhodnutie prvostupňového súdu za nesprávne a teda nezákonné a to z dôvodu, že prvostupňový súd na základe vykonaného dokazovania dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a na prejednávanej vec použil správne právne normy, ktoré nesprávne vyložil. Vo svojom odvolaní sa pridržiaval doterajších svojich podaní a v podstate zopakoval to, čo už uviedol vo svojej žalobe. Navyiac poukázal na ust. §§ 3, 6, 120 ods. 1, 125, 132, 153 ods. 1, 154 ods. 1 a 157 ods. 2 OSP a ďalej poukázal na ust. § 2 písm. i/ a j/, § 17, § 21 zákona č. 595/2003 Z. z., § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH a § 1a, § 29 ods. 2, 3, 4, 8 a § 30 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka. Ďalej v rámci skutkového stavu veci poukázal na podnikateľský zámer T. M., A. na rok 2005 v rámci nábehu obchodnej činnosti na úrovni cca 56 400 000 Sk pri plánovaných tržbách 94 747 000 Sk. Podľa jeho názoru sú úvahy krajského súdu o tom, že žalobcovým zámerom bolo odčerpať prostriedky zo štátneho rozpočtu len účelové a v hypotetickej rovine a podľa jeho názoru zo strany súdu bol nesprávne pochopený princíp uvedený v § 2 písm. i/ a § 21 zákona č. 595/2003 Z. z. o DzP. Pokiaľ išlo o rozhodnutie DÚ Martin č. 666/231/38755/06/Sop z 29. mája 2006 a ktorej predmetom boli aj obe faktúry v súvislosti s DPH za november 2005, v tomto konaní bolo preukázané, že došlo k reálnemu plneniu a preto to bol daňový výdavok podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. a mala byť táto okolnosť braná do úvahy aj v tomto administratívnom konaní.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril listom z 30. decembra 2011, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, pričom poukázal na to, že v odvolaní žalobca uvádza len tie skutočnosti, ktoré už boli predmetom pojednávania pred súdom prvého stupňa, a s ktorými sa krajský súd v napadnutom rozsudku náležite vysporiadal. Poukázal, že pokiaľ ide o rozhodnutie DÚ Martin č. 666/231/38755/06/Sop z 29. mája 2006 a ktorej predmetom boli aj obe sporné faktúry v súvislosti s DPH za november 2005 poukázal na skutočnosť, že predmetné rozhodnutie už nemôže byť preskúmané a zrušené mimo odvolacieho konania podľa § 53 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. pre uplynutie lehoty, čo by však správca dane urobil, keby tak urobiť mohol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk, a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 29. novembra 2012 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. 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 § 21 ods. 1 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 § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Podľa ods. 3 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 ods. 6 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 ods. 8 právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa § 15 ods. 5 písm. c/ daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Podľa § 29 ods. 1 dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa ods. 2 správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa ods. 4 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 správcu 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 ods. 8 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.

Najvyšší súd v prvom rade poznamenáva, že v konaní podľa piatej časti OSP (správne súdnictvo) súdy nekonajú, ako súdy všeobecné (skutkové) ale, ako súdy preskúmavacie (správne súdnictvo), kde sa dôkazy nevykonávajú, ale sa preskúmava zákonnosť postupu a rozhodnutí správnych orgánov, ktoré v administratívnom konaní rozhodujú o právach a povinnostiach účastníkov konania na základe im zverenej zákonnej kompetencie a postupujú podľa procesných predpisov vzťahujúcich sa na to, ktoré administratívne konanie.

V tomto prípade bolo predmetom súdneho prieskumu rozhodnutie žalovaného, ktorým mu bol vyrubený rozdiel dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 94 602,66 €. Vyššie uvedené faktúry od spoločnosti M., A. správca dane neuznal z dôvodov, že žalovaný nevykonával v roku 2005 spočívajúcu v nákupe a predaji tovaru a nezaoberala sa ani výrobnou činnosťou, a to ani v nasledujúcich rokoch 2006, 2007, 2008 na základe čoho dospel správca dane k záveru, že uvedené náklady nespĺňajú definíciu daňových výdavkov podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov s tým, že zo strany žalobcu nebolo preukázané vynaloženie predmetných nákladov na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie jeho príjmov v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou, teda žalobca do daňových výdavkov v roku 2005 zahrnul výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nevedel v daňovom konaní dostatočne preukázať.

Žalobca v odvolaní predovšetkým namietal, že rozhodnutie krajského súdu je arbitrárne, čím došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivé súdne konanie, pričom poukázal na zásady civilného procesu, preto sa odvolací súd zameril v prvom rade na preskúmanie tejto skutočnosti.

V zmysle ustálenej judikatúry najvyššieho súdu pre posúdenie arbitrárnosti odôvodnenia napadnutého rozsudku považoval odvolací súd za kľúčové zistenie, či spôsob, ktorým krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie, je ústavne a zákonne konformný. Inými slovami povedané, úlohou najvyššieho súdu bolo zistiť, či spôsob výkladu príslušných zákonných ustanovení, ktorým krajský súd zdôvodnil svoje rozhodnutie, vzhľadom na zistený skutkový stav, nie je svojvoľný (arbitráry) 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 SR (napríklad II. ÚS 127/07, I. ÚS 110/02) o svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. V predmetnej právnej veci aplikácia a výklad príslušných ustanovení zákona o správe daní a zákona o DP nie je popretím ich zmyslu. V tejto súvislosti najvyšší súd konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, nie je arbitráry a nesignalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 ústavy. Úvaha krajského súdu, ktorá vychádza z konkrétnych faktov je logická, a preto aj legitímna a žiadne znaky arbitrárnosti nevykazuje.

Skutočnosť, že sa žalobca s názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o porušení jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (napríklad II. ÚS 87/07-10). Ústavný súd vo svojich rozhodnutiach konštantne pripomína, a najvyšší súd sa s tým v plnej miere stotožňuje, 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 odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny

základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, IV. ÚS 112/05).

Vychádzajúc z uvedeného podľa názoru odvolacieho súdu nedošlo k porušeniu práva žalobcu na prístup k súdu a nebola mu ani odňatá možnosť konať pred súdom.

Pokiaľ ide o námietku spočívajúcu v konaní vedenom na Daňovom úrade Martin č. 666/231/38755/06/Sop z 29. mája 2006, a ktorej predmetom boli aj obe sporné faktúry v súvislosti s vratkou DPH za november 2005, poukazuje najvyšší súd na skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní je rozhodnutie žalovaného o dani z príjmov právnickej osoby za rok 2005 a nie DPH za november 2005, teda ide o dve odlišné konania a aj podľa najvyššieho súdu predmetné rozhodnutie už nemôže byť preskúmané a zrušené podľa § 53 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. pre uplynutie lehoty, čo však neznamená, že toto rozhodnutie je vecne správne a môže a musí byť brané do úvahy v prípade vykonania opakovanej daňovej kontroly a to v prípade, ak sa zistia nové skutočnosti, okolnosti a dôkazy tak, ako tomu bolo v tomto prípade.

V merite veci sa odvolací súd stotožnil s preskúmaným rozhodnutím krajského súdu v celom rozsahu a na jeho doplnenie považuje za potrebné uviesť, že krajský súd sa dostatočne zaoberal všetkými námietkami žalobcu týkajúcich sa prejednávanej veci ohľadne využitia predmetných nehnuteľností na podnikateľskú činnosť žalobcu a správne vec vyhodnotil. Je vecou podnikateľského rizika každého podnikateľa, že pri svojej podnikateľskej činnosti vynaloží na svoju podnikateľskú činnosť náklady, ktoré nie je možné uznať, ako daňový výdavok a to najmä v situácii, ak podnikateľ predmetné nehnuteľnosti na svoju činnosť reálne nevyužije.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zřejmé, že v súdnom konaní obsahom administratívneho

spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak, ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutočného stavu.

Preto, ak krajský súd dospel k právnemu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovел a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Žiline, ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 v spojení s § 224 ods. 1 OSP a účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný, a žalovanému ich náhrada neprináleží.

Pokiaľ ide o zmenu v osobe žalovaného, táto nastala v dôsledku prijatia zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, § 2 ods. 1 a § 10 ods. 1.

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 1. mája 2011).

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave 29. novembra 2012

JUDr. Eva Babiaková, CSc. , v. r.

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská