



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senátu zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: **M. S., S.**, so sídlom N., N. Z., IČO: X., *zastúpeného Advokátskou spoločnosťou S. J., T. T., P., N. Z.*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/5943-29537/2011/990013-r zo dňa 18. marca 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/12/2011-76 z 26. októbra 2011, jednohlasne, takto

**r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/12/2011-76 zo dňa 26. októbra 2011, **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom sa náhrada trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

**O d ô v o d n e n i e :**

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného o potvrdení rozhodnutia Daňového úradu Nové Zámky (dodatočný platobný výmer), vydaného podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb (ďalej len „DzP“) za rok 2001 v sume 43 580,29 Eur, a to po opakovanej daňovej kontrole.

Krajský súd dôvodil tým, že z predloženého administratívneho spisu týkajúceho sa žalobcu zistil, že Daňový úrad Nové Zámky vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DzP za rok 2001, o ktorej vyhotovil Protokol č. 631/320/59869/2010/Há,Sh zo dňa 12. októbra 2010. Daňový úrad Nové Zámky určil žalobcovi DzP za rok 2001 vo výške 1 113 000 Sk, nakoľko sa daň zistená po daňovej kontrole sa odlišovala od danej uvedenej v daňovom priznaní (47 300 Sk), rozdiel 1 066 600 Sk vyrúbený dodatočným platobným výmerom daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/70201/10/Mt z 13. decembra 2010.

Počnúc dňom 12. februára 2010 bola u žalobcu vykonávaná opakovaná daňová kontrola, z ktorej bol vyhotovený protokol č. 631/320/59869/2010/Há,Sh z 12. októbra 2010, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 28. októbra 2010, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 3. decembra 2010. Na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly Daňový úrad Nové Zámky vyrubil žalobcovi rozdiel DzP za rok 2001 vo výške 43 580,29 Eur, a to dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/70201/10/Mt z 13. decembra 2010.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, ktorého obsah je v prevažnej časti totožný s obsahom žaloby.

V odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím, ktorého preskúmania sa žalobca v tomto konaní domáha.

Po preskúmaní obsahu administratívneho spisu žalovaného, napadnutých rozhodnutí, dospel krajský súd k záveru, že v danom prípade bolo rozhodnutie, ako aj postup žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa v súlade so zákonom, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol. Súd považoval za potrebné uviesť, že sa v celom rozsahu stotožňuje s rozhodnutím žalovaného a s odôvodnením tohto rozhodnutia čo do skutkových zistení, ako aj právneho posúdenia. Podľa súdu nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia a bolo vecou podnikateľského rizika daňového subjektu, aby pri uzatváraní obchodov dostatočne overil dôveryhodnosť svojho zmluvného partnera. Podľa krajského súdu daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu, krajský súd sa s takto zisteným skutkovým stavom stotožnil, čo platí aj vo vzťahu k právnomu posúdeniu, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol. Účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie a žiadal prvostupňový rozsudok zmeniť a žalobe vyhovieť zrušením rozhodnutia žalovaného aj dodatočného

platobného výmeru a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. V odvolaní žalobca poukázal na to, že žalovaný pochybil, keď sa stotožnil so závermi správcu dane, ktorý neuznal uplatnenie daňových výdavkov podľa ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. od dodávateľa spoločnosti K., S., pričom žiadnym spôsobom sa nevysporiadal so stanoviskom správcu dane, ktorý nespochybňoval nadobudnutia existencie tovarov, čo vyslovene písomne uviedol správca dane v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. V súvislosti s vykonaným dokazovaním poukázal na ustanovenie § 29 ods. 1 zákona číslo 511/1992 Zb., v zmysle ktorého správca dane, ktorý vedie daňové konanie, vykonáva dokazovanie a je zodpovedný za jeho priebeh. Správca dane má dbať pri výkone dokazovania na povinnosť, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Podľa jeho názoru správca dane môže podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1999 Zb. požadovať od daňového subjektu len také dôkazy, ku ktorým má zákonnú povinnosť nimi disponovať. Žalobca tvrdí, že nemôže zodpovedať za personálnu organizáciu dodávateľa. Daňový subjekt nemôže taktiež niesť zodpovednosť za nesplnenie si prípadných povinností a podmienok vyplývajúcich pre jeho dodávateľa z ustanovenia § 673 a nasledujúcich zákona č. 513/1991 Zb. upravujúcich zmluvu o tichom spoločenstve, a to ani v prípade, ak by o takejto zmluve mal vedomosť. Zároveň poukázal na ustanovenie § 13 v nasledujúce Obchodného zákonníka upravujúce konanie podnikateľa. Taktiež nemožno proti daňovému subjektu použiť ako dôkaz skutočnosť, že iný daňový subjekt si neplnil povinnosť vyplývajúcu z ustanovenia § 13 a nasledujúcich zákona č. 511/1992 Zb. Právna zástupkyňa poukázala na ustanovenie § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. V odôvodnení platobného výmeru správcu dane uviedol konštatovanie, že nezistil chybovosť v náležitostiach daňových dokladov a nespochybnil ani zistenie jeho deklarovaného tovaru alebo služieb ako aj následné uskutočnenie zdaniteľných plnení svojim odberateľom. Poukázal na rozporuplnosť výpovedí A. T. a T. K. citujúc pritom ustanovenie § 13 z § 14 alebo § 27 Obchodného zákonníka. Podľa žalobcu z okolností prípadu vyplýva, že správca dane poznatky, ktorých odôvodnenosť nasvedčuje porušeniu povinností dodávajúceho daňového subjektu, nepreveril v súlade z ustanovením § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. ako aj § 2 ods. 3 citovaného zákona. Taktiež poukázal na ustanovenie § 29 ods. 8 citovaného zákona, ktoré je podľa jeho názoru potrebné vykladať v súlade s ustanovením článku 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky. Žalobca taktiež poukázal na skutočnosť, že neexistencia daňovej evidencie u dodávajúceho subjektu nemôže byť použitá ako dôkaz proti kontrolovanému daňovému subjektu. Keďže žalobca nebol povinný na základe ustanovenia článku 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 29 ods. 8 a § 2

ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. preukazovať skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane, ktorých absenciu zapríčinil iný daňový subjekt, správca dane sa nemôže dovolávať na porušenie ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. Na základe týchto skutočností pokladá žalobca dodatočný platobný výmer č. 631/230/70201/10/Mt a rozhodnutie žalovaného, ktorým bol tento dodatočný platobný výmer potvrdený, za rozhodnutie, ktoré je v rozpore s ustanovením § 2 ods. 1 a 3, § 29 ods. 2 a § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. A z týchto dôvodov navrhuje, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 26. októbra 2011 spisová značka 15S/2011 - 76 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a zrušuje rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania, ktoré vyčíslil vo výške 484,45 euro.

Žalovanému bolo odvolanie žalobcu voči rozsudku krajského súdu z 26. októbra 2011 doručené dňa 23. januára 2012, pričom žalovaný sa k odvolaniu žalobcu napriek výzve súdu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. ) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné a podľa § 250j ods. 3 a § 219 O.s.p. rozsudok krajského súdu potvrdil.

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).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti,

ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre 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 správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe dani, 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.

Podľa § 21 ods. 1 písm. a/ zákona 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 výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23).

Podľa § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 25 ods. 1 veta prvá zákona o daniach z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov, aj keď o týchto výdavkoch (nákladoch) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie nie je dostatočne preukázané.

Podľa názoru najvyššieho súdu, bolo úlohou súdu v danom prípade posúdiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení právneho názoru, či žalobca ako daňovník mohol do daňových nákladov zahrnúť vykázané náklady za tovary a služby od dodávateľa K., S. vo výške 4 527 594,58 Sk, ktorý mu podľa správca dane nedodal tento dodávateľ a o ktoré správca dane upravil výsledok hospodárenia podľa zákona č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov v celkovej sume 4 527 000 Sk, čo pri 29 % sadzbe dane predstavovalo sumu daňového nedoplatku 1 312 900 Sk (1 312 900/30,126 je suma 43 580,29 euro).

Podľa názoru odvolacieho súdu bolo úlohou daňovník mal povinnosť preukázať správcovi dane skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a na ktoré bol vyzvaný správcom v priebehu daňového konania, ako aj na vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovníkom, keď bolo preukázané na základe šetrenia, ktoré vykonal kriminalistický a expertízny ústav pravosti podpisu A. T., pričom týmto posudkom bolo preukázané, že táto osoba nepodpisovala sporné faktúry v roku 2001 a v uvedenom období obchodná spoločnosť prínosom nedodávala ani tovar ani služby. Samotné účtovné doklady musia byť vo vzájomnej súvislosti, ktorými sa preukazuje vecná súvislosť výdavkov vo vzťahu k podnikaniu daňovníka. V prípade, ak nie je daňovníkom hodnoverne preukázané, že osoba uvedená ako dodávateľ na dokladoch reálne dodala predmetný tovar alebo službu daňovníkovi, potom nejde o daňový výdavok preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. Ak totiž daňovník reálne nepreukáže uskutočnenie zdaniteľného plnenia, je vecou jeho podnikateľského rizika, aby znášal dôsledky tohto konania. Pri uzatváraní obchodov si mal dostatočne zistiť a overiť dôveryhodnosť svojho zmluvného partnera, inak sa vystavuje riziku neuznania takýchto výdavkov za daňové výdavky zo strany daňových orgánov.

Najvyšší súd ako súd odvolací dospel zhodne s názorom krajského súdu názoru, že daňové orgány dostatočne zistili skutkový stav na riadne určenie dane, pričom vykonaním dokazovaním preukázali že uvedený tovar a služby, ktoré vyradil správca dane z nákladov daňovníka, nemohol dodať ako dodávateľ spoločnosť K., S.S. Bolo povinnosťou daňovníka, aby správcovi dane preukázal, v prípade, že správca dane relevantným spôsobom vyvrátil, že tovar a služby nemohla dodať spoločnosť K., S.S., kto mu tento tovar a služby dodal. Ak to bol iný dodávateľ iný dodávateľ mal v súlade s preukázaným skutkovým stavom označiť na účtovných dokladoch skutočného dodávateľa.

Pokiaľ ide o dôkazné bremeno v daňovom konaní, tak odvolací súd poznamenáva, že vykonanie dokazovania je primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ daňovníka, je povinnosťou

daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí, alebo správcovi dane nenavrhne alebo nepredloží nové dôkazy alebo neoznami inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, tak potom musí niesť dôsledok toho svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby v súlade s ustanovením § 24 zákona č. 366/1999 Z. z. Aj najvyšší súd dospel k záveru, že daňové (správne) orgány oboch stupňov dostatočne zistili skutkový stav a správne vykonali dokazovanie v súlade s ust. § 29 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní. Žalobca nevyvrátil žiadnymi ďalšími dôkazmi tvrdenia správcu dane, že uvedené tovary a služby dodal na nich označený dodávateľ a preto správne uvedené faktúry vyradili z účtovnej evidencie žalobcu. Keďže žalobca ani pri prerokovaní protokolu o kontrole nevedel svoje tvrdenia preukázať a nepreukázal ich ani v samotnej žalobe a odvolaní, dospel odvolací súd k záveru, že rozhodnutie prvostupňového súdu je vecne správne.

Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu – faktúry s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo a to v rámci dojednaných dodávok tovarov a služieb jednotlivými dodávateľmi (v tomto prípade spoločnosťou K., S.S.). Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane tak, ako bola uvedená v hlásení (daňovom priznaní).

V danom prípade, aj podľa názoru najvyššieho súdu, z obsahu administratívneho spisu ako aj z obsahu napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplýva, že vo veci bolo vykonané dostatočné dokazovanie, avšak žalobca nepredložil žiadne iné listinné dôkazy, resp. neoznačil iné dôkazy na podporu svojich tvrdení, že predmetné dodávky tovarov a služieb vykonala spoločnosť K., S.S., resp. neoznačil žiadnu inú osobu ako dodávateľa predmetných tovarov a služieb, keďže správca dane dostatočne preukázal, že týmto dodávateľom nemohla byť spoločnosť K., S.S.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované spornými faktúrami boli žalobcovi dodané od spoločnosti K., S.S., a že žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 219 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

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

V Bratislave 30. januára 2013

**J.. Eva Babiaková, CSc., v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Dagmar Bartalská