

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/3/2016  
Identifikačné číslo spisu: 6015201596  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015201596.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci žalobcu: VERCAJCH CENTRUM spol. s r.o., Lieskovská cesta 6, 960 01 Zvolen, IČO: 36 004 359, právne zastúpeného JUDr. Evou Krchňavou, advokátkou, so sídlom advokátskej kancelárie Rudlovská cesta 47, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 20972856/2015 zo dňa 09. októbra 2015, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/193/2015-34 zo dňa 08. júna 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/193/2015-34 zo dňa 08. júna 2016 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.

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20972856/2015 zo dňa 09.10.2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20483627/2015 zo dňa 09.07.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 v sume 32.553,96 eura.

Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že pokiaľ žalobca namietal, že vynaložená investícia

v rozsahu položiek 1 až 8 podľa rozpočtu k Zmluve č. 23 v objekte zostala a preukázateľne sa v ňom nachádzala, správca dane požadoval od žalobcu položkovité rozčlenenie obstarávacej ceny majetku inv. č. 10085 - „Sol'ná jaskyňa". Žalobca v rámci opatrení a záverov prijatých pri ústnom pojednávaní dňa 11.06.2014 v termíne do 23.06.2014 nepredložil, ani neposkytol žiadne vyjadrenie. Opakovane bol výzvou vyzvaný na predloženie dokladov a dôkazov - rozčlenenie obstarávacej ceny podľa jednotlivých dodaných položiek. Žalobca v odpovedi na výzvu uviedol, že existuje len zmluva, v ktorej boli všetky veci vyšpecifikované, avšak bez podrobnej a cenovej špecifikácie. Protokol o prevzatí a odovzdaní diela je súčasťou zmluvy. Vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly zo dňa 30.04.2015 žalobca uviedol, že podiel ceny a drevenej konštrukcie bol v pomere s celkovou stavbou nie väčší ako 10 %, avšak toto tvrdenie nedoložil žiadnymi dokladmi. Rozpočet v zmysle Zmluvy č. 23 zo dňa 10.03.2005 žalobca prvýkrát uviedol (nie predložil) až v odvolaní. Na základe uvedeného správca dane ako aj žalovaný správne považovali tento rozpočet za dodatočne vyhotovený a bol dôvod neakceptovať ho. Tvrdenie o cene drevenej konštrukcie a soli v hodnote 26.102,18 eura žalobca nepodložil žiadnym dokladom a toto tvrdenie teda ostalo len v rovine tvrdenia bez odrazu v relevantnom dôkaze.

Pokiaľ žalobca namietal záver žalovaného o využívaní majetku inv. č. 30008 - diagnostické prístroje, krajský súd uviedol, že správca dane za účelom preverenia vyjadrenia žalobcu, že v súčasnej dobe je zariadenie využívané v Domove seniorov Vitalita na základe zmluvy, vykonal dňa 29.05.2015 miestne zisťovanie. Pri miestnom zisťovaní z vyjadrenia S.. M. I. vyplynulo, že predmetný diagnostický prístroj sa v domove seniorov nenachádza a nikdy nebol v tomto zariadení umiestnený a využívaný.

Pokiaľ žalobca namietal, že S.. M. I. nie je zamestnankyňou žalobcu, nemá o týchto skutočnostiach žiadne vedomosti a ani nemohla oprávnené zastupovať žalobcu, súd považoval túto námietku za irelevantnú. Pokiaľ by diagnostický prístroj bol využívaný v domove seniorov, ako to tvrdil žalobca, zamestnanci domova seniorov by o tom zrejme mali vedomosť. Súd v tejto súvislosti len poznamenal, že S.. M. I. bola v čase miestneho zisťovania vedúcou zariadenia (Domova seniorov).

K námietke ohľadne neuznania nákladov v sume 18.411,25 eura, súvisiacich s poľnohospodárskou činnosťou spoločnosti OVEČKA s.r.o., krajský súd uviedol, že tieto náklady nesúviseli s dosiahnutím, zabezpečením a udrzaním zdaniteľných príjmov žalobcu, ale s dosiahnutím, zabezpečením a udrzaním zdaniteľných príjmov spoločnosti OVEČKA s.r.o.

Z dokladov predložených žalobcom a po zistení správca dane v priebehu daňovej kontroly vyplynulo, že žalobca vykonával služby pre spoločnosť OVEČKA s.r.o. každoročne, porovnateľne v rovnakej výške. Tvrdenie žalobcu, že náklady za poskytnuté služby v roku 2012 nefakturoval z dôvodu, že ich zvýšená fakturácia bola vykonaná v roku 2011, respektíve 2013, podľa názoru krajského súdu neobstojí, pretože ako vyplynulo z dokazovania, v týchto rokoch boli fakturované spoločnosti OVEČKA s.r.o. porovnateľné náklady, ako boli nefakturované náklady v roku 2012.

K námietke žalobcu ohľadne unesenia dôkazného bremena v súvislosti s položkami 21.800,- eur, 21.600,- eur, 20.400,- eur, 20.500,- eur a 22.500,- eur, krajský súd uviedol, že povinnosťou daňového subjektu je relevantnými dôkazmi preukázať dodanie tovaru, resp. služieb vystaviteľom faktúry. Nepostačuje len formálne deklarovanie dodania tovaru, či služby faktúrou, ale je potrebné preukázať reálne a vecné naplnenie. Samotná faktúra nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne prijal tovar alebo službu od vystaviteľa faktúry.

Správca dane za účelom opodstatnenosti zahrnutia nákladov za stavebné práce na základe faktúr vystavených dodávateľmi Thermodom SK s.r.o., I.Z.K.-plus s.r.o. a ALMEGA s.r.o. vykonal rozsiahle dokazovanie. Pri všetkých spoločnostiach sa pokúšal zrealizovať svedeckú výpoveď konateľov. Vzhľadom k tomu, že dodávatelia žalobcu sa v priebehu dokazovania potvrdili ako spoločnosti nekontaktné, ich účtovníctvo nebolo k dispozícii, nebolo možné len na základe žalobcom predložených dokladov nespochybniteľne určiť, kým boli práce vykonané, v akom čase a hlavne v akom objeme a v akej cene.

Krajský súd po preskúmaní veci a postupu správnych orgánov dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané v súlade so zákonom, neboli zistené dôvody, pre ktoré by malo byť napadnuté rozhodnutie zrušené a vrátené na ďalšie konanie, preto krajský súd žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 O. s. p. zamietol.

Žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, súd náhradu trov konania nepriznal (§ 250k ods. 1 a contr. O. s. p.).

## II.

Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal žalobca odvolanie z dôvodu jeho nezákonnosti, pričom žiadal súd o preskúmanie len tých záverov žalovaného, ktoré boli napadnuté odvolaním.

Žalobca nesúhlasil s názorom prvostupňového súdu, ktorý po preskúmaní k položke 11.520,- eur - odpis hmotného investičného majetku uviedol, že nepreukázal, že vynaložená investícia vo výške 11.520,- eur v objekte zostala a preukázateľne sa v ňom nachádzala - keďže rozpočet v zmysle Zmluvy č. 23 zo dňa 10.03.2005 žalobca prvýkrát spomenul (uviedol), ale nepredložil, až v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane č. 20483627/2015 zo dňa 09.07.2015 - správca dane preto oprávnene považoval tento rozpočet za dodatočne vyhotovený a mal dôvod tento neakceptovať.

Žalobca považoval takéto právne zhodnotenie súdu za nesprávne. V danom prípade sa jednalo o uplatnenie odpisu z majetku žalobcu, ktorý odpis žalovaný nepovažoval za oprávnený, pretože pri uplatnení tohto odpisu došlo podľa jeho názoru k porušeniu § 22 ods. 1 a 11 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Žalovaný uviedol, že skutočná obstarávacia cena majetku inv. č. 10085, z ktorej si mohol žalobca uplatniť podľa § 22 ods. 11 zákona o dani z príjmov odpis, bola k 31.12.2012 len 146.053,24 eura (obstarávacia cena nebytového priestoru) a nie 376.455,42 eura (vrátane obstarávacej ceny prevádzky soľnej jaskyne), preto zákonný odpis mohol byť len vo výške 7.303,- eur a nie 18.823,- eur, ako si uplatnil žalobca. Rozdiel nesprávne uplatneného odpisu nie je potom v zmysle § 19 ods. 3 písm. a) výdavkom žalobcu a v zmysle § 17 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov sa o túto sumu musí výsledok hospodárenia žalobcu zvýšiť.

Krajský súd rovnako ako žalovaný nesprávne vyhodnotil námietku žalobcu ohľadom skutočnosti, že v roku 2012 nedošlo k vyradeniu investície soľná jaskyňa z majetku žalovaného ako celku v hodnote 230.402,18 eura, ale len položky č. 9 podľa rozpočtu k Zmluve č. 23 zo dňa 10.03.2005 uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou Syr - Pol Sp. z o. o., Kielce, Poľsko ako zhotoviteľom. Uvedenú skutočnosť preukazoval sporný dôkaz - rozpočet k Zmluve č. 23 predložený k odvolaniu žalobcu proti rozhodnutiu Daňového úradu Banská Bystrica č. 20483627/2015 zo dňa 09.07.2015. Z uvedeného dôkazu vyplývala skutočnosť, že hodnota drevenej konštrukcie a soli, ktorá bola v roku 2012 odstránená z priestorov prevádzky soľnej jaskyne, predstavuje cca 10 % celkovej hodnoty investície. Ostatné investície (v rozpočte uvedené pod položkami 1 až 8) súviseli s rekonštrukciou priestoru pôvodného holičstva. Uvedené investície sa v objekte nachádzali aj v roku 2012, tvorili zhodnotenie priestoru, ktorý mohol byť preto následne prenajatý aj ďalšej spoločnosti - FENIX GLASS design s. r. o., Bratislava pre iné účely.

Konštatácia súdu, ktorý zhodne so žalovaným uviedol, že uvedený rozpočet je dodatočne vyhotovený, nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a ani takto ustálený záver nemôže viesť k záveru súdu, ktorý prijal. Predmetom preskúmania bol záver žalovaného, že žalobca si neoprávnene uplatnil do výdavkov sumu 11.520,- eur, a to na základe nesprávne uplatnenej výšky odpisu z majetku, ktorého obstarávacia cena bola iná, ako uviedol žalobca. K uvedenému záveru dospel žalovaný na základe skutočnosti, že v roku 2012 so súhlasom žalobcu nájomca uvedený priestor prestaval, z čoho vyplýva, že prevádzka soľnej jaskyne - technológia v sume 230.402,18 eura k 31.12.2012 reálne už neexistovala, teda z jej

využitia nebol dosahovaný príjem. Predpokladom na prijatie uvedeného záveru žalovaného bolo preukázanie rozsahu zostatku investície, ktorá v prevádzke zostala. Žalobca v daňovom konaní tvrdil, že rozsah odstránenej investície - drevenej konštrukcie predstavuje podiel nie väčší ako 10 % z celkovej investície, pričom toto svoje tvrdenie predložil rozpočtom. Konajúci súd rovnako ako žalovaný tomuto dôkazu neuveril a považoval ho za dodatočne vyhotovený. Samotná skutočnosť, že žalobca uvedený dôkaz predložil až v odvolacom konaní nemôže viesť k záveru, že takýto dôkaz je dodatočne vyhotovený. Dokonca ani dodatočne vyhotovený rozpočet v zmysle zmluvy a reálnej realizácie nemôže byť považovaný za nedostatočný dôkaz, pokiaľ tento je verným odrazom skutočnosti. Až z rozhodnutia správcu dane bolo žalobcovi zrejmé, že správny orgán nepovažoval jeho tvrdenia za preukazné, preto predložil predmetný rozpočet, ktorý bol odrazom reálneho stavu. Dodatočné predloženie dôkazu, o ktorom predtým nikto netvrdil, či existuje alebo neexistuje, nemôže byť dôvodom, pre ktorý ho súd neuzná, pokiaľ z okolností prípadu vyplýva, že tento potvrdzuje skutkové okolnosti, ktoré žalobca tvrdil. Súd je povinný vyhodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti, čo v danom prípade znamená, že rozpočet mal súd skúmať v súvislosti s predloženou zmluvou, tvrdeniami žalobcu a rozsahu investície, jej následného osudu a ďalšieho prenájmu v súlade s predloženou nájomnou zmluvou. V prípade nedostatočných listinných dokladov na preukázanie tvrdených skutočností sa v rámci súdneho konania bežne vykonáva znalecké dokazovanie, pričom žiaden súd nenamieta správnosť dodatočne vyhotoveného rozpočtu.

Pokiaľ žalobca namietal, že vynaložená investícia v rozsahu položiek 1 až 8 podľa rozpočtu k Zmluve č. 23 v objekte zostala a preukázateľne sa v ňom nachádzala, pričom žalovaný nemal v rámci vykonaného dokazovania jednoznačne preukázanú výšku jednotlivých položiek podľa žalobcom predloženého rozpočtu, teda nebolo zrejmé, či vybavenie soľnej jaskyne spočívajúce vo vybudovaní drevenej konštrukcie so soľou je v žalobcom tvrdenej výške, mohol a mal v zmysle § 74 ods. 2 a 3 daňového poriadku doplniť dokazovanie v tomto smere. Žalovanému muselo byť z vykonaného dokazovania zrejmé, že hodnota drevenej konštrukcie so soľou, o ktorej žalobca tvrdil, že len táto bola trvalo odstránená z objektu, nemohla predstavovať celkovú výšku investície v hodnote 230.402,18 eura a že významnú časť tvorili stavebné opravy a úpravy, ako i technológia objektu (kúrenie, klimatizácia a pod.). Súd v odôvodnení svojho rozhodnutia neuviedol, na základe čoho mal preukázané, že z objektu bola trvalo odstránená aj táto ostatná investícia, na základe čoho považoval odpis zo sumy 230.402,18 eura za neoprávnený, obmedzil sa zhodne so žalovaným len na konštatovanie, že pri miestnom zisťovaní mu bol predložený súhlas žalobcu s vykonaním stavebných úprav a doklady o ich vykonaní.

Žalobca v žalobe namietal, že žalovaný mu znemožnil vykonávanie jeho procesných práv v zmysle daňového poriadku, pričom súd pri preskúmaní uvedeného rozhodnutia nevenoval dostatočnú pozornosť tejto námietke, nevysporiadal sa s tvrdením žalobcu o porušení jeho procesných práv neaplikovaním ust. § 74 ods. 2 a 3 daňového poriadku, čím odňal žalobcovi právo konať pred súdom ako i právo na spravodlivý súdny proces. Konajúci súd prevzal závery žalovaného bez toho, aby túto svoju úvahu dostatočne zdôvodnil a vysvetlil.

Z odôvodnenia rozhodnutia súdu nebolo žalobcovi zrejmé, prečo jeho argumentáciu súd neuznal. Takéto rozhodnutie nie je preskúmateľné a je v rozpore s ust. § 157 ods. 2 O. s. p. a v tomto smere poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžf/8/2010.

Čo sa týka položky 2.745,- eur - odpis hmotného investičného majetku, žalobca uviedol, že súd neuveril jeho tvrdeniu, že diagnostický prístroj, z ktorého si uplatnil odpis vo výške 2.742,- eur, bol umiestnený v Dome seniorov Vitalita a tento sa využíval na základe zmluvy so žalobcom. Neakceptoval námietku žalobcu, že výpoveď pani S.. M. I. pri miestnom zisťovaní dňa 29.05.2015, nebola výpoveďou oprávnenej osoby a túto námietku považoval za irelevantnú z dôvodu, že uvedená osoba je vedúcou zariadenia, a teda z titulu svojej funkcie by musela mať vedomosť o využívaní predmetného zariadenia v domove, pokiaľ by sa toto využívalo. Tento záver súdu považoval žalobca za nesprávny. Žalovaný zvýšil základ dane žalobcu o sumu 2.745,- eur, predstavujúcu odpis hmotného investičného majetku - Diagnostický prístroj v obstarávacej cene 21.960,- eur, z dôvodu, že žalobca nepreukázal využívanie tohto majetku na zabezpečenie zdaniteľných príjmov v kontrolovanom zdaňovacom období roka 2012 a

ani nepreukázal, že bol nadobudnutý s jednoznačným zámerom plynutia príjmov v budúcnosti. Vychádzal pritom z vyjadrení žalobcu, ktorý svoje tvrdenia o využití tohto hmotného majetku postupne menil. Žalobca vytýkal žalovanému, že svoje tvrdenie o nepreukaznosti čiastky 2.745,- eur ako nákladovej položky opieral o rôznosť jeho vyjadrení a uviedol počas vyrubovacieho konania dôvody, prečo neboli jeho vyjadrenia na začiatku konania presné a úplné, pričom tieto svoje vyjadrenia doplnil a upresnil v stanovených zákonných lehotách na základe výziev daňového úradu. Žalobca bol toho názoru, že vo svojom konečnom vyjadrení zo dňa 24.07.2014 uviedol všetky fakty potrebné pre správne rozhodnutie vo veci a preukázal, že obstaraný hmotný investičný majetok používa za účelom svojho podnikania, a preto položka vo výške 2.745,-eur, predstavujúca daňový odpis za rok 2012, nie je položkou zvyšujúcou základ dane.

Žalobca namietal právne vyhodnotenie dôkazu - miestneho zisťovania zo dňa 29.05.2015 súdom, keď uviedol, že pani S. M. I., s ktorou bola spisovaná zápisnica, je síce vedúcou zariadenia domu seniorov, ale pri miestnom zisťovaní nevedela, o čo sa jedná a nesprávne sa vyjadrila k existencii diagnostického prístroja. Žalobca poukázal na Dodatok č. 1/2014 k Zmluve o podnájme nebytových priestorov zo dňa 27.12.2013, ktorý je v rozpore so zisteniami správcu dane, preto pri zachovaní základných zásad daňového poriadku mal na odstránenie rozporov vykonať ďalšie dokazovanie. Daňový úrad musí preskúmať a vyhodnotiť každý dôkaz, ktorý môže objasniť zisťované skutočnosti, pričom sa neobmedzuje len na dôkazy navrhované daňovým subjektom, ale aj sám z vlastnej iniciatívy podľa svojej úvahy obstaráva dôkazy, ktoré majú prispieť k preukázaniu skutkového stavu. Konajúci súd vytýkané vady postupu žalovaného nevyhodnotil a opätovne sa ako pri prvej položke stotožnil s hodnotením žalovaného bez toho, aby svoju úvahu o tomto závere zdôvodnil.

Žalobca uviedol, že krajský súd pri položke 18.411,25 eura - náklady súvisiace so spoločnosťou OVEČKA s.r.o. rovnako ako žalovaný prijal záver, že uvedená čiastka nie je daňovým nákladom žalobcu s odôvodnením, že tieto výdavky nespĺňajú podmienku vecnosti - neslúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov, a preto sú položkou zvyšujúcou základ dane. Žalobca si do nákladov uplatnil výdavky, ktoré súviseli s poľnohospodárskou činnosťou spoločnosti OVEČKA s.r.o., Zvolen a pozostávali z odpisov hmotného majetku vo vlastníctve žalobcu, využívaného spoločnosťou OVEČKA s.r.o. a ďalšími nákladmi spojenými so službami žalobcu pre túto spoločnosť. Konajúci súd vyhodnotil, že tieto náklady nesúviseli s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním zdaniteľných príjmov žalobcu, ale spoločnosti OVEČKA s.r.o. Konajúci súd dospel k záveru, že tvrdenie žalobcu o zvýšenej fakturácii v roku 2011, resp. 2013 neobstoja, pretože v týchto rokoch boli fakturované spoločnosti OVEČKA s.r.o. porovnateľné náklady, ako boli nefakturované náklady v roku 2012. S uvedeným názorom súdu sa žalobca nestotožnil a zotrval na svojej právnej argumentácii uvedenej v žalobe.

Čo sa týka položiek 21.800,- eur, 21.600,- eur, 20.400,- eur, 20.500,- eur a 22.500,- eur - náklady za realizované stavebné práce, žalobca uviedol, že žalovaný mu zvýšil základ dane o položky 21.800,- eur, 21.600,- eur, 20.400,- eur, 20.500,- eur a 22.500,- eur, ktoré pre žalobcu vykonali traja dodávatelia Thermodom SK s. r. o., Bratislava, I.Z.K. - plus s. r. o., Zohor, ALMEGA s. r. o., Bratislava. Uvedené výdavky neboli žalovaným uznané ako daňové z dôvodu, že žalobca nepreukázal realnosť vykonania fakturovaných stavebných prác.

Prvostupňový súd uviedol, že povinnosťou daňového subjektu je relevantnými dôkazmi preukázať dodanie tovaru, resp. služieb vystaviteľom faktúry, pričom nepostačuje len formálne deklarovanie dodania tovaru či služby faktúrou, ale je potrebné preukázať reálne a vecné plnenie. Vzhľadom k tomu, že dodávatelia žalobcu sa v priebehu dokazovania potvrdili ako spoločnosti nekontaktné, ich účtovníctvo nebolo k dispozícii, nebolo možné len na základe žalobcom predložených dokladov nespochybniteľne určiť, kým boli práce vykonané, v akom čase a hlavne, v akom objeme a cene.

Žalobca považoval tento záver súdu za nepreskúmateľný, nekonfrontovaný so žalobnými tvrdeniami, pretože vo svojom návrhu tvrdil, že v rámci daňového konania predložil daňovému úradu všetky relevantné doklady (faktúru, zmluvu o dielo, stavebný denník, odovzdávací protokol), ktorými preukázal realnosť vykonania stavebných prác. Skutočnosť, že daňový úrad nebol schopný dohľadať konkrétnych dodávateľov, resp. nedokázal zabezpečiť výsluch konateľov týchto dodávateľov z dôvodu, že sa buď na

adrese trvalého bydliska nezdržiavali alebo si zásielky nepreberali, nemôže byť na ťarchu žalobcovi, pretože nezodpovedá za činnosť tretieho subjektu a nemôže zabezpečiť ani to, aby po uplynutí takmer troch rokov tento subjekt bol dosiahnuteľný pre účely výkonu kontroly dane. S uvedeným tvrdením sa však konajúci súd žiadnym spôsobom nevysporiadal.

Žalobca uviedol, že aj v prípade, že by si bol overil do najmenších podrobností finančnú situáciu svojich dodávateľov, ich plnenie odvodových povinností, overenie obchodného mena a postavenia na trhu, nemal žiadnu možnosť ovplyvniť ich ďalšiu existenciu do budúcnosti. Takáto požiadavka zo strany žalovaného, ktorej nesplnenie má za následok neunesenie dôkazného bremena, je nelegitímna a protiústavná. Konajúci súd sa so skutočnosťou, že žalovaný nemal možnosť overiť účtovníctvo dodávateľských firiem a vplyv tejto skutkovej okolnosti na neunesenie dôkazného bremena, nevysporiadal zákonným spôsobom, keďže s touto pre neho významnou skutočnosťou mal konfrontovať vykonané dôkazy, ktoré realnosť plnenia preukazovali, uviesť, prečo listinné doklady nedostatočne preukazovali realnosť vykonaných služieb, akú možnosť mal/nemal žalobca pri zabezpečovaní dôkazov na strane dodávateľov, ako možnosť/nemožnosť dosahu dodávateľov žalobcom mohla ovplyvniť dôveryhodnosť jeho tvrdenia, unesenie dôkazného bremena a až po takomto vyhodnotení vyvodit' závery. Žalobca nemôže zodpovedať za podnikateľskú činnosť iného podnikateľského subjektu a z priebehu celého daňového ani súdneho konania nevyplývalo pre neho, akým spôsobom mal pri týchto obchodných vzťahoch postupovať, aké podklady, opatrenia vo vzťahu k dodávateľskému subjektu mal urobiť, aby preukázal realnosť svojho plnenia.

Podľa názoru žalobcu žalovaný svoje rozhodnutie založil na pochybnostiach, ktoré nesprávne právne posúdil ako zistený skutkový stav a súd sa s jeho závermi plne stotožnil. Žalovaný porušil aj zásady daňového konania a práva žalobcu na spravodlivé konanie. Právne posúdiť možno len skutočnosti, ktoré boli v konaní zistené, čo žalovaný ani správca dane ani súd neurobil. Pokiaľ žalobca uplatnené náklady preukazoval faktúrami vystavenými v súlade so zákonom, pričom tieto sú takými daňovými dokladmi, na základe ktorých je možné takéto právo uplatniť (čo žalovaný po formálnej stránke nespochybňoval), bolo potrebné vyhodnotiť ich podľa ich obsahu. Pokiaľ neboli v konaní zistené skutočnosti, ktoré vyvracajú pravdivosť obsahu faktúr (čo nekontaktosť dodávateľa nemôže byť) a žalovaný nemohol takéto zistenie vyvodit' z vykonaných dôkazov, nemohol rozhodnúť len na základe pochybností, ku ktorým pri preverovaní skutočností dospel (nemožnosť dohliadnutia účtovných záznamov). V prípade, že žalovaný v daňovom konaní zistil okolnosti, ktoré svedčia porušeniu zákona alebo daňovému podvodu či zneužitíu práva, bolo potrebné tento fakt pomenovať a objektívne preukázať, že žalobca bol súčasťou podvodu alebo právo zneužil. Takýto záver je zhodný s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, týkajúcou sa výkladu práva na odpočet DPH v zmysle Smernice Rady 2006/112/ES (viď napr. rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie z 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11).

S uvedenými pochybeniami žalovaného sa súd vo svojom rozhodnutí nevysporiadal a stotožnil sa s právnym hodnotením žalovaného bez toho, aby vyhodnotil komplexne žalobné dôvody žalobcu. Žalobca bol presvedčený, že postup žalovaného, na základe ktorého mu bol zvýšený základ dane z príjmov PO, nie je ojedinelým postupom správcov dane, je v súčasnej dobe rutinne využívaný a zneužívaný, pričom dôvody, pre ktoré správcovia dane neuznávajú mnohé daňové výdavky daňových subjektov, sú totožné ako v tomto prípade a založené na právnom názore neunesenia dôkazného bremena. Poukazujúc na vyššie uvedené nemôže byť žalobcovi na ťarchu, že konatelia dodávateľov žalobcu nekomunikovali so správcom dane, čím správca dane nebol schopný overiť účtovníctvo týchto spoločností. Žalobcovi tiež nemôže byť na ťarchu, že v súčasnosti už títo dodávatelia pravdepodobne nie sú aktívni.

Na základe uvedeného žalobca navrhol Najvyššiemu súdu SR, aby vo veci rozhodol tak, že zruší rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/193/2015-34 zo dňa 08.06.2016 a vec vráti prvostupňovému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie vo veci. Zároveň si uplatnil trovy odvolacieho konania vo výške 181,90 eura (úkon = 1/6 = 143,- eur + paušál 8,58 eura + 20 % DPH).

### III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/193/2015-34 zo dňa 08.06.2016 a námietky žalobcu v odvolaní považuje za neopodstatnené.

### IV.

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 napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov 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 päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p. v spojení s § 211 ods. 2 O. s. p. a § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O. s. p.).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O. s. p. (§ 247 ods. 1 O. s. p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O. s. p.).

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je posudzovať, či rozhodnutie bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O. s. p.).

Úlohou prvostupňového súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20483627/2015 zo dňa 09.07.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 v sume 32.553,96 eura.

Predmetom odvolacieho konania v danej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým žalobu žalobcu zamietol.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. 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 v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, po preskúmaní rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p., nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku tohto rozsudku, s ktorým sa najvyšší súd stotožňuje, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

Úlohou súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky, za existencie ktorých možno vyrubiť žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za posudzované zdaňovacie obdobie.

Daňový úrad Banská Bystrica vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 20083376/2015 zo dňa 10.04.2015, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 20083729/2015 zo dňa 10.04.2015 bol žalobcovi doručený dňa 13.04.2015.

Žalobca v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku v lehote 15 pracovných dní od doručenia výzvy, podal vyjadrenie k protokolu zo dňa 30.04.2015, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 04.05.2015.

V zmysle ustanovenia § 68 ods. 1 daňového poriadku, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania opätovne vyhodnotil dôkazy získané počas výkonu daňovej kontroly, ktoré sú uvedené v protokole z daňovej kontroly, podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, vyhodnotil pripomienky žalobcu voči zisteniam správcu dane uvedeným v protokole, vykonal doplňujúce preverovanie, následne vyhodnotenie pripomienok so žalobcom prerokoval, o čom bola spísaná zápisnica č. 20435149/2015 zo dňa 29.06.2015. Následne bolo vydané rozhodnutie č. 20483627/2015 zo dňa 09.07.2015, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 v sume 32.553,96 eura.

zmysle § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov, základom dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, daňovým výdavkom je 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.

zmysle § 19 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami sú odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 22 až 29).

zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami nie sú výdavky, (náklady), ktoré

nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval.

zmysle § 22 ods. 1 zákona o dani z príjmov, odpisovaním na účely tohto zákona sa rozumie postupné zahrňovanie odpisov z hmotného a nehmotného majetku do daňových výdavkov, ktorý je účtovaný alebo evidovaný podľa § 6 ods. 11 alebo 14 a je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov.

zmysle § 22 ods. 11 zákona o dani z príjmov, odpis vo výške vypočítaného ročného odpisu z hmotného majetku podľa § 26 ods. 6 a 7, § 27 alebo 28 účtovaného alebo evidovaného podľa § 6 ods. 11 alebo 14 k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia, okrem majetku vylúčeného z odpisovania, môže daňovník uplatniť k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia.

zmysle § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

zmysle § 37 ods. 2 daňového poriadku, miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

zmysle § 37 ods. 4 daňového poriadku, o miestnom zisťovaní spíše zamestnanec správcu dane zápisnicu. Rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice zamestnanec správcu dane odovzdá daňovému subjektu alebo inej osobe, alebo zamestnancovi daňového subjektu, alebo zamestnancovi inej osoby, za účasti ktorého sa vykonávalo miestne zisťovanie.

Žalobca zaradil do užívania v roku 2005 hmotný investičný majetok inv. č. 10085 Preádzka soľná jaskyňa s obstarávacou cenou 376.455,42 eura, ktorý zaradil do štvrtej odpisovej skupiny s rovnomerným spôsobom odpisovania a pre rok 2012 si uplatnil daňový odpis vo výške 18.823,00 eur. Majetok bol obstaraný:

- kúpnu zmluvou zo dňa 03.03.2005, ktorou sa previedlo vlastníctvo k nebytovému priestoru za dohodnutú cenu vo výške 4.400.000,- Sk, t. j. po prepočte konverzným kurzom 146.053,24 eura = nebytový priestor a

- zmluvou č. 23 od dodávateľa Syr - Pol Sp. z. o. o., Kielce, Poľsko zo dňa 10.03.2005 ako projekt „Soľná jaskyňa“, ktorý zahŕňal materiálové zabezpečenie vrátane montáže jaskyne = technológia.

Čo sa týka zvýšenia základu dane o sumu 11.520,00 eur, z podkladov kompletného administratívneho spisu žalovaného - ktorého súčasťou bol aj prvostupňový spis správcu dane - je zrejmé, že správca dane požadoval od žalobcu položkovité rozčlenenie obstarávacej ceny majetku inv. č. 10085: prevádzka „Soľná jaskyňa“ v rámci opatrení a záverov prijatých pri ústnom pojednávaní dňa 11.06.2014 (zápisnica č. 9601401/5/2681336/2014/Myt) v termíne do 23.06.2014. V tomto termíne žalobca požadované rozčlenenie nepredložil, ani neposkytol žiadne vyjadrenie, čo je zaznamenané v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9601401/5/2991481/2014/Vál zo dňa 23.06.2014. Preto bol žalobca výzvou na predloženie dokladov a dôkazov č. 9601401/5/3284180/2014/Myt zo dňa 04.07.2014 opakovane vyzvaný k Zmluve č. 23 zo dňa 10.03.2005, ktorou bola nadobudnutá technológia soľnej jaskyne s montážou a dokumentáciou, predložiť rozčlenenie obstarávacej ceny podľa jednotlivých dodaných položiek. Zároveň bol požiadaný o predloženie „Protokolu o predaní a prevzatí projektu“, ktorý mali zmluvné strany podpísať v zmysle uvedenej zmluvy. Žalobca v odpovedi na uvedenú výzvu zo dňa 22.07.2014 uviedol, že existuje len zmluva, v ktorej boli všetky veci vyšpecifikované, avšak bez podrobnej cenovej špecifikácie. Protokol o prevzatí a odovzdaní diela je súčasťou zmluvy. Vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly zo dňa 30.04.2015 žalobca uviedol, že podiel ceny a drevenej konštrukcie bol v pomere s celkovou stavbou nie väčší ako 10 %, avšak toto tvrdenie nedoložil žiadnymi dokladmi, a preto nebolo možné kompetentne a preukazne určiť, že podiel vyradenej soli a drevenej konštrukcie bol 10 %. Rozpočet v zmysle Zmluvy č. 23 zo dňa 10.03.2005, ktorej predmetom bola realizácia projektu „Soľná jaskyňa“ a zahŕňala montáž jaskyne vrátane jej materiálového vybavenia, t. j. technológiu bez stavebných prác, žalobca prvýkrát uviedol až v odvolaní. Vzhľadom na skutočnosť, že tento rozpočet nebol podložený žiadnymi dokladmi, išlo podľa správcu dane o nepreukazné tvrdenie, a

preto tento rozpočet nebolo možné akceptovať.

Na základe vyššie uvedených skutočností sa žalovaný stotožnil so záverom správcu dane, že pre uplatnenie daňového odpisu je rozhodujúci stav majetku k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia. Keďže celý projekt - prevádzka „Soľná jaskyňa“ k 31.12.2012 reálne neexistoval, žalobca mal nárok na daňový odpis len z obstarávacej ceny nebytových priestorov obstaraných na základe Kúpnej zmluvy zo dňa 03.03.2005, t. j. v sume 7.303,00 eur (1/20 zo sumy 146. 053,24 - § 27 zákona o dani z príjmov).

Pokiaľ žalobca namietal, že vynaložená investícia v rozsahu položiek 1 až 8 podľa rozpočtu k Zmluve č. 23 v objekte zostala a preukázateľne sa v ňom nachádzala a žalovaný mal v zmysle § 74 daňového poriadku doplniť dokazovanie, senát najvyššieho súdu skonštatoval, že z ustanovenia § 74 daňového poriadku vyplýva, že odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. V tomto prípade odvolací orgán (žalovaný) s poukazom na horeuvedené zistenia nepovažoval vykonanie dokazovania v rámci odvolacieho konania za potrebné, pričom na základe vyššie uvedených skutočností považoval rozpočet za dodatočne vyhotovený, a preto ho neakceptoval.

Aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu žalobca zahrnutím odpisu v sume 11.520,- eur do daňových výdavkov porušil vyššie citované ustanovenia § 2 písm. j), § 2 písm. i), § 19 ods. 3 písm. a), § 22 ods. 1 a 11 zákona o dani z príjmov, a preto mu bol o túto sumu oprávnené zvýšený v súlade s § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012.

Z podkladov administratívneho spisu je zrejmé, že čo sa týka zvýšenia základu dane o sumu 2.745,- eur, vyjadrenia žalobcu o využití majetku inv. č. 30008 Diagnostický prístroj sa postupne menili. Podľa vyjadrenia do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9601401/5/2681336/2014/Myt zo dňa 11.06.2014 išlo o rehabilitačné zariadenie - 4 stroje, ktoré mali byť umiestnené v rekreačnom zariadení v Šajdíkových Humenciach, v roku 2012 boli stroje využívané bezodplatne zamestnancami žalobcu. V odpovedi zo dňa 22.07.2014 na výzvu na predloženie dokladov a dôkazov č. 9601401/5/3284180/2014/Myt zo dňa 04.07.2014 žalobca uviedol, že boli zakúpené za účelom pokračovania prevádzky soľnej jaskyne. Vo vyjadrení zo dňa 26.03.2015 uviedol, že v roku 2012 boli rehabilitačné prístroje uložené na sklade a čakali na ďalšie využitie a v súčasnosti sú využívané v Dome seniorov, ktorý vlastní spoločnosť KIVI, s. r. o., ktorej celý objekt žalobca prenajíma. Rovnaké vyjadrenie uviedol žalobca aj vo vyjadrení k protokolu zo dňa 30.04.2015.

Správca dane za účelom preverenia umiestnenia a využitia majetku žalobcu inv. č. 30008: Diagnostický prístroj vykonal dňa 29.05.2015 v Dome seniorov Vitalita v Banskom Studenci miestne zisťovanie, o čom bola spísaná zápisnica č. 20294370/2015. Pri tomto miestnom zisťovaní, na ktorom bola prítomná Mgr. M. I. - vedúca zariadenia, bolo zistené, že tento majetok sa v dome seniorov nenachádza a nikdy nebol v tomto zariadení ani umiestnený a využívaný.

Z uvedeného vyplýva, že žalobca nepreukázal využívanie majetku inv. č. 30008 Diagnostický prístroj na zabezpečenie zdaniteľných príjmov v kontrolovanom zdaňovacom období a ani nepreukázal, že bol nadobudnutý s jednoznačným zámerom plynutia príjmov v budúcnosti. Naopak miestnym zisťovaním vykonaným v Dome seniorov Vitalita bolo zistené, že tento majetok nikdy nebol využívaný a ani nie je využívaný na účel, ktorý prezentoval žalobca. Preto si žalobca nemohol do daňových výdavkov zahrnúť odpis z majetku inv. č. 30008 v sume 2.745,00 eur.

Pokiaľ žalobca v žalobe poukázal na Dodatok č. 1 /2014 k Zmluve o podnájme nebytových priestorov zo dňa 27.12.2014, tento dodatok žalovaný nepovažoval za relevantný dôkaz, pretože, tak ako vyplýva zo zistení z miestneho zisťovania, nezakladal sa na skutkovej podstate.

Aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu žalobca zahrnutím odpisu v sume 2.745,- eur do daňových výdavkov porušil vyššie citované ustanovenia § 2 písm. j), § 2 písm. i), § 19 ods. 3 písm. a), § 22 ods. 1 a 11 zákona o dani z príjmov, a preto mu bol o túto sumu oprávnené zvýšený v súlade s § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012.

Čo sa týka zvýšenia základu dane o sumu 18.411,25 eura z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že náklady v sume 18. 411,25 eura súviseli s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím zdaniteľných príjmov spoločnosti OVEČKA, s. r. o., a preto nemohli byť uznané za daňové výdavky žalobcu.

Z dokladov predložených žalobcom a zo zistení správcu. dane v priebehu daňovej kontroly vyplynulo, že žalobca vykonával služby pre spoločnosť OVEČKA, s. r. o. každoročne, porovnateľne v rovnakej výške, a to: v roku 2011 v sume 19.800,00 eur, v roku 2012 v sume 18.411,25 eura a v roku 2013 v sume 18.000,00 eur. Uvedené služby v uvedených sumách v rokoch 2011, 2013 fakturoval a v roku 2012 nefakturoval. Tvrdenie žalobcu, že náklady za poskytnuté služby v roku 2012 nefakturoval z dôvodu, že ich zvýšená fakturácia bola vykonaná v roku 2011, resp. 2013 neobstojí, pretože, ako vyplýva z vyššie uvedeného, v týchto rokoch boli fakturované spoločnosti OVEČKA, s. r. o., Zvolen porovnateľné náklady, ako boli nefakturované náklady v roku 2012.

Žalobca zahrnutím nákladov v sume 18.411,25 eura do daňových výdavkov porušil vyššie citované ustanovenia § 2 písm. j), § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, a preto mu bol o tieto sumy oprávnené zvýšený v súlade s § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012.

K zvýšeniu základu dane o sumy 21.800,00 eur, 21.600,00 eur, 20.400,00 eur, 20.500,00 eur a 22.500,00 eur z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalobca si v daňových výdavkoch uplatnil náklady za stavebné práce na základe faktúr:

- č. 2012/45 zo dňa 29.06.2012 v sume 21.800,00 eur a č. 2012/50 zo dňa 31.07.2012 v sume 21.600,00 od dodávateľa Thermodom SK s. r. o.,
- č. 57/2012 zo dňa 31.08.2012 v sume 20.400,00 eur a č. 94/2012 zo dňa 31.10.2012 v sume 20.500,00 eur od dodávateľa I.Z.K. - plus s. r. o.,
- č. 28092012/4 zo dňa 28.09.2012 v sume 22.500,00 eur od dodávateľa ALMEGA s. r. o.

Zo zisťovania správcu dane vyplynulo, že spoločnosť Thermodom SK s. r. o. sa na adrese sídla nenachádza, zásielky zasielané na adresu sídla, podľa výpisu z Obchodného registra, sa vracali s poznámkou „adresát neznámy“, predvolanie aj opakované predvolanie zaslané na adresu trvalého bydliska konateľa spoločnosti S. H. sa vrátili miestne príslušnému správcovi dane neprevzaté v odbernej lehote. Konateľ spoločnosti sa v stanovené dni nepodarilo predviesť ani Obvodným oddelením PZ Ružinov. Bolo zistené, že adresa jeho trvalého bydliska - S. XX, G. je adresa Miestneho úradu mestská časť G.-V. Spoločnosti bola od 30.06.2010 zrušená registrácia na DPH nie je registrovaná na závislej činnosti, t. j. nemá zamestnancov, neplní si daňové povinnosti - posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby bolo podané za rok 2007 a k dani z pridanej hodnoty za štvrtý štvrtrok 2008.

Správca dane tiež zistil, že spoločnosť I.Z.K. - plus s. r. o. sa na adrese sídla nenachádza, zásielky zasielané na adresu sídla, podľa výpisu z Obchodného registra, sa vracali s poznámkou „adresát neznámy“. Miestne príslušný správca dane vykonal miestne zisťovanie na adrese, kde sa, podľa jeho zistenia, zdržiava konateľ spoločnosti F. P.. Podľa jeho vyjadrenia, stavebné práce boli vykonané dodávateľským spôsobom, avšak nevedel si spomenúť, kto tieto práce vykonal. Faktúry od dodávateľa prisľúbil F. P. dodatočne spolu s celou evidenciou v stanovenom termíne predložiť, čo však neurobil. Preto mu bola zaslaná výzva na predloženie dokladov, ktorú neprevzal. Následne bol konateľ spoločnosti predvolaný miestne príslušným správcom dane k svedeckej výpovedi, predvolanie však v odbernej lehote neprevzal a v stanovený deň sa k správcovi dane nedostavil. Neúspešné bolo aj jeho predvedenie Obvodným oddelením PZ Stupava, a to z dôvodu, že sa na adrese prechodného bydliska nenachádzal a nebolo zistené, kde sa zdržiava. Od 31.03.2013 bola spoločnosti zrušená registrácia na DPH z úradnej moci, nie je registrovaná na závislej činnosti, t. j. nemá zamestnancov, daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012 bolo podané neúčinne na starom tlačíve.

Ďalej správca dane zistil, že spoločnosť ALMEGA s. r. o. je nekontaktná, zásielky zasielané na adresu sídla, podľa výpisu z Obchodného registra, sa vracali s poznámkou „adresát neznámy“, na adrese sídla spoločnosti sa nachádza novostavba rodinného domu. Predvolanie aj opakované predvolanie zaslané na

adresu trvalého bydliska konateľa spoločnosti Q. E. sa vrátili miestne príslušnému správcovi dane neprevzaté v odbernej lehote. Následne bol konateľ spoločnosti predvolaný miestne príslušným správcovi dane k svedeckej výpovedi, predvolanie však v odbernej lehote neprevzal a v stanovený deň sa k správcovi dane nedostavil. Neúspešné bolo aj jeho predvedenie Obvodným oddelením PZ Nové Mesto nad Váhom, a to z dôvodu, že na adrese trvalého bydliska sa dlhodobo nezdržuje. Od 31.03.2013 bola spoločnosti zrušená registrácia na DPH z úradnej moci, nie je registrovaná na závislej činnosti, t. j. nemá zamestnancov, neplní si daňové povinnosti - posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby bolo podané za rok 2008 a k dani z pridanej hodnoty za jún 2012.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane za účelom opodstatnenosti zahrnutia nákladov za stavebné práce na základe faktúr od vyššie menovaných dodávateľov vykonal rozsiahle dokazovanie. Pri všetkých spoločnostiach sa pokúšal zrealizovať svedeckú výpoveď konateľov, čo nebolo možné ani v spolupráci s príslušným obvodným oddelením policajného zboru.

Na preukázanie vykonania stavebných prác uvedených na dodávateľských faktúrach od spoločností Thermodom SK s. r. o., I.Z.K. - plus s. r. o. a ALMEGA s. r. o. bol požiadaný aj žalobca, a to výzvou č. 9601401/5/3284180/2014/Myt zo dňa 04.07.2014 bol vyzvaný na predloženie: projektovej - technickej dokumentácie, stavebného denníka, preberacieho protokolu s uvedením zodpovedného pracovníka, od ktorého boli práce preberané, zoznamu pracovníkov, ktorí vykonávali práce a mali povolenie na vstup do areálu a mená osoby, ktorá prevzala finančné prostriedky ako úhradu faktúr. Žalobca v odpovedi na výzvu zo dňa 22.07.2014 nepredložil žiadne doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali uskutočnenie fakturovaných prác menovanými dodávateľmi s odôvodnením, že išlo o udržiavacie práce, na ktoré nebolo potrebné vypracovať technické dokumenty, zoznam pracovníkov nevlastnia, povolenie na vstup do areálu nebolo potrebné. Finančné prostriedky, podľa žalobcu, prevzal N. X.. Až po oboznámení so zisteniami z daňovej kontroly pri ústnom pojednávaní dňa 11.03.2015 (zápisnica č. 29482/2015), žalobca vo vyjadrení zo dňa 26.03.2015 úplne zmenil svoje predošlé vyjadrenia, doložil doklady k faktúram a za osoby, ktoré preberali úhrady označil konateľov dodávateľských spoločností. Avšak ani z dodatočne predložených dokladov nie je možné získať informácie o dodávateľoch stavebných prác, resp. zodpovedných pracovníkoch, ktorí by mohli kvalifikovanými svedeckými výpoveďami a dôkazmi vykonanie prác potvrdiť.

Senát najvyššieho súdu v plnom rozsahu prisvedčil argumentácii žalovaného, že faktúra vystavená dodávateľom, na základe ktorej sa účtujú náklady, je použiteľná vtedy, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda sú hodnoverné, nezameniteľné a vystavil ich ten, kto ich vystaviť mal a za služby, ktoré sa reálne uskutočnili, a to v čase, ktorý je uvedený na faktúre a vo fakturovanom objeme. Vzhľadom k tomu, že dodávatelia žalobcu boli spoločnosti nekontaktné, ich účtovníctvo nebolo k dispozícii, len na základe žalobcom predložených dokladov nebolo možné nepochybniteľne určiť, kým boli práce vykonané, v akom čase a hlavne v akom objeme a v akej cene. Len z účtovníctva dodávateľov, alebo prípadných subdodávateľov, by bolo možné preukázať tieto skutočnosti, a to dokladmi o nákupe materiálu, technickým vybavením potrebným na uskutočnenie fakturovaných prác, zoznamom pracovníkov a k nim súvisiacimi dokladmi (evidencia dochádzky, cestovné príkazy) a podobne.

Zo systému správcu dane je zrejmé, že ani jedna z dodávateľských spoločností nepriznala výnos z predmetných faktúr v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby a ani neodviedla daň z pridanej hodnoty, pričom spoločnosť Thermodom SK s. r. o. v čase, kedy mali byť vystavené faktúry už ani nebola platiteľom DPH.

Žalobca pri výbere svojich obchodných partnerov mal postupovať s maximálnou opatrnosťou, mal mať vedomosť o tom, či jedná s osobami oprávnenými konať za dodávateľské spoločnosti, či sú tieto spoločnosti funkčné, či riadne vykonávajú podnikateľskú činnosť samostatne alebo prostredníctvom svojich dodávateľov, a hlavne ako zabezpečia vykonanie požadovaných služieb. Keď žalobca tieto skutočnosti u dodávateľov stavebných prác nepreveroval, prebral na seba riziko, že neunesie dôkazné bremeno.

Na základe vyššie uvedeného sa odvolací súd stotožnil so záverom žalovaného, že náklady za stavebné práce zaúčtované do nákladov a zahrnuté do daňových výdavkov na základe faktúr od dodávateľov Thermodom SK s. r. o., I.Z.K. - plus s. r. o. a ALMEGA s. r. o. v celkovej sume 106.800,00 eur nemožno uznať za daňové výdavky.

Žalobca zahrnutím nákladov za stavebné práce v sume 106.800,00 eur do daňových výdavkov porušil vyššie citované ustanovenia § 2 písm. j), § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, a preto mu bol o tieto sumy oprávnené zvýšený v súlade s § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

Zároveň senát najvyššieho súdu poukazuje na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 101/2010-19 zo dňa 11. marca 2010, v ktorom konštatoval, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Ďalej konštatoval, že treba vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Ústavný súd poukazom na čl. 6 ods. 1 Dohovoru a čl. 46 ods. 1 ústavy, ktoré právne normy citoval, zdôraznil, že vo svojej judikatúre uvádza, že obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto základnému právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01, III. ÚS 362/04), ako aj zabezpečiť konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. Do obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nepatrí právo účastníka konania dožadovať sa toho, aby všeobecné súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania (II. ÚS 3/97, II. ÚS 251/03).

Odvolací súd zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/193/2015-34 zo dňa 08. júna 2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 219 ods. 1, 2 O. s. p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O. s. p. a s ust. § 224 ods. 1 O. s. p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O. s. p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O. s. p. postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 492 ods. 2 ustanovil, že odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.