



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: **S. L., S.S., P. B., Š. X.**, zastúpeného JUDr. A. K., advokátkou so sídlom v P. B., T. č. X., proti žalovanému: **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/11124-91766/2007/990596-r zo 17. decembra 2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne z 3. novembra 2009, č.k. 13S/85/2008-111, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne z 3. novembra 2009, č.k. 13S/85/2008-111, **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/11124-91766/2007/990596-r zo 17. decembra 2007, **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume **494,62 €** k rukám jeho právnej zástupkyne, do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods.1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uvedeného v záhlaví tohto rozsudku,

ktorým ako odvolací orgán podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák. č. 511/1992 Zb.“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica, dodatočný platobný výmer č. 670/230/31567/07/Hel z 20. júna 2007, ktorým **podľa § 44 ods.6 písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb.** správca dane žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubil rozdiel z dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2005 v sume 242 713 Sk s tým, že mu bola uložená povinnosť uvedený rozdiel dane v sume 242 713 Sk zaplatiť do 15 dní odo dňa doručenia tohto rozhodnutia na účet vedený v Štátnej pokladnici.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt neunesol daňové bremeno a hodnoverne nepreukázal, že sporné dodávateľské faktúry boli vystavené na základe reálneho dodania tovaru spoločnosťami M. S., S.S., P. B., O. S., S.S., P. B., S. C., S.S., P. B., ktoré boli uvedené na faktúrach od uvedených obchodných spoločností, a to:

Od spoločnosti M. S., S.S., P. B., faktúra č. /interné/ X. – D. č. X. zo 14. marca 2005 v sume 156 250 Sk, tovar odpredaný (zaúčtovaný do nákladov) v hodnote 150 750 Sk, pričom existuje v účtovníctve M. S., S.S., ďalšia faktúra s rovnakým sortimentom tovaru pre odberateľa pod č. X., faktúra č. (interné) X. – D. č. X. zo dňa 17. mája 2005 v hodnote 228 126 Sk, odpredaný tovar (zaúčtovaný do nákladov) v hodnote 72 820 Sk, pričom v dokladoch M. S., S.S., existuje ďalšia faktúra s rovnakým sortimentom pred odberateľa tovaru pod č. X. v celkovej hodnote 198 126 Sk, faktúra č. (interné) X. – D. č. X. z 21. apríla 2005 v hodnote 132 490 Sk, odpredaný tovar (zaúčtovaný do nákladov) v hodnote 227 430 Sk, pričom v dokladoch M. S., S.S., sa nachádza faktúra pre odberateľa s rovnakým tovarom pod č. X..

Od spoločnosti O. S., S.S., P. B. faktúra č. (interné) X. – D. č. X. z 13. júna 2005 v sume 1 165 460 Sk, do nákladov zaúčtovaná suma 64 260 Sk, faktúra č. (interné) X. – D. č. X. z 25. júla 2005 v sume 52 500 Sk, do nákladov zaúčtovaná suma 50 380 Sk, faktúra č. (interné) X. – D. č. X. z 18. augusta 2005 v sume 119 792 Sk, do nákladov zaúčtovaná suma 117 540 Sk, faktúra č. (interné) X. – D. č. X. z 12. septembra 2005 v sume 68 760 Sk, do nákladov zaúčtovaná suma 35 950 Sk, faktúra č. (interné) X. z 18. októbra 2005 – D. č. X. v sume 135 420 Sk, do nákladov zaúčtovaná suma 83 920 Sk, faktúra č. (interné) X. z 18.

novembra 2005 – D. č. X. v sume 56 520 Sk do nákladov zaúčtovaná suma 55 900 Sk, faktúra č. (interné) X. z 20. decembra 2005 – D. č. X. v sume 229 170 Sk, do nákladov zaúčtovaná suma 218 260 Sk.

Od spoločnosti S. C., S.S., Bratislava (od 1. apríla 2005 so sídlom D. M. X.) faktúra č. (interné) X. – D. č. X. z 2. februára 2005 v sume 164 585 Sk, do nákladov zaúčtovaná suma 89 055 Sk, faktúra č. (interné) X. – D. č. X. z 18. februára 2005 v sume 118 780 Sk, do nákladov zaúčtovaná v sume 111 170 Sk.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný postupoval v súlade s § 2 písm. i/ a § 21 ods.1 zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák.č. 595/2003 Z.z.“), ako aj v súlade s § 2 ods. 3 a 6 a § 29 ods. 8 ako aj § 32 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Súd teda posúdil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, ako aj aplikáciu § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. a za použitia § 2 ods. 3 a ods. 6 a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. dospel na základe vyhodnotenia dôkazov k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, ktoré v daňovom konaní spočívalo na ňom, nakoľko pri daňovom konaní sa uplatňuje zásada prejednávacia a nie zásada vyhľadávacia. Nepreukázal, že tovar bol dodaný od obchodných spoločností, ktoré sú uvedené na faktúrach. Žalobca mal vo svojej evidencii daňové doklady, ktoré sú použiteľné na daňové účely len vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda sú hodnoverné a vystavil ich ten, kto ich vystaviť mal a za plnenia, ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nestačí, aby bola splnená táto zákonná povinnosť formálne tým, že je uvedená na daňovom doklade. Zákonná povinnosť musí byť aj skutočne vykonaná a všetky údaje musia byť pravdivo uvedené a na ňom uvedenými osobami aj skutočne zrealizované. Za týmto účelom má daňový subjekt rozsiahle možnosti žiadať iný daňový subjekt, ktorý mu tovar dodáva, alebo poskytuje služby, aby pred realizáciou úhrady týchto platieb, daňové doklady riadne vystavil a daňový subjekt si ich aj overil. Musí postupovať s odbornou starostlivosťou tak, aby prípadná daňová kontrola nespôsobilá daňovému subjektu problémy s preukazovaním hodnovernosti daňových dokladov o rozsahu vykonaných prác alebo dodaných tovarov a služieb. Ak tak daňový subjekt nepostupuje, je potom povinný znášať prípadné riziko z nedostatku hodnovernosti daňových dokladov pri prípadnej daňovej kontrole. Krajský súd zároveň uviedol, že správca dane a následne žalovaný správny orgán vyhodnotili vykonané dokazovanie so záverom, že žalobca v priebehu daňového konania nepreukázal, že došlo k

reálnemu dodaniu tovaru od dodávateľov uvedených na sporných faktúrach, čo je základná podmienka pre uplatnenie si daňového výdavku. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu nepodarilo právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, že tovar skutočne dodali ním uvedení dodávateľia, a preto mu v súlade so zákonom nebol uznaný nárok na daňové výdavky v sume 1 277 435 Sk.

Krajský súd sa stotožnil so závermi daňových orgánov, podľa ktorých náklady zaúčtované žalobcom na základe hore označených faktúr od dodávateľov M. S., S.S., P. B., O. S., S.S., P. B., S. C., S.S., P. B. nebolo možné uznať za daňové výdavky, a preto v prejednávanej veci bola dôvodná úprava základu dane z príjmu právnických osôb. V prejednávanej veci žalobca počas daňového konania neoznačil ani nepredložil žiadne ďalšie dôkazné prostriedky, okrem sporných faktúr, na podporu svojho tvrdenia, že výšku svojich výdavkov na kúpu tovaru vierohodne a skutočne preukázal dokladmi z účtovníctva. Žalobca podľa názoru súdu v daňovom konaní nemôže vykladať povinnosť, ktorú má uloženú v ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. tak, že bude požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní výšky výdavkov a potom ani tvrdenie žalobcu, že – ak neboli správcom dane uznané výdavky v súvislosti s nakúpením tovaru (nákladový účet X.), mal správca dane vylúčiť výnosy (účet X.), ktoré s dodávkami tovaru priamo súvisia – nezodpovedá zákonu. Na uvedený názor nemá žiaden právny vplyv ani tvrdenie žalobcu o párovaní dodávateľských a odberateľských faktúr, ako aj skutočnosť, že nepredaný tovar má žalobca na sklade, vedie o ňom evidenciu a o predanom tovare ďalším odberateľom môže predložiť dôkazy. Krajský súd vyslovil, že žalovaný ako aj správca dane postupovali v danej veci v súlade s ústavným princípom zákonnosti ukladania daní v zmysle článku 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ktorá je na účely daňového konania upravená v ustanovení § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, s ktorým sa súd stotožnil. Z uvedených dôvodov súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. K námietke žalovaného, ktorú uviedol v písomnom stanovisku, o podaní žaloby po uplynutí lehoty podľa § 250b ods. 1 O.s.p., považoval za potrebné uviesť, že vzhľadom na plnú moc, ktorú dal žalobca JUDr. J. H. dňa 13. júna 2007 a táto bola daná pre celé daňové konanie, bolo potrebné počítať plynutie lehoty na podanie žaloby od doručenia napadnutého rozhodnutia k rukám JUDr. H.. Podľa názoru súdu bola v prejednávanej veci žaloba podaná v zákonom stanovenej lehote podľa § 250b ods. 1 O.s.p.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote podal žalobca odvolanie s tým, že ho napadol v plnom rozsahu, nakoľko predmetná vec bola po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne. Uviedol, že ustanovenie § 29 ods. 8 zák.č. 511/1992 Zb. nepredstavuje absolútne dôkazné bremeno daňových subjektov, ale len vymedzuje rozsah ich dôkaznej povinnosti a dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí.

Žalobca mal preukázať len to, že tovar nakúpil od uvedených obchodných spoločností. Toto dôkazné bremeno nie je možné ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie iných skutočností, teda aj takých, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných subjektov. Pokiaľ krajský súd tvrdí, že obchodovanie je v podstate reťazová činnosť a pri jej posudzovaní nemožno posudzovať len určitú časť, vytrhnutú z celej reťaze bez prihliadnutia na všetko, čo je o veci známe, z pohľadu dôkazného bremena žalobcu každá obchodná transakcia musí byť posudzovaná samostatne a charakter jednotlivých transakcií v reťazi dodávateľov nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi okolnosťami. Žalobca poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 O. a následne na rozsudok zo 6. júla 2006 v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 K., a tiež na **rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf/29/09, kde v prípade iného daňového subjektu, ktorý rovnako obchodoval s obchodnými spoločnosťami, ktoré figurujú ako dodávatelia aj u žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne, ktorý sústavne zotrváva na svojom názore, že nedošlo k preukázateľnému dodaniu tovaru.** Tieto rozsudky umožňujú platiteľom, ktorí bez vlastnej viny sa stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď svoje daňové povinnosti sami riadne splnili. Tieto judikáty je možné jednoznačne aplikovať aj na tento predmet sporu. Úplne odlišná by bola situácia v prípade, kedy s prihliadnutím k objektívnym skutočnostiam bolo preukázané, že osoba, ktorej bol tovar dodaný vedela, že svojim nákupom sa účastní plnenia, ktoré je súčasťou podvodu na dani z príjmu. Zo strany žalobcu však išlo o čisto podnikateľský zámer nakúpiť chýbajúce množstvá ložísk a iných tovarov, ktoré potreboval pre dopyt na trhu a ktorý mohol po nákupe výhodne ďalej predať. Celú transakciu bral ako štandardný obchodný prípad. Krajský súd v Trenčíne však chcel ŠPZ áut, ktoré tovar doviezli, mená vodičov, čo je z hľadiska možností

a schopností žalobcu úplne absurdné, pretože tovar sa doviezol osobným autom - dopravu si zabezpečoval dodávateľ, takéto doklady by mal len ak by si dopravu zabezpečoval sám, resp. cez tretí subjekt. Tovar bol balený v kartónoch a žalobca nemal dôvod si zapisovať značky, resp. si zisťovať mená šoféra a pod. Pokiaľ by mali takto podnikatelia podnikat' a následne každú transakciu ako bola dodaná zapisovať, vrátane ev. č. vozidiel, mien šoférov a pod., nemali by priestor na vlastné podnikanie. Všetky doklady, ktoré žalobca predložil vlastne žalovaný aj súd negovali, hoci z jeho pohľadu boli postačujúce, aby bolo možné tvrdiť, že došlo k preukázateľnému dodaniu tovaru. V prípade osvojenia si ponímania žalovaného a súdu, jediné preukázateľné dodanie by bolo len vtedy, ak by podnikateľský subjekt ešte prizval ku každému obchodného prípadu pracovníka správcu dane, aby si ju odkontroloval, pretože ináč mu nie je nič uznané. Zdôraznil, že žalobca nemal povinnosť preukazovať nákup a predaj tovaru v reťazci dodávateľov. V bežnom obchodnom styku nie je možné požadovať, aby odberateľ pri odbere tovaru skúmal od koho, na základe akého právneho titulu a ako jeho dodávateľ tovar nadobudol. Ak podľa daňových orgánov a súdu v reťazci dodávateľov nebolo dodanie tovaru jednoznačne preukázané, potom táto nejednoznačnosť sa výhradne vzťahuje len na vzťahy medzi týmito spoločnosťami a nemôže byť dôkazom toho, že spoločnosť O. S., S.S., M. S., S.S. a S., S.S. tovar žalobcovi nedodala. Skutočnosť, že tento dodávateľ jednoznačne nepreukázal nákup tovaru, ktorý neskôr dodal žalobcovi od svojich dodávateľov vôbec nevylučuje, že spoločnosť O. S., S.S. týmto tovarom skutočne disponovala a že medzi dodávateľom a žalobcom k dodávke tovarov došlo. Žalobcovi nie je možné vytýkať nesplnenie dôkaznej povinnosti ohľadom skutočností týkajúcich sa daňových povinností iného daňového subjektu. Žalovaný a súd neakceptovali vyjadrenie vtedajšieho konateľa spoločnosti O. S., S.S. a M. S., S.S., J. K., ktorý potvrdil dodanie tovaru, svoje dôkazy opreli len o skutkové zistenia a nedostatky na strane iných subjektov, ktoré žalobca nijako nemohol ovplyvniť a na uvedenej skutočnosti založili svoj záver o nesplnení jeho dôkazného bremena. Takéto ponímanie posúva dôkazné bremeno daňového subjektu do nesplniteľnej abstraktnej podoby. Ďalej uviedol, že podľa ustanovenia § 1a písm. c/ zákona č. 511/92 Zb. súčasťou správy daní je okrem iného aj daňová kontrola a daňové konanie. Daňová kontrola pozostáva z radu úkonov a činností správcu dane, z ktorých niektoré majú povahu bežných procesných úkonov, niektoré však majú povahu činností a úkonov vytvárajúcich podmienky pre daňové konanie. Podľa ustanovenia § 1a písm. d/ zákona č. 511/92 Zb. daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Podľa ustanovenia § 15 ods. 11 zákona č. 511/92 Zb. protokol o daňovej

kontrola musí obsahovať aj súpis kontrolovaných dokladov a preukázané kontrolné zistenia. Rozhodnutie podľa ustanovenia § 30 ods. 3 zákona č. 511/92 Zb. musí obsahovať odôvodnenie, v ktorom správca dane uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. Z uvedeného je zrejmé, že daňová kontrola a daňové konanie sú dva rozdielne inštitúty správy daní. Hodnotenie dôkazov predstavuje ťažisko odôvodnenia rozhodnutia vydaného v daňovom konaní vo veci samej. Podľa ustanovenia § 2 ods. 3 zákona č. 511/92 Zb. 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. Správca dane pri svojom rozhodovaní nemá na výber, ktorý z vykonaných dôkazov vyhodnotí a ktorý nevyhodnotí alebo o ktorý z vykonaných dôkazov oprie svoje skutkové závery a ktorý opomenie. Správca dane musí zhodnotiť každý dôkaz jednotlivo, všetky dôkazy po vzájomnej súvislosti a prihliadnuť na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z takto vykonaného hodnotenia musí byť zrejmá úvaha, ktorá ho viedla ku skutkovým záverom, pričom táto úvaha musí byť v súlade so všeobecne záväznými predpismi, musí vychádzať zo skutočného obsahu právnych úkonov a skutočností rozhodujúcich pre určenie a vybratie dane. Z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane nerozlišuje medzi daňovou kontrolou a daňovým konaním. Správa dane vyrubovacie konanie, ktoré je konaním o právach a povinnostiach daňového subjektu naplnil tým, že do odôvodnenia rozhodnutia takmer doslovne prepísal protokol o daňovej kontrole bez toho, aby zhodnotil dôkazy v zmysle požiadaviek uvedených v ustanovení § 2 ods. 3 zákona č. 511/92 Zb. /pozn.: porovnanie Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. I ÚS 269/2005-34 z 20.12.2006/. Vyslovil názor, že správca dane by mal konať hospodárne a v zmysle § 2 ods. 1 zák. č. 511/92 Zb. v daňovom konaní by mal postupovať v súlade so všeobecnými záväznými predpismi, ktoré chránia nielen záujmy štátu, obcí, ale aj má dbať pritom na zachovávanie práva, právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Doplnil, že uvedená vec súvisí s druhým konaním Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/55/2008, kde tento vyslovil pri rozhodovaní o preskúmaní zákonnosti troch rozhodnutí žalovaného rovnaký názor (tiež žalobu zamietol, pričom vychádzal z rovnakých záverov), preto žalobcovi vzniká nielen povinnosť doplatiť vyrubenú daň z príjmu sumu 242 713 Sk, ale aj z titulu DPH sumu 254 151 Sk. Z uvedených dôvodov žalobca navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil, horeoznačené rozhodnutie žalovaného zo 17. decembra 2007 zrušil a vec vrátil žalovanému

na ďalšie konanie. Zároveň žiadal, aby mu bola priznaná náhrada trov konania titulom právneho zastúpenia v sume 412,71 €, ktoré v rámci odvolania špecifikoval.

Žalovaný správny orgán vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho pojednávania na Krajskom súde v Trenčíne. Žalovaný sa naďalej pridržiaval svojho stanoviska podaného ku žalobe a trval na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, teda že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, vrátane prvostupňového rozhodnutia, je vydané v súlade s právnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach žaloby a v rozsahu odvolania žalobcu /§ 212 ods.1 O.s.p./, a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 17. februára 2011 (§ 156 ods.1 a ods.3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia /§ 250i ods.1 O.s.p./.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým ako odvolací orgán podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica, dodatočný platobný výmer č. 670/230/31567/07/Hel z 20. júna 2007, ktorým *podľa § 44 ods.6 písm. b/ bod 1*

zák.č. 511/1992 Zb. správca dane žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubil rozdiel z dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2005 v sume 242 713 Sk.

Podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v konaní vedenom pod sp. zn. 3Sžf/29/2009 bola na tomto súde prejednaná a rozhodnutá obdobná vec, týkajúca sa iného daňového subjektu, ktorý rovnako obchodoval s obchodnými spoločnosťami, ktoré figurujú ako dodávatelia aj u žalobcu v prejednávanej veci

– predmetom ktorej bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10346-72566/2007/994139-r z 22. októbra 2007, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/30256/07/Kav z 11. júna 2007 o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 182 273 Sk. Krajský súd v Trenčíne v konaní vedenom pod sp. zn. 13S/53/2008 žalobu o preskúmanie zákonnosti vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného zamietol rozsudkom z 9. decembra 2008, č. k. 13S/53/2008-75, ktorý Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe odvolania žalobcu rozsudkom zo 14. mája 2009, sp. zn. 3Sžf/29/2009, zmenil tak, že vyššie uvedené rozhodnutie žalovaného a aj dodatočný platobný výmer správcu dane Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/30256/07/Kav z 11. júna 2007 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a to z dôvodu, že tieto rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci a tiež z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov.

Vychádzajúc z vyššie citovaného ustanovenia § 250ja ods. 7 O.s.p. Najvyšší súd Slovenskej republiky odôvodňuje predmetnú vec poukazom na odôvodnenie rozhodnutia sp. zn. 3Sžf/29/2009 zo 14. mája 2009 nasledovne.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa oboznámil s pripojeným administratívnym ako aj súdnym spisom. Zistil, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, avšak

výsledkom nie je jednoznačný záver, že by tovar vyfakturovaný tromi faktúrami nebol žalobcovi reálne aj dodaný. Spornými zostali 3 faktúry, a to :

1. faktúra č. X. zo dňa 1. marca 2005, ktorou mala byť vyúčtovaná **dodávka tovaru od spoločnosti M. S., S.S., P. B.** za tovar v celkovej hodnote 253 257 Sk bez dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH),
2. faktúra č. X.X. zo dňa 11. októbra 2005 za dodávku plechov, trubiek, profílo **od spoločnosti O. S., S.S., P. B.** v celkovej hodnote 501 655 Sk bez DPH,
3. faktúra č. X. zo dňa 16. septembra 2005 rovnako **od spoločnosti O. S., S., P. B.** za dodávku materiálu v celkovej hodnote 136 600 Sk.

Úlohou súdu bolo v danom prípade posúdiť, či daňové orgány pri rozhodovaní vo veci vychádzali so spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení právneho názoru, že daň z príjmov právnických osôb za rok 2005 bola v daňovom priznaní uvedená v nesprávnej výške. So zákonnými podmienkami, ktoré vyplývajú z ust. § 2 písm. i/, § 21 ods. 1 zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v spojení s § 29 ods. 8 zák.č. 511/1992 Zb.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom v rozhodujúcom období, t.j. do 31. decembra 2005, ďalej len zákon č. 595/2003 Z.z., na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej

- a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),
- b) výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,
- c) obstarávací cena cenných papierov a obchodných podielov na obchodnej spoločnosti alebo družstve s výnimkou uvedenou v § 19 ods. 2 písm. f/ a g/

- a s výnimkou kladného rozdielu medzi obstarávacou cenou cenného papiera a hodnotou zúčtovanou pri splatnosti cenného papiera,
- d) výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,
 - e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi 15) a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi, 103)
 - f) výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e/, pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia,
 - g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),
 - h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety označené obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa v hodnote neprevyšujúcej 500 Sk za jeden predmet,
 - i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e/,
 - j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane,
 - k) výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ďalej len zákon č. 511/1992 Zb., 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.

Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru

len preukázaním daňového dokladu – faktúry s predpísaným obsahom. Na jednej strane daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, na strane druhej je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj prišlo. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane.

V tomto prípade z obsahu administratívneho spisu ako aj z obsahu napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplynulo, že bolo skutočne vykonané rozsiahle dokazovanie, avšak uberalo sa nesprávnym smerom pre zistenie podstaty tohto sporu. **Z obsahu samotných daňových rozhodnutí odvolací súd nezistil, či k reálnemu dodaniu vyúčtovaného tovaru v horeuvedených faktúrach došlo alebo nie.** Správca dane sa zamerail na dokazovanie, ktoré smerovalo k preukázaniu spôsobu nadobudnutia tovaru u dodávateľa žalobcu, čo podľa názoru odvolacieho súdu pri dani z príjmu nie je rozhodujúce. V tomto prípade sa mal správca dane ako aj žalovaný predovšetkým zamerať na preukazovanie samotnej realizácie dodávky tovaru medzi dodávateľom a samotným žalobcom. Na uvedené však dokazovanie bolo zamerané len čiastočne. Z predložených dokladov ako aj z vyjadrení, či už samotného žalobcu, ako aj konateľa spoločnosti M. S., S.S., P. B. a O. S., S.S., P. B. vyplynulo, že uvedený tovar bol dodaný. V administratívnom spise sa však nenachádzajú dôkazy alebo listiny, ktorými malo byť uvedené preukázané, najmä nie je preukázaný spôsob, akým sa preukazovala dodávka predmetného tovaru. Na jednej strane správca dane tvrdí, že k dodávke - k reálnemu plneniu v tomto prípade neprišlo, na druhej strane sa vôbec nezaoberal tvrdením žalobcu, že uvedený nakúpený materiál žalobca predal firme T., S.S., P. B. ako komponenty pre kompletovanie dverí a ďalšiemu odberateľovi spoločnosti I., G., T., N., ako komponenty do stoličiek, za ktoré údajne tieto spoločnosti aj žalobcovi zaplatili. Podľa tvrdení žalobcu sa týmito skutočnosťami mal správca dane aj žalovaný zaoberať, avšak súd tieto skutočnosti z obsahu napadnutých rozhodnutí nezistil. Mali byť podstatnými preto, aby bolo možné danú vec správne právne posúdiť. Uvedený postup správcu dane, ako aj žalovaného, ako aj samotné preskúvané rozhodnutia považuje súd z uvedených dôvodov nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

S poukazom na horeuvedené skutočnosti odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom.

Z týchto dôvodov odvolací súd zamietajúci prvostupňový rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom v zmysle § 250r O.s.p. je viazaný právnym názorom súdu.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 246c ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1, 2 OSP a § 250k ods. 1 veta prvá tak, že priznal úspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania. Súdny poplatok za podanie žaloby **66,38 €**, súdny poplatok za podané odvolanie **66 €**, ako aj *trovy právneho zastúpenia v uplatnenom rozsahu za štyri úkony právnej služby*: prevzatie a príprava vecí, podanie žaloby na súd dňa 24. novembra 2008, účasť na pojednávaniach na Krajskom súde v Trenčíne v dňoch 26. mája 2009 a 3. novembra 2009, na základe § 11 ods. 1, § 14 ods. 1 písm. a/, c/, d/ vyhlášky ministerstva spravodlivosti č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb, ďalej len vyhláška z toho $2 \times 48,62 \text{ €} + 2 \times 53,49 \text{ €} = 97,24 \text{ €} + 106,98 \text{ €} + 38,80 \text{ €} - 19\% \text{ DPH}$ (§ 18 ods. 3 vyhlášky) = **243,02 €**. Ďalej $2 \times 6,30 \text{ €} = 12,60 \text{ €}$ za režijný paušál podľa § 16 ods. 3 vyhlášky za úkony zrealizované v roku 2008 a $2 \times 6,95 \text{ €} = 13,90 \text{ €}$ za režijný paušál za úkon z roku 2009. Celkom trovy právneho zastúpenia $243,02 \text{ €} + 26,50 \text{ €} = \mathbf{269,52 \text{ €}}$.

Žalobca si ďalej uplatnil cestovné z P. B. do T. a späť vozidlom advokátskej kancelárie evidenčné číslo P. X. B., M. B. v dĺžke 88 km pri priemernej spotrebe nafty 7,3 l /100 km, vo výške **6,17 eura**, náhrada za stratu času za osem polhodín po á 11,59 eura = **92,72 eura**.

Celkom trovy žalobcu priznané na náhradu sú: $66,38 + 66 + 269,52 + 92,72 = 494,62 \text{ €}$.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave 17. februára 2011

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská