



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **N., s.r.o.**, M., právne zastúpenému *JUDr. E. K., advokátom so sídlom G.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/223/14979-90495/2007/999523-r zo dňa 10. decembra 2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/26/2008-47 zo dňa 17. septembra 2009 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/26/2008-47 zo dňa 17. septembra 2009 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi 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 Košiciach napadnutým rozsudkom č.k. 6S/26/2008-47 zo dňa 17. septembra 2009 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 10.12.2007 č. I/223/14979-90495/2007/999523-r, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice I č. 695/231/84942/2007/Drá zo dňa 03.10.2007

– dodatočný platobný výmer, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 660 744,-- Sk. Správca dane totiž na základe výsledkov kontroly neuznal žalobcovi uplatnené náklady na základe faktúr od spoločnosti E., s.r.o., R. z dôvodu, že nebolo preukázané, aby táto spoločnosť deklarované služby pre žalobcu poskytla. Žalovaný sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym záverom správcu dane, že výdavky žalobcu nenapĺňajú kritériá daňového výdavku, a preto ich nemožno akceptovať na daňové účely.

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že správca dane ako aj žalovaný vykonali dostatočné dokazovanie, z ktorého zistili, že žalobcom uplatnené náklady na základe faktúr (v počte 10) od spoločnosti E., s.r.o., R., ktorých predmetom bola fakturácia služieb na projekte APV DIS (aplikačné programové vybavenie daňového informačného systému) správne neboli uznané z dôvodu, že nebolo preukázané, aby spomínaná spoločnosť deklarované služby pre žalobcu v skutočnosti aj poskytla. Žalobca v priebehu daňovej kontroly nepreukázal, že k daňovému výdavku došlo a pochybnosti o hodnovernosti a pravdivosti predložených dokladov žalobca neodstránil, teda neuniesol svoju dôkaznú povinnosť vyplývajúcu mu z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

Krajský súd sa stotožnil so záverom a hodnotením dôkazov správnych orgánov, týkajúcich sa výpovedí svedkov v tom, že zamestnanci žalobcu na otázky správcu dane, že služby poskytované formou pracovných stretnutí, konzultácie a poradenstva, pričom ani jeden z nich si nepamätal konkrétne mená osôb s ktorými spolupracovali, treba považovať za pochybné a nevieryhodné a podľa názoru súdu sú v rozpore so zásadou logického uvažovania, aby nikto nepoznal identitu osôb, s ktorými sa žalobca stretával na pracovných stretnutiach, konzultoval odborné otázky a podobne, pri značnom časovom a vecnom rozsahu zaúčtovaných služieb priamo v sídle žalobcu. Preskúmaním spisového materiálu dospel krajský súd k záveru, že správca dane vykonal všetky dostupné dôkazy, ktorými mohol objasniť skutkový stav veci, hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Nestotožnil sa s námietkou žalobcu, že správca dane uprednostnil pred dôkazmi v prospech žalobcu skutkové predpoklady, ku ktorým dospel na základe vlastného úsudku, pretože žalobca namiesto toho, aby sám predkladal správcovi dane dôkazy, ktoré by vyvracali pochybnosti správcu dane o pravdivosti zaúčtovaných výdavkov a preukázal tak reálnosť uskutočneného plnenia od dodávateľa E., s.r.o., nepredložil žiadne iné dôkazy na preukázanie opodstatnenosti týchto nákladov, pričom súhlasí so správcom dane, že nepožadoval od žalobcu taký dôkaz, ktorým by reálne nemohol disponovať.

Z uvedených dôvodov krajský súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby boli v súlade so zákonom a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca uvádzajúc, že napadnutým rozsudkom bola vec po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne, preto ho v celom rozsahu napadá.

Poukázal na to, že súd v odôvodnení rozsudku argumentuje skutočnosťami, ktoré žalovaný uviedol až vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 14.05.2008. Vyjadrenie žalovaného žalobca nemal k dispozícii, a súd mu ho doručil až na základe jeho žiadosti spolu s rozsudkom. Nič, čo môže mať význam pre rozhodnutie súdu alebo správneho orgánu, nesmie byť vylúčené z možnosti jeho prerokovania stranami. Z obsahu rozsudku vyplýva, že vyjadrenie žalovaného malo značný význam pre rozhodnutie súdu a súd v niektorých prípadoch rozsudok odôvodňuje textom vyjadrenia, keďže rozhodnutie takúto argumentáciu neobsahuje. Súd mal písomné vyjadrenie žalovaného k žalobe doručiť aj žalobcovi. Predmetom súdneho sporu bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR č. I/223/14979-90495/2007/999523-r a nie písomného vyjadrenia k žalobe, preto súd nemal na dodatočné vysvetlenia a spresnenia uvedené v predmetnom vyjadrení žalovaného prihliadať.

Správca dane nikdy v priebehu kontroly zákonným spôsobom a kvalifikovane nevyjadril pochybnosti o dokladoch žalobcu a o jeho tvrdeniach. Dôkazom toho je aj spisový materiál žalovaného, ktorý predložil súdu a z ktorého nevyplýva, že správca dane mal pochybnosti o pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom. Za stavu, keď správca dane neoznámí daňovému subjektu svoje pochybnosti, nie je možné od daňového subjektu reálne očakávať, že sám uhádne, aké dôkazy má ešte predložiť, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane a uhádne, akým spôsobom vyvráti jeho pochybnosti, o ktorých ani nevie. Žalobcovi doteraz nie je známe, aké určité informácie nadobudol správca dane, ktoré vyvolali závažné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov. Ak správca dane takéto informácie zistil, potom ich mal žalovanému oznámiť, aby mu umožnil uplatniť svoje právo podľa ustanovenia § 15 ods. 5 písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb. (v znení do 01.09.2007) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a k spôsobu ich zistenia. Z obsahu spisu však vyplýva, že správca dane len jedinou výzvou z 10.04.2007 žiadal o podanie informácií. Po doručení odpovede správca dane nežiadal o jej doplnenie a ani nikde neuviedol, že má závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti alebo úplnosti odpovede žalobcu.

Nie je teda možné súhlasiť so záverom súdu, že správca dane vykonal všetky dostupné dôkazy, ktorými mohol objasniť skutkový stav veci. Z ustanovenia § 41 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ide o povinnosť správcu dane takto postupovať, ak zistí uvedené skutočnosti. Daňové orgány nepostupovali podľa ustanovenia § 2 ods. 2 a § 41 tohto zákona, pretože nikdy v priebehu kontroly zákonným spôsobom a kvalifikovane nevyjadrili pochybnosti o tvrdeniach žalobcu. Ak správca dane mal pochybnosti o pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a tieto pochybnosti žalobcovi zákonným spôsobom neoznámil, potom jeho konanie bolo konaním nezákonným a jednalo sa o závažné procesné pochybenie zasahujúce priamo

do hmotných práv žalobcu, ktorý mal povinnosť preukázať, že služby poskytla spoločnosť E., s. r. o. a nie to, kto za túto spoločnosť služby vykonával. Výpovede svedkov ako dôkazy nebolo možné odmietnuť len preto, že svedkovia nevedeli presne poznať aj identitu osôb, s ktorými spolupracovali. Selekcia výpovednej hodnoty svedeckých výpovedí podľa vzťahu svedka k účastníkovi konania je v rozpore so zákonom. Svedeckej výpovedi nie je možné prisúdiť zanedbateľnú výpovednú hodnotu a odoprieť vierohodnosť len preto, že svedok je zamestnancom účastníka konania. Ani nedostupnosť súčasnej konateľky a predchádzajúceho konateľa spoločnosti E., s.r.o. a ďalšie zistenia o tejto spoločnosti nemôžu byť posudzované ako nesplnenie dôkazného bremena žalobcu.

Dôkazy správcu dane a žalovaného mali mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, záväznosť a vierohodnosť, ako dôkazy predložené žalobcom. Z obsahu spisu vyplýva, že daňové orgány listinné dôkazy predložené žalobcom (kompletnú účtovnú evidenciu, objednávky, faktúry, pokladničné doklady, bankové výpisy, „Špecifikácie“) nevyhodnotili ale len odmietli. Daňové orgány neakceptovali dôkazy predložené žalobcom, no ich neuznanie nepodložili žiadnymi dôkazmi, ale len vlastnými úsudkami o tom, čím by podľa nich mal ešte žalobca disponovať.

Vzhľadom k uvedenému stavu žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť, vec mu vrátiť na ďalšie konanie a priznať náhradu trov.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. K námietke žalobcu, že mu nebolo doručené vyjadrenie k žalobe, z ktorého súd pri svojom rozhodovaní vychádzal, zdôraznil, že nemôže uvádzať iné skutočnosti ani závery než tie, ktoré boli uvedené v jeho rozhodnutí, resp. v rozhodnutí správcu dane. V ňom len odôvodňuje správnosť vydaného rozhodnutia a postupu, ktorý mu predchádzal a vyporiadaval sa s námietkami uvedenými v žalobe, čo aj v danom prípade bolo. Za zásadný procesný nedostatok považuje žalobca skutočnosť, že správca dane neuplatnil v priebehu kontroly vytykáacie konanie podľa § 41 zákona č. 511/1992 Zb. a nepožadoval od žalobcu, aby doplnil chýbajúce údaje a vysvetlil nejasnosti. Táto námietka bola použitá žalobcom až v odvolaní proti rozsudku, a ak ju považoval za takého závažné procesné pochybenie, mal ju uplatniť už v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, resp. v žalobe, a v takomto prípade by sa ňou musel zaoberať žalovaný ako odvolací orgán a následne aj súd. Zdôraznil, že z celého kontextu podaného odvolania vyplýva, že žalobca sa zaoberal viac písomným vyjadrením žalovaného k žalobe ako odôvodnením rozsudku súdu. Predloženie účtovných dokladov, zmlúv alebo iných listín ešte nemožno považovať za splnenie dôkaznej povinnosti. Ich predložením daňový subjekt len tvrdí, že k určitému výdavku došlo, musí byť však schopný preukázať ho aj inak. Pokiaľ daňový subjekt uplatňuje za daňovo uznateľný výdavok ten výdavok, ktorý údajne vynaložil len za poskytnuté služby, potom musí preukázať nielen vecnú súvislosť zakúpených služieb s dosiahnutím, zaistením, či udrжанím svojich príjmov ale tiež to, že fakticky boli tieto služby dodané v množstve a spôsobom, ako to daňový subjekt tvrdí. Uvedené znamená, že účtovné doklady môžu byť dôkazom len vtedy, ak boli vystavené na základe reálneho plnenia. Správca dane v priebehu

kontroly požadoval od žalobcu, aby konkrétne uviedol, ako boli práce vykonávané a mená konkrétnych osôb, ktoré ich vykonali, avšak žalobca takéto údaje uviesť nevedel. Zápisnice o ústnych pojednaniach dostatočne preukazujú ako správca dane zisťoval skutkový stav a za stavu, keď žiadna z osôb, ktoré správca dane vypočúval nevedela uviesť priamo konkrétne údaje o osobách, ktoré mali vykonávať práce pre žalobcu, vytýkacie konanie podľa § 41 zákona č. 511/1992 Zb. by nesplnilo účel. Správca dane svedecké výpovede hodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a to každý dôkaz jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V zmysle toho boli hodnotené aj svedecké výpovede zamestnancov žalobcu. Všetky zistenia a z toho vyplývajúce závery boli uvedené v protokole o daňovej kontrole a v dodatočnom platobnom výmere. Žalobca sa k protokolu o daňovej kontrole písomne vyjadril a neboli upreté jeho práva vyplývajúce z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca namieta, že daňové výdavky majú tzv. neosobný (vecný) charakter, a preto je rozhodujúca materiálna existencia výdavku, a jeho povinnosťou bolo preukázať, že služby poskytla spoločnosť E., s.r.o., a nie to, kto za túto spoločnosť služby vykonával. S týmto tvrdením nemožno súhlasiť, pretože akceptovaním výdavku na daňové účely je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho vynaloženia a to nielen po stránke formálnej – predložením dokladu, ale aj po stránke obsahovej. Zistenia týkajúce sa spoločnosti boli len jedným z dôkazov o daňovej kontrole, a boli hodnotené spolu s ďalšími dôkazmi. Práce na projekte APV DIS boli vykonávané v rozsahu cca 2 – 3 mesiace, niekoľko hodín týždenne a to prostredníctvom konzultácií, čiže dochádzalo k osobným kontaktom medzi zamestnancami žalobcu a osobami, ktoré konzultácie poskytovali. Preto je nanajvýš nevierohodné, aby u žalobcu neexistovali údaje o týchto osobách. Všetky zistenia viedli k záveru, že uvedená spoločnosť deklarované služby neposkytla.

Záverom žalovaný poukázal na zmluvu č. 003620 zo dňa 22.02.2002 uzavretú medzi žalobcom a Daňovým riaditeľstvom SR, článok 9, bod 9.4, podľa ktorého zhotoviteľ zhotoví dielo sám. Na základe predchádzajúceho písomného súhlasu objednávateľa môže zhotoviteľ poveriť zhotovením diela alebo jeho časti inú spôsobilú osobu, avšak podmienkou udelenia tohto súhlasu je schválenie cenníka výkonov subdodávateľa objednávateľom. Z uvedeného vyplýva, že žalobca nemohol zadávať práce iným osobám bez súhlasu objednávateľa. Aj keď k týmto ustanoveniam dôvodil, že išlo len o poradenské služby a preto súhlas zadávateľa úlohy nebol potrebný, a že dodávateľská firma neprišla do styku s dátami tretích strán, bolo vyžiadané stanovisko odboru informatiky Daňového riaditeľstva SR, ktoré vychádza z predložených preberacích protokolov tak, ako boli predložené ku kontrole a toto jednoznačne vyvracia tvrdenie žalobcu, že išlo o konzultačnú a poradenskú činnosť a spochybňuje uskutočnenie obchodu tak, ako to žalobca deklaroval a odôvodňoval počas daňovej kontroly.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.) a postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozsudku na úradnej tabuli súdu

a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.supcourt.gov.sk, verejne vyhlásil vo veci rozsudok postupom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a § 219 ods. 1 a 2 O.s.p., potvrdil rozsudok krajského súdu, keď dospel k záveru, že je vecne správny.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 372 ods. 1 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu zistil, že protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 695/320/76988-1542/07/Tom bol vyhotovený dňa 27.08.2007. Predmetom daňovej kontroly bolo dodržiavanie zákona č. 431/2002 o účtovníctve za rok 2005 a daň z príjmov právnických osôb za rok 2005. Správca dane zistil, že daňový subjekt za zdaňovacie obdobie roku 2005 podal priznanie k dani z príjmu právnickej osoby dňa 29.03.2006 a vykázal daň vo výške 4 633 256,-- Sk. Po vykonanej daňovej kontrole správca dane upravil – zvýšil základ dane o položky zvyšujúce hospodársky výsledok v sume 3 477 600,-- Sk a upravil daň zistenú kontrolou na sumu 5 294 000,-- Sk a následne vyrubil rozdiel dane v sume 660 744,-- Sk. Rozdiel dane vyplýva z porušení niektorých ustanovení zákona o dani z príjmov. Daňový subjekt zaúčtoval do daňových nákladov na účet 518 – ostatné služby – 10 dodávateľských faktúr od spoločnosti E., s.r.o., R. číslo 2005-06-Sk zo dňa 22.03.2005 v sume 393 300,-- Sk, číslo 2005-05-Sk zo dňa 21.03.2005 v sume 386 400,-- Sk, číslo 2005-09-Sk zo dňa 20.04.2005 v sume 358 800,-- Sk, číslo 2005-12-Sk zo dňa 29.04.2005 v sume 338 100,-- Sk, číslo 2005-14-Sk zo dňa 26.05.2005 v sume 345 000,-- Sk, číslo 2005-15-Sk zo dňa 26.05.2005 v sume 338 100,-- Sk, číslo 2005-16-Sk zo dňa 31.05.2005 v sume 317 400,-- Sk, číslo 2005-17-Sk zo dňa 31.05.2005 v sume 331 200,-- Sk, číslo 2005-8-Sk zo dňa 20.04.2005 v sume 276 000,-- Sk a číslo 2005-11-Sk zo dňa 29.04.2005 v sume 393 300,-- Sk, spolu v sume 3 477 600,-- Sk (bez DPH). Predmetom fakturácie sú v prevažnej miere služby týkajúce sa spracovania návrhu a odbornej spolupráce pri realizácii rôznych funkčných modulov projektu APV DIS. Uvedená dodávateľská spoločnosť bola do procesu odbornej spolupráce

pri realizácii tohto projektu zapojená bez súhlasu zadávateľa v zmysle zmluvy o dielo č. 003620 s Daňovým riaditeľstvom SR (súhlas zadávateľa je podmienený článkom 9 zmluvy). Správca dane vykonal dokazovanie formou dožiadania, preveroval spoločnosť E., s.r.o. a zistil, že sa na registrovanej adrese nezdržiava, súčasná konateľka zásielky nepreberá a konateľ od 19.05.2005 do 19.10.2006 podal vyjadrenie v rozpore so zisteniami Daňového úradu Bratislava I. Daňový úrad ďalej vypočul svedkov L. S., Ing. P. F., Mgr. J. G., Mgr. J. F.. Daňový subjekt nevedel počas výkonu daňovej kontroly preukázať a zdokumentovať o aké služby v zmysle predmetu fakturácie sa jednalo, že vôbec boli vykonané a kto ich vykonal, zo zamestnancov žalobcu a svedkov nikto nevedel uviesť konkrétnych odborných pracovníkov dodávateľskej spoločnosti, ktorí mali konzultačné služby poskytnúť, a nevedel poskytnúť nijaké podporné dokumentácie (písomnosti, evidencie, záznamy na médiách), o účasti odborných pracovníkov E., s.r.o. v nadväznosti aj na rozsah fakturovaných prác v hodinách. Daňový subjekt pochybnosti o vierohodnosti a pravdivosti daňových dokladov, ktorými preukazoval uskutočnenie plnenia a reálnosti obchodného prípadu neodstránil. Celá spolupráca je v rovine konzultačných sedení s neidentifikovanými osobami. Protokol o výsledku kontrolných zistení bol so žalobcom prerokovaný a doručený dňa 27.09.2007. Z jeho záveru a odseku vyplýva, že je nepreukázaná účasť spoločnosti E., s.r.o. ako reálneho subdávateľa fakturovaných služieb, a preto správca dane nemení výsledok kontroly.

Na základe kontroly vydal správca dane Daňový úrad Košice dodatočný platobný výmer, dňa 01.10.2007 č.j. 695/231/84942/2007/Drá, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 v sume 660 744,-- Sk, ktorý žalovaný ako odvolací správny orgán napadnutým rozhodnutím potvrdil.

Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v ustanovení § 1 upravuje

- a) daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby,
- b) spôsob platenia a vyberania dane.

Podľa § 2 písm. i/ citovaného zákona, 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 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

V daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. 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. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 1, 2, 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, ďalej len „zákon o správe daní“).

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 citovaného zákona).

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní 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.

S prihliadnutím na vyššie citované zákonné ustanovenia je potrebné zdôrazniť, že samotné tvrdenie daňovníka v daňovom konaní nepostačuje.

Ako vyplýva z vykonaného dokazovania, žalobca v danom prípade len formálne deklaroval, že k poskytnutiu služieb spoločnosťou E. s.r.o. došlo, ale nepreukázal obsahovú stránku uplatňovaného výdavku. Ak počas daňovej kontroly tvrdil, že uvedená spoločnosť svojimi zamestnancami poskytla služby priamo u žalobcu, mal ich aj preukázať. Aby mohli byť výdavky na daňové účely akceptované, je daňový subjekt povinný ich preukázať nielen po stránke formálnej (vystavenými dokladmi) ale i po stránke obsahovej. Daňový doklad totiž sám o sebe ešte nie je dôkazom, že k určitému plneniu došlo. Je len tvrdením o tejto skutočnosti, ktorú musí viesť preukázať aj inak, ak jeho vierohodnosť v daňovej kontrole bola spochybnená. Ak mali byť poradenské a konzultačné služby vykonané expertmi v IT, je predsa nemysliteľné, aby žalobca, resp. jeho zamestnanci, pre ktorých boli určené, nemal a nevedol tiež evidenciu o menách osôb, t.j. kto ich vykonal, akou formou a aká bola pre jednotlivé osoby výška ohodnotenia, a to záznamami z pracovných sedení, v ktorých dňoch boli vykonané, v akých priestoroch, v počte hodín, keďže boli v kontakte so zamestnancami žalobcu, lebo bez takéhoto preukázania je úhrada za takéto služby nanajvýš pochybná.

Dokazovanie vykonané správcom dane, ním vyhodnotenú a po podaní odvolania doplnené dôvody žalovaným považuje odvolací súd za dostatočné. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Treba súhlasiť so žalovaným, že dôvody uvádzané právnym zástupcom žalobcu v odvolaní neboli namietané v žalobe, rovnako neboli uplatnené ani v odvolaní proti napadnutému dodatočnému platobnému výmeru, preto na ne ani odvolací súd nemohol prihliadať.

S poukazom na uvedené odvolací súd dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je vecne správny, preto ho potvrdil, keďže neboli zistené skutočnosti vedúce k záveru, že by správca dane či žalovaný vydali nezákonné rozhodnutie.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý v odvolacom konaní nemal úspech náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 10. júna 2010

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková