

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 2Sžf/112/2013                  |
| Identifikačné číslo spisu: | 4011200852                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 18.03.2015                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Jozef Milučký            |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2015:4011200852.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: ARRIVA Nové Zámky a. s., predtým Slovenská autobusová doprava Nové Zámky, a.s., so sídlom Považská 2, Nové Zámky, zastúpenej advokátskou kanceláriou Ružička Csekes s.r.o., so sídlom Výsoká 2/B, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/15504-81641/2011/990013-r z 12. augusta 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/178/2011-307 z 25. júna 2013, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/178/2011-307 z 25. júna 2013 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/15504-81641/2011/990013-r z 12. augusta 2011 ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/1964/11/BI z 13. januára 2011 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 136 €, na účet právneho zástupcu žalobcu, a to advokátskej kancelárie Ružička Csekes s.r.o., so sídlom v Bratislave, do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

### Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 11S/178/2011-307 z 25. júna 2013 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/1964/11/BI z 13. januára 2011 ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod I 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 za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 140.337,41,-€ a neuznal mu daňovú stratu na dani z príjmov právnickej osoby (ďalej len „DPPO“) za zdaňovacie obdobie roku 2007 z dôvodu, že šetrením správcu dane vznikli pochybnosti o uskutočnení a opodstatnenosti plnenia na základe predložených faktúr od dodávateľa B. D. TRADE, spol. s r. o., na kúpu jazdených autobusov podľa faktúry č. 300080, č. 300081, a č. 300082, všetky z

18.12.2003, v počte 3 ks, ktoré si žalobca zaradil do obchodného majetku ešte v roku 2004 (obstarané v roku 2003).

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že daňový subjekt podal dňa 16.04.2008 daňové priznanie k DPPO za zdaňovacie obdobie 2007, v ktorom uviedol nulovú daň a vykázal stratu - 2.343.068,- Sk. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu podľa § 15 zákona o správe daní na daň podľa zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len zákon o DP) za zdaňovacie obdobie roku 2007, ako i na dodržiavanie zák. č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve. Pri kontrole faktúr a obchodných transakcií vzťahujúcich sa na predmetné obdobie správca dane zistil, že autobusy, ktorých kúpu žalobca deklaroval vyššie uvedenými faktúrami mal žalobca pôvodne vo svojom majetku, ktoré evidoval s nulovou zostatkovou hodnotou, keďže išlo o staré autobusy s rokom výroby 1986 - 1987. Tieto ešte dňa 05.12.2003 vyradil zo svojho majetku a predal ich odberateľovi B.D.TRADE, spol. s r.o., Jánošíkova 22, Nové Zámky. Autobusy pri vyradení z majetku žalobcu, ako i pri spätnom zaradení do jeho majetku mali vždy iné EČV, a preto aj technické preukazy boli pod rôznymi číslami série. Správca dane daňovou kontrolou ďalej zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období žalobca obstaral hnutelný majetok v počte 10 kusov jazdených autobusov, ktoré zaúčtoval na účet 042 023 (dopravné prostriedky) podľa faktúr presne špecifikovaných v rozhodnutí (č. 400048, č. 400049, č. 400058, č. 4000596, č. 400145, č. 400146, č. 400218, č. 400219, č. 400281, č. 400280). I pri týchto deklarovaných zdaniteľných plneniach išlo o nákup autobusov od dodávateľa B.D.TRADE, spol. s r. o. v období od 26.02.2004 až do 25.05.2004, avšak obdobne bolo zistené, že tieto autobusy boli majetkom žalobcu, ktoré vyradil zo svojho majetku postupne od 17.02.2004 až do 21.04.2004 a odpredal ich odberateľovi Náhradné diely „B.I.“ - Ondrej Ondrušek, so sídlom Jánošíkova 22, Nové Zámky ako nepotrebné, s nulovou hodnotou. Tieto autobusy prechádzali cez ďalšie subjekty uvedené v rozhodnutí a vrátili sa späť k žalobcovi. Podľa dokladov u každého subjektu došlo k zvýšeniu ceny bez toho, aby sa podieľali na ich zhodnotení. I v týchto prípadoch všetky transakcie podpisovali za spoločnosť štatutárni zástupcovia (predseda, podpredseda a člen predstavenstva) žalobcu.

Krajský súd poukázal na to, že z dokazovania nesporne vyplynulo, že zámerom žalobcu bolo na predmetných autobusoch vykonať generálnu opravu iným subjektom, ako ním, avšak so zámerom, aby sa tieto autobusy po ich zhodnotení na vyššiu radu (model 900 z modelu 700) vrátili späť žalobcovi. Takéto doklady žalobca nevedel predložiť, hoci nepopiera, že autobusy, ktoré nakúpil v decembri 2003 (zaradené do jeho majetku v roku 2004) a v priebehu roka 2004, boli pôvodne jeho majetkom a že tieto boli prepravené spoločnosti ROŠERO-P, s. r. o. a že takýto postup podľa jeho názoru je štandardný, ak sa miesto dodania odlišuje od adresy sídla odberateľa. Žalobca na opravu autobusov vybral spoločnosť ROŠERO-P, s. r. o. (bez verejnej súťaže). Vypočutí členovia predstavenstva nepopreli, že autobusy boli vyradené a predané za účelom vykonania generálnej opravy, ktorú žalobca nebol schopný vykonať vo vlastnej réžii, ale s tým, že sa tieto autobusy vrátia späť žalobcovi ako opravené. Žalobca však predmetné autobusy, ako i u ďalších obchodných prípadov zaradil do svojho majetku v roku 2004 s vyššou hodnotou ak 31.12.2007 si uplatnil daňový odpis za jednotlivé autobusy, t. j. rozdiel daňových a účtovných odpisov ako odpočítateľnú položku zo základu dane.

Správca dane v priebehu dokazovania vypočul niekoľko svedkov, ktorí potvrdili, že autobusy boli opravované firmou ROŠERO-P, s. r. o., Spišská Nová Ves, kde boli dopravené od žalobcu a odkiaľ po oprave sa vrátili späť k žalobcovi. Zo zápisnice DÚ Spišská Nová Ves o miestnom zisťovaní vyplýva, a sám Štefan Roch - ROŠERO Spišská Nová Ves uviedol, že na predmetných vozidlách boli vykonané práce ako lakovanie a kompletizácia vozidla. Práce, ktoré vykonal, boli fakturované dňa 25.11.2004 a v tento deň bola vystavená faktúra na tovar pre spoločnosť ROŠERO-P, s. r. o., na ktorej bol uvedený iba materiál na opravu. Všetky zmluvy, ktoré sa týkali uvedených transakcií, podpisovali za žalobcu štatutárni zástupcovia (predseda predstavenstva, podpredseda predstavenstva), ktorí boli vypočutí ako svedkovia, ako i ďalší zamestnanci žalobcu a bolo nesporne zistené, že predaj starých autobusov a následne kúpa použitých prímestských autobusov bola schválená predstavenstvom 13.11.2003.

Krajský súd ďalej poukázal na to, že z predložených faktúr, zmlúv, znaleckých posudkov a zo spisov technických preukazov správca dane zistil, že nebolo možné reálne uskutočniť obchodné prípady tak, ako ich deklarujú predložené doklady a tvrdenia žalobcu, lebo žalobca na uvedených autobusoch vykonal opravu, ktorú aj fakturoval (motor, prevodovka, náprava), ktorú opravu si objednala spoločnosť B.D.TRADE, spol. s r. o. (napr. autobus č. karosérie TMKC73420JM623536 opravený dňa 27.02.2004 podľa fa. č. 430043, avšak predaný bol spoločnosti Náhradné diely „B.I.“ - Ondrej Ondrušek až v

zdaňovacím období marec 2004, ktorý autobus žalobca ako daňový subjekt vyradil z obchodného majetku 12.03.2004. Bolo teda preukázané, že v čase vykonania GO motora bol autobus ešte majetkom žalobcu a jeho opravu si spoločnosť B.D.TRADE, spol. s r. o. nemohla objednať).

Podľa zistení krajského súdu zo spisu žalovaného vyplynulo, že správca dane na zistenie žalobcom označených dodávateľských faktúr na kúpu jazdených autobusov od spoločnosti B.D.TRADE, spol. s r.o. vykonal rozsiahle šetrenie, a to nielen podľa návrhov žalobcu, ale i na základe vlastného uváženia u správcu dane príslušného dodávateľského subjektu, ako i subjektu, ktorému predmetné autobusy žalobca, predtým ako ich kúpil, najprv vyradil zo svojho majetku a odpredal ako nepotrebné buď spoločnosti B.D.TRADE, spol. s r.o. alebo subjektu Náhradné diely „B.I.“ (Ondrej Ondrušek), daňového subjektu STAV-BET, s. r. o., ktorý podľa predložených dokladov v rámci daňovej kontroly mal odpredať (vystaviť faktúry) autobusy ďalšiemu subjektu (spoločnosť ROŠERO-P, s. r. o.), avšak bolo to skôr, ako sa stal ich vlastníkom a ešte v dobe, keď ich vlastníkom bol sám žalobca. Na základe toho správca dane dospel k záveru, že vierohodnosť dokladov o kúpe predmetných autobusov účtovaných ako výdavok (daňový odpis), ktorý si žalobca ako daňový subjekt v roku 2004 z týchto autobusov uplatnil, nebol v súlade s ust. § 19 a § 21 ods. 1 zákona o DP a správne postupoval správca dane i žalovaný, že tieto náklady žalobca nevedel dostatočne preukázať. Správca dane pri kontrole zistil, že účtovné doklady podľa zák. č. 431/2002 Z. z., ktoré boli predmetom daňovej kontroly, nie sú preukázateľné, ich obsah priamo ani nepriamo nezodpovedajú skutočnosti. Účtovné doklady a z nich vyplývajúce účtovné záznamy sú v rozpore so skutočnosťou z hľadiska časového, aj vecného. Preverovaním jednotlivých obchodných transakcií na základe dokladov správca dane zistil, že doklady boli vystavené bez uskutočnenia zdanieľného plnenia ako základnej podmienky pre uplatnenie daňového výdavku.

Krajský súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani ich porušenie podľa zákona o správe daní, pretože i správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu. Takto postupoval i správca dane v preskúmvanej veci, keď sa obrátil s konkrétnymi otázkami na vypočutých svedkov i dožiadané daňové úrady.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný sa dôsledne vypořiadal s námietkami žalobcu a vec posúdil správne po právnej stránke na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a v súlade so zákonom, a preto v podrobnostiach odkázal na jeho odôvodnenie.

Podľa názoru krajského súdu žalovaný správne konštatoval, že v danom prípade nedošlo k vynaloženiu nákladov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdanieľných príjmov podľa § 21 ods. 1 zákona o DP a správne neuznal žalobcovi daňové výdavky (odpisy), ktoré si žalobca za kontrolované daňové obdobie uplatnil z predmetných autobusov ako daňový náklad. Povinnosťou správcu dane a žalovaného nebolo pomenovať obchodné transakcie, ktoré v danom prípade s pohybom autobusov uskutočnil žalobca, ale jeho povinnosťou bolo skúmať, či boli splnené zákonné podmienky podľa § 21 citovaného zákona v spojení s § 19 zákona o DP a zisťované skutočnosti rozhodné pre správne stanovenie daňovej povinnosti žalobcu.

Zo spisového materiálu žalovaného, ako i vydaných rozhodnutí, podľa názoru krajského súdu nesporne vyplýva, že predmetné autobusy mal žalobca vo svojom majetku, ktoré predal z dôvodu, že boli zastarané a potrebovali generálnu opravu, aby ich žalobca mohol naďalej využívať v zmysle svojej podnikateľskej aktivity zapísanej v Obchodnom registri.

Podľa žalobcu však zostalo sporné, a teda podstatné pre rozhodnutie v danej veci bolo, či na základe kontroly vykonanej správcou dane u žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2007 oprávnené neuznal správca dane za daňové náklady účtovné doklady za kúpu jazdených autobusov od spoločnosti B.D.TRADE, spol. s r. o., ktoré podľa tvrdenia žalobcu naďalej používa i v súčasnosti a boli zhodnotené, resp. ak správca dane neuznal za daňové výdavky faktúry tak, ako ich špecifikoval v rozhodnutí za daňové výdavky z dôvodu, že vystavené doklady nezodpovedajú skutočnosti, t. j. skutočnému pohybu autobusov, a sú vystavené bez uskutočnenia zdanieľného plnenia ako základnej podmienky pre uplatnenie daňového výdavku, a preto správca dane v zmysle § 17 ods. 2 písm. a/ zákona zvýšil základ dane.

Uvedený postup daňových orgánov, ako aj z neho vyvodený záver, bol podľa názoru krajského súdu správny. Preukázanie, že žalobca plnenie prijal, má o tom daňový doklad (faktúra), nie je ešte

dostatočným podkladom na splnenie podmienky odpočítateľného výdavku v zmysle § 21 ods. 1 citovaného zákona, pretože je nevyhnutné preukázať aj to, že sa tak stalo v príčinnej súvislosti s deklaroványm zmluvným vzťahom. Túto skutočnosť vzhľadom na vyššie uvedené žalobca preukázať nedokázal a transakcie, ktoré v danom prípade uskutočňoval, nespĺňali podmienky časovej a vecnej súvislosti v zmysle zákona o DP účinného v kontrolovanom období, teda nevedel preukázať skutočnosti majúce vplyv na určenie dane v takej výške, ako to sám deklaroval v daňovom priznaní a vierohodnosť záznamov povinnej evidencie ako daňového subjektu.

Krajský súd zdôraznil, že pokiaľ ide o daňový doklad v zmysle citovaného zákona, ako i zákona o účtovníctve č. 431/2002 Z. z., tento deklaruje, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvomi platiteľmi dane, avšak samotný doklad nepostačuje, pokiaľ jeho obsah nie je podložený relevantne, teda zdaniteľným plnením medzi subjektmi daňového vzťahu a nielen plnením ako takým, čo uvádza žalobca. Ani krajský súd nespochybňoval transakciu žalobcu, teda že žalobca ním tvrdené obchodné transakcie neuskutočnil, ale z predložených dokladov, samotného vyjadrenia žalobcu a vykonaného šetrenia správcom dane nesporne vyplýva, že zámer žalobcu bol jednoznačný, nefunkčné autobusy dať opraviť (vykonať generálnu opravu motora, interiéru, vonkajšie úpravy) a aby sa mu opravené autobusy vrátili, avšak žiadne doklady k svojmu tvrdeniu nedoložil, hoci mal veľký priestor v rámci daňovej kontroly a zo šetrenia vyplynulo, že ďalšie subjekty tak, ako sú uvádzané v rozhodnutí, iba vystavili fiktívne faktúry s vyššou cenou z dôvodu uplatnenia odpisov v zmysle príslušných zákonov (daň z príjmu, zákon o DPH), ale na zhodnotení autobusov sa nepodieľali (nemali na to finančné prostriedky alebo materiálne vybavenie), so správcom dane nekomunikovali a nesporne bolo preukázané, že v kontrolovanom období spoločnosť STAV-BET, s.r.o. a subjekt „Náhradné diely“ B.I. (Ondrej Ondrušek), nepodali daňové priznanie a so správcom nekomunikovali.

Žalobca správcovi dane, ani žalovanému nepreukázal svoje tvrdenie, že spoločnosť B.D.TRADE, spol. s r.o. vystupovala v preskúmvanej veci ako sprostredkovateľ. Krajský súd považoval za potrebné pripomenúť, že ak by išlo o príkaznú zmluvu ako osobitného druhu záväzkovej zmluvy, táto je upravená v Občianskom zákonníku vo forme obstaraní veci a vo forme zmluve o obstaraní predaja veci (§ 733 až § 741). Príkazná zmluva je upravená aj v Obchodnom zákonníku a teoretický základ oboch týchto zmlúv je síce rovnaký, ale sú tu aj rozdiely, ktorými sa odlišujú. Žalobca takúto zmluvu nepredložil, ale len všeobecne poukázal na tento typ zmluvy bez bližšej konkretizácie záväzku a subjektu. Neobjasnil ani tú skutočnosť, prečo nerealizoval obchodnoprávny vzťah podľa týchto hmotnoprávnych ustanovení, hoci zákon o DP rieši i takúto nákladovú položku. Tvrdenie žalobcu o prenesení zodpovednosti v prípade vzniku škody považoval krajský súd za účelovú obranu, ktorá nemá oporu v zákone o správe daní.

Krajský súd ďalej poukázal na to, že žalobca uviedol a nepopieral, že podľa jeho názoru ekonomickou podstatou celého obchodu bolo, aby staré nefunkčné autobusy boli nahradené autobusmi, ktoré sú prevádzkyschopné s primeranými kvalitatívnymi vlastnosťami, keďže nemal na kúpu nových autobusov dostatok finančných prostriedkov. Staré autobusy boli predané za účelom vykonania úplných generálnych opráv, ktoré žalobca nebol schopný vykonať vo vlastnej réžii z kapacitných a finančných dôvodov. Jednalo sa o celkovú opravu a modernizáciu karosérie a výbavy na zhodnotení model radu 900 z pôvodnej rady 700. Nebolo sporné, že toto technické zhodnotenie podľa predložených dokladov a vypočutých svedkov vykonala firma ROŠERO-P, s. r. o. Spišská Nová Ves v zdaňovacom období, autobusy boli prepravované po vlastnej osi priamo od žalobcu do tejto firmy za účelom vykonania generálnych opráv a odtiaľ čiastočne opravené boli späť prepravené žalobcovi, o čom svedčí preberací protokol. Žalobca však autobusy vyradil zo svojej evidencie (postupne od 05.12.2003), ktoré predal tak, ako je vyššie uvedené spoločnosti B.D.TRADE, spol. s r. o. (alebo „Náhradné diely“ B.I. (Ondrej Ondrušek), ktorá však žiadnu opravu nevykonávala, podľa dokladov tieto postúpila spoločnosti STAV-BET, s. r. o. Bošany a kúpne zmluvy boli podpísané 28.11.2003. Podľa kúpnych zmlúv bolo dohodnuté, že termín odovzdania a prevzatia hnutelnej veci bude dňa 28.11.2003, čo je v rozpore s dokladom žalobcu o ich vyradení až 05.12.2003 a odhlásenie autobusov na príslušnom dopravnom inšpektoráte podľa technických preukazov nastalo tiež až 4.12.2003. Obdobne i v prípade spoločnosti B.D.TRADE, spol. s r. o. a STAV-BET, s.r.o. dňa 04.12.2003. Podľa uvedenej kúpnej zmluvy v čase 28.11.2003 autobusy patrili žalobcovi a boli zaradené v jeho majetku, neboli fakturované, ani zaplatené. Z dokazovania vyplynulo, že žalobca pri spätnej kúpe autobusov si dal vypracovať znalecké posudky na ustálenie všeobecnej hodnoty jednotlivých autobusov ku dňu 19. 12. 2003, ktorá bola stanovená

približne v sume, ako boli vystavené faktúry od dodávateľa B.D.TRADE, spol. s r.o., avšak fakturácia tohto obchodného prípadu podľa dokladov prebehla už dňa 18.12.2003.

Krajský súd ďalej upriamil pozornosť na § 17 zákona o DP, keďže ide o kľúčové ustanovenia tohto zákona, nakoľko upravuje postup daňového subjektu pri vyčíslení základu dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Spôsob vyčíslenia základu dane závisí od toho, aký spôsob účtovania daňový subjekt uplatňuje. Z protokolu správcu dane vyplýva, že žalobca ako právnická osoba mal účtovať v sústave podvojného účtovníctva, a preto podľa názoru krajského súdu správca dane vychádzal správne pri vyčíslení základu dane u žalobcu, vzhľadom na zistený skutkový stav, z výsledku hospodárenia žalobcu a výsledok hospodárenia upravil tak, že vykázanú stratu za rok 2007 vzhľadom na neuznanie daňových výdavkov v zmysle § 17 ods. 2 písm. a) citovaného zákona zvýšil základ dane a určil daňovú povinnosť v súlade so zákonom v sume 140.337,41 eur.

Vystavený protokol z daňovej kontroly, ako aj dodatočný platobný výmer obsahujú číselné vyjadrenie týkajúce sa vystavených faktúr na nákup a odpredaj hmotného majetku, ako aj výšky odpisov z hmotného majetku, ktoré správca dane, ako i žalovaný na základe výsledku kontroly posúdili ako neoprávnene uplatnené do daňových výdavkov podľa § 19 zákona o DP. Porovnávaním faktúr za odpredaj a nákup autobusov bolo podľa čísiel karosérií zistené, že na predajných faktúrach sú uvedené tie isté autobusy (rovnaké VIN číslo) ako na faktúrach pri ich kúpe. Správca dane preto začal preverovať ich skutočný pohyb a zistil, že nejde o predaj a nákup autobusov, ale o prepravu autobusov jednému odberateľovi, ktorý na nich vykonal určitú opravu, po vykonaní ktorej boli autobusy opäť vrátené žalobcovi, avšak faktúry boli vystavené na nákup a predaj hnutelného majetku postupne ďalším a ďalším odberateľom, z ktorých ani jeden neprispel k žiadnej pridanej hodnote na týchto autobusoch, teda tok faktúr predstavoval reťaz piatich článkov počínajúc a končiac žalobcom, ktorá v konečnom dôsledku nemala žiadnu súvislosť so skutočným pohybom autobusov, teda faktúry boli vystavované účelovo bez reálneho daňového vzťahu a zdaniteľného plnenia a žiadny článok reťazca nemal možnosť nakladať s tovarom ako jeho vlastník.

Krajský súd sa preto stotožnil so záverom žalovaného, že celá transakcia generálnej opravy starých autobusov (po ich vyradení z majetku žalobcu) a ich spätná kúpa žalobcom (nie v jednom prípade predaj starého a kúpa opraveného autobusu bola realizovaná s tým istým subjektom) bola uskutočnená za účelom získania daňovej výhody.

Krajský súd poznamenal, že daňová kontrola je základným aktom daňového konania a na daňové účely sa ňou rozumie podrobné preskúmanie účtovných prípadov a všetkých dokladov potrebných na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti. Dôkazné bremeno je v prvom rade na strane daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní), ktorý je povinný predložiť k svojim tvrdeniam potrebné doklady, listiny, zápisnice a podobne, v danom prípade ku vzťahu k realizovaným transakciám. Jednou zo zákonných podmienok, aby mohol byť výdavok považovaný aj za daňový výdavok, je aby bol preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka, preto je potrebné preukázať aj skutočné zrealizovanie zdaniteľného plnenia tak ako je to uvedené v dokladoch a nepostačuje ak daňovník deklaruje nákup tovaru len preukázaním daňového dokladu s predpísaným obsahom. Pokiaľ nie sú splnené hmotnoprávne podmienky, nie je možné podľa názoru krajského súdu konštatovať, že daňovník preukázal rozhodujúce skutočnosti pre uznanie výdavku ako daňového výdavku.

Krajský súd zdôraznil, že nedostatok preukázateľnosti vynaloženia výdavkov nemôže byť odstránený len tvrdením daňového subjektu o tom, že tovar nakúpil. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať realizáciu zdaniteľného plnenia a rovnako daňový subjekt musí vedieť preukázať reálne nadobudnutie tovaru, na ktorý výdavky vynaložil. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý materiálnu existenciu daňovo relevantných plnení musí preukázať. Správca dane nie je povinný preukázať existenciu daňovej transakcie ale iba overuje, či ju daňový subjekt preukázal a deklaroval správne. Žalobca podľa názoru krajského súdu neunesol dôkazné bremeno, pretože nesplnil podmienku dostatočného preukázania vynaloženia uplatnených výdavkov na daňové účely a pochybnosti o nadobudnutí tovaru hodnoverne nevyvrátil, preto mu nevznikol nárok na uplatnenie výdavkov ako daňovo uznateľných.

Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Ústavného súdu SR č. k. III ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. 02. 2011, ako aj rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 vo veci Mahagében kft proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal Dél - dunántúli Regionális

Adó Főigazgatósága a Peter Dávid proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal Észak - alföldi Regionális Adó Főigazgatósága a rozsodok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 2SŽ/42/2012.

Podľa názoru krajského súdu preto správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď žalobcovi zvýšil hodnotu hmotného majetku (presnejšie cena), za ktorú žalobca opätovne vyradený a odpredaný majetok kúpil ( znalecké posudky), lebo sa zvýšila tiež výška ich odpisov, a tým aj výška nákladov v zmysle § 19 ods. 3 písm. a/ zákona o DP. Správca dane správne vyčíslil i výšku odpisov, ktorú si vyčíslil žalobca na základe obstarania majetku formou kúpy a potom správne postupoval podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod I zákona o správe daní, keď vydal dodatočný platobný výmer ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel DPPO v sume 14.337,41,- eur.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a žiadal, 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, pretože rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a konanie má aj inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Podľa názoru žalobcu rozsudok krajského súdu je nesprávny, nakoľko žalobca v konaní, ktoré predchádzalo jeho vydaniu jednoznačne preukázal, že u predmetných autobusov došlo k ich zhodnoteniu a žalobca nadobudol 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 žalobcu tým ukrátil na svojich právach. Namietal, že daňové orgány vec nesprávne právne posúdili. Taktiež namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, ako aj nesprávne zistený skutkový stav. Namietal tiež, že krajský súd pochybil, keď nevykonan potrebné dokazovanie na to, aby zistil výšku ekonomického zhodnotenia autobusov nevyhnutne potrebnú na určenie daňovej povinnosti. Podľa žalobcu mali daňové orgány ako aj krajský súd akceptovať obstaranie majetku - autobusov od spoločnosti B. D. TRADE, s. r. o., a to aj napriek formálnym nedostatkom zisteným pri tomto obstarávaní. Podľa názoru žalobcu bolo možné uznať odpisy autobusov z dôvodu, že je nepochybné, že predmetné autobusy sú vo vlastníctve žalobcu a boli v čase zaradenia do obchodného majetku žalobcu po generálnej oprave, t. j. došlo k ich reálnemu a preukázanému zhodnoteniu. Znalecké posudky, ktoré obsahujú ocenenie autobusov, neboli daňovými úradmi ako dôkazy vyhodnotené ako nedôveryhodné a toto tiež nespochybnil ani krajský súd.

Ďalej žalobca namietal, že krajský súd pochybil, keď nevykonan potrebné dokazovanie a opomenul aplikáciu ustanovenia § 250i ods. 1 druhej vety OSP, podľa ktorej súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. V tejto súvislosti žalobca poukázal 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.

Žalobca poukázal aj 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. Žalobca má za to, že správca dane nepreveroval dôsledne skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie jeho daňovej povinnosti.

Podľa žalobcu 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 žalobcom poukazovanú skutočnosť, že žalobca vynaložil 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 žalobcu a sú požívané v súlade s jeho predmetom činnosti na dosahovanie zdaniteľného príjmu. Z uvedeného dôvodu malo byť podľa žalobcu vyčíslenie ekonomického zhodnotenia opravených autobusov predmetom dokazovania v rámci daňového konania.

Skutočnosť, že autobusy boli zhodnotenú, daňové orgány ani krajský súd nespochybňujú. Správca dane sa v rámci daňového konania znaleckými posudkami zaoberal, žalobca vyjadril 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 súčasti zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu žalobca poukazoval na judikatúru Najvyššieho aj Ústavného súdu Slovenskej republiky, medzi inými napr. 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 žalobca v odvolaní uviedol, že nespochybňuje ekonomickú podstatu nákupu a predaja autobusov, ktorou bola modernizácia autobusov, ale podľa žalobcu nie je možné, aby daňové orgány sankcionovali žalobcu, resp. vyvodzovali dôsledky voči nemu za to, akou právnou formou túto transakciu uskutočnil. Žalobca sa v tejto súvislosti odvolával na zmluvnú voľnosť subjektov súkromného práva a z nej vyplývajúceho práva na slobodnú voľbu formy právneho úkonu, akou zabezpečia ekonomickú podstatu právnych úkonov. Žalobca vidí rozpor v dôvodoch rozhodnutia žalovaného v tom, že na jednej strane správca dane ako i žalovaný nespochybnil ekonomické zhodnotenie opravených autobusov, avšak na druhej strane zároveň žiadajú preukázanie tejto daňovej transakcie daňovými dokladmi napriek tomu, že ekonomické zhodnotenie autobusov žalobca vydokladoval faktúrami o kúpe autobusov a taktiež znaleckými posudkami na ocenenie opravených autobusov, z ktorých výška ekonomického zhodnotenia autobusov vyplýva. Žalobca 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 žalobca nesúhlasil so záverom žalovaného, že realizovaním uvedenej transakcie, zabezpečením modernizácie vozového parku kúpou opravených autobusov získal daňovú výhodu. Žalobca namietal, že prvostupňový ani druhostupňový správny orgán v konaní nepreukázali, akú daňovú výhodu mal žalobca získať, nevyčíslili jej hodnotu, ani neuviedli zákonné ustanovenia, z ktorých vyvodzujú tento záver.

Na základe vyššie uvedeného žalobca namietal 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 krajského súdu žalobca vytýkal, že sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, hoci neúplne zistil skutkový stav veci potrebný pre rozhodnutie a taktiež nevykonal žalobcom navrhnutý dôkaz predloženými znaleckými posudkami, z ktorých vyplýva výška ekonomického zhodnotenia kúpených autobusov potrebná na správne určenie výšky daňových odpisov.

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

Na záver odvolania žalobca upozornil na to, že krajský súd už rozhodoval v dvoch predchádzajúcich konaniach aj o daňových odpisových obdobiach týchto autobusov v rokoch 2004 a 2005, kedy daňové orgány rovnako neuznali daňové odpisy nákladov žalobcu na tieto isté autobusy a rovnako zvýšili žalobcovi základ dane o sumu zodpovedajúcu ročným odpisom. Išlo o konania vedené na Krajskom súde Nitra pod sp. zn. 11S/89/2010 (odpisy roku 2004) a 11S/108/2010 (odpisy roku 2005). Obe predchádzajúce rozhodnutia Krajského súdu za daňové odpisové obdobia rokov 2004 a 2005 týkajúce sa daňových odpisov týchto autobusov boli zmenené najvyšším súdom tak, že tento zrušil v oboch prípadoch rozhodnutia daňových orgánov a vrátil vec Finančnému riaditeľstvu na ďalšie konanie. Išlo o konania vedené pod sp. zn. 5Sžf/16/2011 (týkajúce sa odpisového obdobia 2004) a 4Sžf/16/2011 (týkajúce sa odpisového obdobia 2005). Dôvodom na zmenu predchádzajúcich rozhodnutí bolo nesprávne právne posúdenie veci a nesprávne vyhodnotenie vykonaného dokazovania vyplývajúceho z administratívneho spisu, pretože, podľa názoru najvyššieho súdu, správca dane a žalovaný nedostatočne zistili skutočnosti majúce vplyv na správne určenie daňovej povinnosti žalobcu.

Žalobca zdôraznil, že napriek tomu, že v tomto konaní ide o rovnaké skutkové a právne skutočnosti, iba týkajúce sa odpisového obdobia roku 2007, teda pokračovania v odpisovaní autobusov, krajský súd opäť zamietol žalobu, hoci jeho pochybenie v tejto veci bolo už najvyšším súdom potvrdené v dvoch predchádzajúcich konaniach. Podľa názoru žalobcu, ak bolo najvyšším súdom zistené, že daňové orgány pochybili za odpisové roky 2004 a 2005 a svojím rozhodovaním o týchto odpisových obdobiach pochybil aj krajský súd, za rovnakých skutkových aj právnych okolností je nepochybné, že daňové orgány a aj krajský súd pochybili aj pri svojom rozhodovaní o tomto odpisovom období roku 2007.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 19. septembra 2013 k odvolaniu žalobcu

uviedol, že sa naďalej pridrižiava svojho písomného vyjadrenia k žalobe, nakoľko odvolanie žalobcu 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 žalobcu je dôvodné.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 18. marca 2015 podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

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 správneho 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 správneho 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 ods. 7 ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

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 preplatkov 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 správca 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 správcou 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 žalobcom a žalovaným nie sú skutkové zistenia správcu dane ohľadne zámeru žalobcu modernizovať vozový park opravou jeho vlastných autobusov ako i spôsobu zabezpečenia ich opravy, t. j. ich predajom a spätnou kúpou.

Spornou zostáva otázka, či daňové orgány a krajský súd ktorý sa z ich názorom stotožnil, postupovali správne, keď neuznali daňové náklady na autobusy, ktoré žalobca zaradil do svojho obchodného majetku v roku 2004 a 2005, nakoľko mali za to, že žalobca dostatočne nepreukázal vynaloženie týchto nákladov na daňové účely.

Na tomto mieste odvolací súd upozorňuje na to, že obdobná vec, tak ako to uviedol vo svojom odvolaní aj žalobca, už bola predmetom odvolacieho konania na najvyššom súde, pričom išlo o tých istých účastníkov, rovnaký predmet konania - dodatočný platobný výmer na daň z príjmov právnickej osoby, akurát za iné obdobie, rok 2004 a 2005.

Keďže ani v tejto veci nemá odvolací súd dôvod odchýliť sa od právnych záverov skonštatovaných už v skorších odvolacích konaniach, rozhodol sa pre postup podľa § 250ja ods. 7 OSP a v ďalšom odôvodnení sa obmedzí na citáciu relevantnej časti rozsudku sp. zn. 5Sžf 15/2011 z 24. novembra 2011 v nasledovnom rozsahu:

„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, nezobrazujúc 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 ROŠERO-P, s. r. o., žalobkyne 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 zachovávania 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 skutočností 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 deklarovaných 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 skutočností 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..

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 preskúmaní 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 závažnosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.“

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu vyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 250j ods. 3 OSP zmenil, a napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil, keďže dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov v medziach žaloby nie sú v súlade so zákonom.

Správne orgány v ďalšom konaní súc viazané právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) doplnia dokazovanie v zhora naznačenom smere, nakoľko len tak môže byť náležite zistený skutkový stav veci a dodržané základné princípy a zásady daňového konania.

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 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP tak, že v súdnom konaní úspešnému žalobcovi priznal ich náhradu v sume zaplateného súdneho poplatku za podanie žaloby vo výške 66 € a za podané odvolanie vo výške 70 €.

Náhradu trov právneho zastupovania za celé konanie žalobcovi odvolací súd nepriznal, nakoľko advokát si tieto síce uplatnil, ale tieto ani v 3 dňovej zákonnej lehote v zmysle OSP nevyčísľil.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.