



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. J. Zemkovej PhD. a členov senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **E. G.** *právne zastúpený Advokátskou kanceláriou JUDr. A. & P. s.r.o.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/16404-38537/2010/994139-r zo dňa 25. mája 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/29/2010-63 zo dňa 14. decembra 2010, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/29/2010-63 zo dňa 14. decembra 2010 **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**

##### **I.**

Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/226/16404-38537/2010/994139-r zo dňa 25.05.2010, ktorým podľa § 48 ods. 5 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 č. 511/1992 Zb.) bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom č. 643/230/39868/09/Skov zo dňa 07.10.2009, ktorým bol žalobcovi

vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006 vo výške 18.126,10 € (546 067 Sk).

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobca v konaní vierohodne nepreukázal, že všetky výdavky, o ktorých účtoval v roku 2006 v sume 1.749.450,- Sk a v sume 429.397,50 Sk, boli vynaložené na dosiahnutie, udržanie alebo zabezpečenie príjmu žalobcu v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 595/2003 Z.z.). Žalovaný, ako aj správca dane zabezpečili v prejednávanej veci potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver. Žalobca v siedmych prípadoch nepreukázal, že výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, ktoré účtoval na účel dane z príjmu, mu vznikli z titulu dodania plastových okien konečným spotrebiteľom. Prvostupňový súd poukázal na výpovede svedkov Ing. J. K., P. G., J. Ch., M. V, A. K., P. K. a pani H., ktorí nepotvrdili, že dodávky plastových okien skutočne realizoval žalobca. Žalobca nemohol predmetné plastové okná evidovať ako skladové zásoby k 31.12.2006, keďže plastové okná boli konečným odberateľom dodané už v roku 2006. Správca dane neuznal žalobcovi daňové výdavky z nákupov plastových okien v tých prípadoch, v ktorých koneční odberatelia nepotvrdili, že dodávky uskutočnil žalobca.

Výrok o náhrade trov konania odôvodnil ustanovením § 250k ods. 1 O.s.p., zásadou úspechu v konaní.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca, ktorý navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/29/2010-63 zo dňa 14.12.2010 zrušil alebo zmenil tak, že ruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vracia na ďalšie konanie. V dôvodoch uviedol, že žalovaný a správca dane nedostatočne objasnili všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo a neurčili správne daňovú povinnosť. Z dôvodu, že súčasný konateľ spoločnosti J.,s.r.o., sa vyhýba správcovi dane a nespolupracuje s ním, nemôže byť postihovaný žalobca. V tomto smere poukázal žalobca na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (C-354/03 a C-484/03 zo dňa 12.01.2006 a C-439/04, C-440/04 zo dňa 06.07.2006). Ďalej žalobca poukázal na to, že zo svedeckej výpovede svedka M. K. vyplynulo, že pre spoločnosť J., s.r.o., mohol uskutočniť dopravu jeho syn M. K. nakoľko sú kamaráti. Tento svedok potvrdil, že jeho syn používal jeho vozidlo a tiež, že pre spoločnosť J., s.r.o., to bola doprava ako pre známeho a že vozil zrejme kamenivo. Podľa žalobcu nie je podstatné, že tento syn svedka M. K. dopravu robil pre spoločnosť J., s.r.o., ako pre známeho, t.j. o tejto doprave nevystavil dopravca žiadne účtovné doklady, čím sa tento subjekt vyhol daňovej povinnosti, ale podstatné je, že táto svedecká výpoveď vyvrátila záver správcu dane o neuskutočnení dopravy, keďže túto uskutočnil syn svedka M. K. pre spoločnosť J., s.r.o.

Žalobca namieta tvrdenie prvostupňového súdu, že nevysvetlil časový nesúlad medzi nákupom stavebného materiálu od spoločnosti J., s.r.o., v septembri roku 2006 a jeho predaji, ktorý sa uskutočnil od februára do júla 2006. Žalobca túto skutočnosť vysvetlil tým, že žalobca odobral uvedený tovar od spoločnosti J.J. s.r.o., začiatkom roka 2006 pred tým, než vystavil faktúry pre odberateľov J. V., J. S. a P. Š., ktorým dodal tovar jemu dodaný od dodávateľa spoločnosť J., s.r.o., Pri dodávke tovaru spoločnosti J., s.r.o., za tento tovar zaplatil s tým, že mu konateľ J., s.r.o., sľúbil následne vystaviť faktúry a príjmové doklady. V danej chvíli bolo pre žalobcu prioritou dodať tento tovar uvedeným odberateľom, čo aj urobil a títo mu za jeho dodanie zaplatili. Až po odbere tohto tovaru uvedenými odberateľmi urgoval svojho dodávateľa, spoločnosť J., s.r.o., s vystavením účtovných dokladov. Preto sa stalo, že dodávateľ žalobcu vystavil účtovné doklady žalobcovi oneskorene. Pre žalobcu v čase odberu tovaru bolo podstatné, aby mu tento dodal dodávateľ, spoločnosť J., s.r.o., za výhodnú cenu a aby mu za jeho následný odber zaplatili jeho vyššie uvedení odberatelia.

Žalobca ďalej namieta pravdivosť tvrdenia žalovaného, že žalobcu telefonicky upovedomil o termíne ústneho pojednávania so svedkom O. S. Žalobca tvrdí, že o tomto ústnom pojednávaní správca dane neupovedomil žalobcu ani písomne ani telefonicky a ani žiadnym iným spôsobom. Práve žalobca dal podnet na predvolanie tohto svedka, aby potvrdil existenciu obchodnej dohody medzi žalobcom a dodávateľom p. R. a nenechal by si ujsť príležitosť byť prítomný pri svedeckej výpovedi tohto svedka a klásť mu otázky. Správca dane pochybil, keď mu znemožnil účasť na svedeckej výpovedi svedka O. S., čím mu neoprávnene odňal zákonné právo v zmysle § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. Už len toto pochybenie správcu dane zakladá dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného a tiež rozhodnutia správcu dane pre jeho nezákonnosť. Žalobca dostatočne vysvetlil podstatu obchodnej dohody medzi žalobcom a p. R. a existenciu tejto dohody potvrdil aj svedok O. S. Žalobca navrhol výsluch svedka O. S. pred prvostupňovým súdom, avšak tento návrh prvostupňový súd zamietol a neodôvodnil, prečo tento žalobcom navrhnutý dôkaz nevykonal.

Žalobca dostatočne vysvetlil dôvody, ktoré podľa neho vysvetľujú skutočnosť, že vyššie uvedení koneční odberatelia nepotvrdili nákup okien od žalobcu a to tým, že všeobecne aj týmto odberateľom bola poskytnutá 5 % zľava, ak im okná dodá žalobca a nie p. R. (keďže žalobca mal od p. R. 5 % zľavu), tento postup potvrdil aj O. S., títo odberatelia uskutočnili objednávku v kancelárii S, kde im O. S. ponúkol, že ak chcú 5 % zľavu, tak im okná musí dodať žalobca, čo aj využili. Skutočnosť, že si konkrétne títo siedmi odberatelia nepamätajú podrobnosti z minulosti o tomto odbere, a preto nepotvrdili odber okien od žalobcu, avšak iní 33 odberatelia žalobcu z rovnakého obdobia, u ktorých správca dane preveroval tiež dodanie okien od žalobcu, potvrdili dodanie okien od žalobcu, nemôže vyvodit' správca dane záver, že tieto okná žalobca nepoužil na podnikanie.

Na záver žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) pod spisovou značkou 2Cdo/170/2005. Z chápania spravodlivého procesu okrem iného vyplýva, že súdy nemajú všeobecnú povinnosť vykonať všetky dôkazy, ktoré sú stranami navrhované, z hľadiska ústavnoprávnych garancií spravodlivého procesu však

vyplývajú v prvom rade požiadavky na odôvodnenie, ktoré viedlo súd k nevykonaniu dôkazov. Dokazovanie by malo zodpovedať predovšetkým zásadne rovnosti strán v konaní, resp. rovnosti šancí v konaní a tiež zásade voľného hodnotenia dôkazov.

### III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho konania na Krajskom súde v Trenčíne. Žalovaný sa naďalej pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe dňa 24.08.2010 a trvá na skutočnostiach uvedených v tomto stanovisku, ktoré doplnil o to, že správca dane dňa 20.08.2009 o 10:50 hod. na základe požiadavky žalobcu (zápisnica z ústneho pojednávania č. 643/320/34900/2009/Pav zo dňa 20.08.2009) telefonicky (t.č. 0902 950 814) kontaktoval O. S. – zamestnanca R., s.r.o. v N M n V, či by sa mohol dostaviť na Daňový úrad v Novom Meste nad Váhom na výsluch svedka v súvislosti s daňovou kontrolou u žalobcu. S O. S. bol dohodnutý termín ústneho pojednávania na deň 21.08.2009 o 11:00 hod. na Daňovom úrade v Novom meste nad Váhom. Zároveň bol o tejto skutočnosti o 10:55 hod. telefonicky upovedomený aj žalobca. Správca dane vyhotovil z tohto telefonického rozhovoru úradný záznam podľa § 12 zákona č. 511/1992 Zb. pod č. 643/320/34968/08/Fab dňa 20.08.2009 (uvedený úradný záznam je súčasťou zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/35042/09/Fab zo dňa 21.08.2009, ktorá tvorí súčasť predloženého spisového materiálu).

Dňa 21.08.2009 bol O. S. vypočutý ako svedok podľa § 11 zákona č. 511/1992 Zb. o čom bola vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní č. 643/320/35042/09/Fab dňa 21.08.2009. Žalobca nevyužil svoje zákonné právo a na vypočutí svedka nebol prítomný. Žalovaný na záver poukázal na skutočnosť, že žalobca v odvolacom konaní nenamietal znemožnenie jeho účasti na svedeckej výpovedi O. S.

### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozsudku vyvesené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk), [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane, Daňový úrad v Novom Meste nad Váhom vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006, z ktorej vyplynula pre žalobcu povinnosť odvieť do štátneho rozpočtu rozdiel dane z príjmov fyzických osôb vo výške 18.126,10 €, ktorú

správca dane vyrubil žalobcovi dodatočným platobným výmerom č. 643/230/39868/09/Skov zo dňa 07.10.2009. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane zvýšil žalobcovi základ dane o sumu v celkovej výške 2.964.854,- Sk, keď priznaná daňová povinnosť žalobcu bola v daňovom priznaní 0 Sk, daňová povinnosť po kontrole 546 067 Sk t.j. 18 126,10€, keď kontrolou boli zistené vyššie príjmy z podnikania o 87 950 Sk a nižšie daňové výdavky o 2 880 898 Sk, na podklade čoho správca dane vyčíslil rozdiel dane. Žalovaný na odvolanie žalobcu potvrdil dodatočný platobný výmer zo dňa 07.10.2009, keďže sa stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane ako aj s jeho právnym záverom.

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 rozhodnutí obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Predmetom súdneho odvolacieho konania v danej veci bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/29/2010-63zo dňa 14.12.2010, ktorým prvostupňový súd zamietol žalobu žalobcu, pričom najvyšší súd v rámci odvolacieho konania skúmal aj konanie, ktoré mu predchádzalo najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe, a z takto vymedzeného rozsahu, či vecne správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. K úplným a dostatočným dôvodom uvedeným v odôvodnení rozsudku krajského súdu, s ktorými sa najvyšší súd stotožňuje (§ 219 ods.1 a 2 O.s.p.), dodáva:

Podľa § 2 písm. i/ zákona 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 daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. 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, a ďalej taxatívne vymedzené výdavky uvedené v písm. a/ až k/ citovaného zákonného ustanovenia.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. *daňový subjekt preukazuje skutočnosť*, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, 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.

Daňové doklady *musia nielen po formálnej ale aj obsahovej stránke jednoznačne preukazovať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo a to osobou uvedenou v predkladaných faktúrach. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý je povinný preukázať skutočné zrealizovanie dodávky tovaru tak, ako je to uvedené vo faktúrach. Daňový doklad sám o sebe ešte nie je dôkazom, že k určitému plneniu došlo.* Je len tvrdením o tejto skutočnosti, ktorú musí vedieť daňový subjekt preukázať aj inak, ak jeho vierohodnosť v daňovej kontrole bola spochybnená.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil, že žalobca dodal tovar odberateľom (v siedmych prípadoch žalobca nepreukázal, že výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, ktoré účtoval na účel dane z príjmu, mu vznikli z titulu dodania plastových okien konečným spotrebiteľom) rovnako ako dodanie tovaru – stavebného materiálu žalobcovi spoločnosťou J., s.r.o.. Preto žalobca, ak tvrdil, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení, mal povinnosť to preukázať. Žalobca len formálne deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo, ale nepreukázal svoje tvrdenia a ani nevyvrátil pochybnosti správcu dane o dodaní tovaru. Na jednej strane bývalý konateľ spoločnosti J., s.r.o., M. H., čestným vyhlásením deklaroval dodávku stavebného materiálu žalobcovi, na strane druhej aktuálny konateľ spoločnosti J., s.r.o., účtovné doklady o dodávkach tovaru žalobcovi predložil správcovi dane nevedel. Ak by aj odvolací súd vychádzal z premisy, že stavebný tovar bol spoločnosťou J., s.r.o., dodaný riadne a to v množstvách a druhoch jednotlivých druhov tovarov tak, ako sú deklarované žalobcom, potom by žalobca mal mať vedený riadny súpis tovarov príjem, výdaj, sklad, čo však splnené nebolo, keďže žalobca ani počas daňovej kontroly ani v konaní pred prvostupňovým súdom nevysvetlil nesúlad medzi časom nakúpeného tovaru od spoločnosti J., s.r.o., (september 2006) a predajom tohto tovaru (obdobie február - júl 2006) jeho odberateľom dodaný a tiež nevedel vysvetliť rozdiel v stave zásob k 31.12.2006 uvedený v predloženom inventúrnom súpise (vo výške 2 238 830,11 Sk) a vo výkaze o majetku a záväzkoch (v sume 1 415 659 Sk) a zároveň neuviedol, či predložený inventúrny súpis bol vykonaný na základe fyzickej inventúry a ak bol prečo mal iný stav uvedený vo vyššie uvedenom výkaze.

Z úradného záznamu č. 643/320/34968/09/Fab zo dňa 20.08.2009 vyplýva, že na základe požiadavky žalobcu bol dňa 20.08.2009 o 10:50 hod. telefonicky kontaktovaný p. S. – zamestnanec R., s.r.o., či by sa mohol dostať na Daňový úrad Nové mesto nad Váhom na výsluch svedka v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou za rok 2006 u žalobcu. S pánom S. bol dohodnutý termín ústneho pojednávania na deň 21.08.2009 o 11:00 hod. na Daňovom úrade Nové Mesto nad Váhom. Zároveň bol o tejto skutočnosti o 10:55 hod. telefonicky upovedomený žalobca, ktorý mal podľa § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. právo klásť svedkovi otázky pri ústnom pojednávaní, o čom svedčí úradný záznam č.: 643/320/34968/09/Fab zo dňa 20.08.2009 (l. č. 93 administratívneho spisu).

V tomto prípade sa odvolací súd v plnom rozsahu stotožnil s dôvodmi, ktoré uviedol prvostupňový súd v napadnutom rozsudku, konštatuje ich správnosť (§ 219 ods. 2 O.s.p.), zároveň zdôrazňuje, že *súd preskúmal administratívne rozhodnutie len v rozsahu žalobných, resp. odvolacích dôvodov*, ktoré žalobca sám vymedzil uvádzajúc, že v nich vidí nezákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu a ukrátenie na svojich právach.

V nadväznosti na právnu úpravu povinností odvolacieho daňového orgánu podľa § 48 ods. 2 zák.č. 511/1992 Zb., ktorá je odlišná od úpravy povinnosti odvolacieho orgánu preskúmať prvostupňové rozhodnutie v konaní podľa zák.č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) ako aj s poukazom na ust. § 46 ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb., podľa ktorého *odvolávajúci môže odvolanie doplniť alebo pozmeniť najneskôr do 15 dní odo dňa jeho podania, v tejto veci znamená, že žalobca mohol namietať nezákonnosť rozhodnutia napádaného v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, len v rozsahu dôvodov uplatnených v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, prípadne v jeho doplnení alebo zmene podanej najneskôr do 15 dní od podania odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, čo znamená, že aj na daňové konania sa s účinnosťou od 01.01.2004 viaže tzv. zásada koncentrácie konania*. S poukazom na uvedené postupoval žalovaný a aj prvostupňový súd v zmysle zákona.

Dôkazné bremeno v daňovom konaní je na daňovom subjekte, ktorý preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií, alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zák.č. 511/1992 Zb.) odvolací súd preto konštatuje, že žalovaný ako i správca dane, rovnako aj prvostupňový súd postupovali zákonne, keď žalovaný konštatoval dôsledné a dostatočné zistenie skutkového stavu, pretože žalobca ako daňový subjekt v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane ani v žalobe nenamietal nezákonný postup pri vypočúvaní svedkov resp. že by o termíne ústneho pojednávania so svedkom S. nebol upovedomený a to ani telefonicky. Z tohto dôvodu ani odvolací súd na uvedenú námietku neprihliadol, keďže bola uplatnená až v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, teda *oneskorene*.

S poukazom na uvedené zistenia najvyšší súd podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/29/2010-63 zo dňa 14.12.2010 ako vecne správny potvrdil.

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

**Poučenie:** Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave dňa 10. marca 2011

**JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Emília Čičková