

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/46/2015  
Identifikačné číslo spisu: 3014200850  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.02.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3014200850.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: UNIPRINT, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Nová 2419, Považská Bystrica, IČO: 31 603 947, zastúpeného advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/386973/2014/5193 zo dňa 28. augusta 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/30/2014-78 z 31. marca 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/30/2014-78 zo dňa 31. marca 2015 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu podľa § 250j ods. 1 O.s.p., ktorou žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/386973/2014/5193 zo dňa 28. augusta 2014, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 9312402/5/2243316/2014 zo dňa 27. mája 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2005 vo výške 6 115,38 € a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku okrem iného uvádza, že z rozsiahleho dokazovania, ktoré vykonal správca dane je zrejmé, že konatelia dodávateľských spoločností nevykonávali žiadnu reálnu činnosť, nedodali žiaden tovar a vystavovali len fiktívne faktúry za čo dostávali provízie. Ďalej krajský súd uvádza, že O. A. sa zaoberal krátením dane, v rámci ktorej podpisoval pečiatkoval účtovné doklady, za čo dostával dohodnutú províziu, na základe čoho si odberateľské spoločnosti dávali do nákladov fiktívne doklady a na základe týchto dokladov si uplatňovali nadmerné odpočty, pričom tovar nebol

nikdy reálne dodaný. Zástupca dodávateľov S. E., ktorý zastupoval dodávateľov si nepamätal, kto ho na tieto spoločnosti nakontaktoval, jeho úlohou bolo len tovar na určenom mieste vyložiť a zabezpečiť platbu a ani nevystavoval účtovné doklady, pokyny ohľadom jednotlivých dodávok sprostredkoval S. E. O. A. Konateľ žalobcu a jeho zamestnanci potvrdili iba to, že tovar, pôvod ktorého potvrdiť nemohol žiaden zo svedkov žalobcovi osobne doručoval S. E..

3. Krajský súd uvádza, že správca dane sa dostatočne vysporiadal s odôvodnením rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/42/2012 zo dňa 18. júla 2013, ktorý bol záväzný pre správcu dane, keďže dôvodom nepriznania deklarovaných výdavkov nebola len samotná skutočnosť, žeby faktúry nevystavili konatelia dodávateľov žalobcu. Svedecké výpovede zamestnancov žalobcu nie sú v rozpore s výpoveďami konateľov dodávateľských spoločností, pretože z výpovedí zamestnancov žalobcu vyplýva, že tovar neznámeho pôvodu žalobcovi osobne doručoval S. E..

4. Podľa názoru krajského súdu sa nárok žalobcu na uznanie uplatnených výdavkov viaže na splnenie podmienky, že 1. musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň 2. musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Zákonodarca teda požaduje, aby daňovník, ktorý nárok na uznanie výdavkov uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom stanovené. Pokiaľ si daňovník uplatňuje nárok na uznanie uplatnených výdavkov (na základe dodávateľskej faktúry), ktoré vynaložil na úhradu tovarov a služieb, musí byť schopný preukázať nielen vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov, ale tiež to, že tento tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou (dodávateľom) uvedenou na faktúre. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou uznania daňových výdavkov, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie daňových výdavkov, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t. j. predstierať zaplatenia vystavených faktúr bezhotovostným prevodom na účet dodávateľa.

5. Krajský súd konštatuje, že predmetné faktúry od spoločností IXUS, s.r.o., TINGO, s.r.o., FARAÓN, s.r.o. sú fiktívnymi výdavkami, ktoré neodrážajú reálne plnenie a preto tieto faktúry nemohli byť uznané ako daňové výdavky, nakoľko nespĺňajú podmienky ustanovené v § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 veta prvá zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

6. Rozhodnutie o trovách konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p..

## II.

7. Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca a navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového orgánu zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca podal odvolanie z dôvodu, že krajský súd vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

8. Žalobca argumentuje tým, že krajský súd pri svojom argumentovaní pôsobí jednostranne, neobjektívne, pretože berie na zreteľ iba len časť možných argumentov. Konkrétne žalobca uvádza, že fiktívnosť dokladov a tým aj daňových výdavkov krajský súd nespája s neexistenciou tovaru, ale so spochybnením osôb dodávateľov, čo je v rozpore s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/42/2012, pretože neuznanie výdavkov nie je možné dôvodiť okolnosťami, ktoré pre uznanie daňového výdavku nie sú samé osebe rozhodujúce. Daňové orgány sa nezaoberali tým, či výdavky smerovali k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov, čo je tiež v rozpore s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/42/2012. Žalobca uvádza, že daňové orgány konali v rozpore s § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Tým, že S. E. zastupoval dodávateľské spoločnosti na základe splnomocnenia a dodal tovar, je zrejmé, že tovar

pochádzal od dodávateľských spoločností. Čo sa týka možnosti vyhotovenia akéhokoľvek dokladu pre priznanie daňových výdavkov žalobca uvádza, že dokázať, že neboli vyhotovené na predstieranie posúva jeho dôkazné bremeno do abstraktnej roviny, ktoré sa nedá splniť. Žalobca hodnotí rozsudok krajského súdu na viacerých miestach rozporný, čím sa stáva nepreskúmateľným pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

III.

9. Žalovaný sa k podanému odvolaniu žalobcu nevyjadril.

IV.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) apo tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

11. V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

12. Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

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

14. Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov 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.

15. Podľa § 21 ods. 1 veta prvá zákona o dani z príjmov 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.

16. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

17. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

18. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/386973/2014/5193 zo dňa 28. augusta 2014 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 9312402/5/2243316/2014 zo dňa 27. mája 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2005 vo výške 6 115,38 €.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožňujúc sa s odôvodnením napadnutého rozhodnutia krajského súdu, na zdôraznenie jeho správnosti považuje za vhodné doplniť skutočnosti ohľadom toho, či sa krajský súd a správne orgány vysporiadali s rozsudkom Najvyššieho súdu SR 4 Sžf/42/2012, kto

má dôkazné bremeno v predmetnej veci a či sú dôvodné námietky žalobcu o nehodnovomosti niektorých svedeckých výpovedí.

20. Najvyšší súd uvádza, že nevystavenie faktúr konateľmi dodávateľských spoločností ako jediná skutočnosť nepostačuje, aby správne orgány neuznali z tohto dôvodu daňové výdavky. V rozsudku krajského súdu ako aj v rozhodnutiach správnych orgánov sú uvedené aj iné zistené skutočnosti, pre ktoré neboli uznané daňové výdavky. Tieto skutočnosti vyplývajú z pomerne veľkého počtu svedeckých výpovedí ako aj listinných dôkazov. Je dôležité poznamenať, že správny orgán podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Výsledkom uvedeného spôsobu hodnotenia dôkazov boli zistenia, ktoré nespočívali len na nevystavení faktúr konateľmi dodávateľských spoločností a to konkrétne: na základe výpovedí konateľov dodávateľov vyplýva, že nedošlo k realizácii obchodných transakcií, dodávatelia nevykonávali žiadnu obchodnú činnosť, ale vystavovali len fiktívne faktúry. O. A. sa zaoberal krátením dane a ku každej faktúre vystavil príjmový a výdavkový pokladničný blok bez uvedenia sumy a takýmto spôsobom pre J. A. pracovali konatelia dodávateľských spoločností a tiež splnomocnenec dodávateľských spoločností S. E.. Zamestnanci žalobcu len potvrdili, že tovar osobne doručoval S. E., ale pôvod tovaru nevedeli potvrdiť. Konatelia dodávateľov vypovedali, že robia „biele kone“ pre O. A..

21. Tieto jednotlivé zistenia sú neobmedzujú len na nevystavenie faktúr konateľmi dodávateľských spoločností. V prospech žalobcu by mohli svedčiť výpovede zamestnancov žalobcu, ktorý potvrdil, že tovar osobne doručil S. E.. Uvedené však nedokazuje pôvod tovaru resp. či bol tovar dodaný od dodávateľských spoločností. V praxi by mohla nastať situácia, že daňové subjekty by si mohli uplatňovať daňové výdavky len na základe skutočnosti, že nejaký tovar im bol dodaný bez toho, aby preukázali, že tovar pochádza od subjektov uvedených na faktúrach a bez toho, aby došlo k finančným transakciám medzi odberateľom a dodávateľom. To znamená, že pomerne ľahko by sa vytvárali fiktívne daňové výdavky. Taktiež aj vystavenie faktúry je relatívne ľahko sfaľovateľné. Vyberanie peňazí z firemných účtov a realizovanie obchodných transakcií sú dve odlišné veci, ktoré sa nemôžu stotožňovať a vyberanie peňazí nie je prejavom vykonávania podnikateľskej činnosti. V súvislosti s uvedenými zisteniami možno konštatovať, že daňové výdavky neboli uznané, pretože neboli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, resp. že nebola rešpektovaná časová a vecná súvislosť v danom zdaňovacom období. Na základe uvedeného Najvyšší súd uvádza, že krajský súd, prvostupňový aj druhostupňový správny orgán sa dostatočne vysporiadali s odôvodnením rozsudku NS SR sp.zn. 4Sžf/42/2012 zo dňa 18.07.2013.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si daňové výdavky. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

23. Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Na základe vyššie zistených skutočností vyplývajúcich z rozsudku krajského súdu, z rozhodnutí žalovaného ako ja z rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu je zrejmé, že žalobca dôkazné bremeno neuniesol.

24. Ako vyplýva z ustálenej súdnej praxe je povinnosťou Najvyššieho súdu pri preskúmaní rozsudku krajského súdu zisťovať naplnenie hmotno-právnych predpokladov na uznanie daňových výdavkov. Ústavný súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že v daňovom konaní, ktoré predchádzalo

súdneho konania o preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva, bol tieto skutočnosti povinný preukázať daňový subjekt. (I. ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008).

25. Žalobca namieta, že svedeckým výpovediam konateľov dodávateľských spoločností sa pripisuje väčšia váha, pričom na svedecké výpovede zamestnancov žalobcu sa berie menší ohľad. Znovu je potrebné uviesť významné oprávnenie správneho orgánu pri hodnotení dôkazov v § 3 ods. 3 daňového poriadku. Zo svedeckých výpovedí vyplýva, že výpovede konateľov dodávateľských spoločností nie sú v rozpore so svedeckými výpoveďami zamestnancov žalobcu, pretože iba potvrdzujú dodanie určitého tovaru, nie však jeho pôvod a tým ani nevyvracajú tvrdenia konateľov, že dodávatelia nevykonávali žiadnu obchodnú činnosť.

26. Najvyšší súd poukazuje na skutočnosť, že do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov. (Uznesenie NS SR 3Cdo 204/2009 zo dňa 14.09.2011).

27. Je však dôležité, aby pri hodnotení svedeckých výpovedí nedochádzalo ku svojvôli a arbitrárnosti zo strany správnych orgánov a súdov. Najvyšší súd uvádza, že pri dôkaze výpoveďou svedka musí súd vyhodnotiť vierohodnosť výpovede s prihliadnutím k tomu, aký má svedok vzťah k účastníkom konania a k prejedávanej veci a aká je jeho rozumová a duševná úroveň, k okolnostiam, ktoré sprevádzali jeho vnímanie skutočností, o ktorých vypovedá, vzhľadom k spôsobu reprodukcie týchto skutočností a k správaniu sa pri výsluchu (presvedčivosť, istota, plynulosť výpovede, ochota odpovedať na otázky a pod.) a k poznatkom získaným na základe hodnotenia iných dôkazov a do akej miery je dôkaz výpoveďou svedka súladný s inými dôkazmi, či im odporuje, poprípade či sa vzájomne dopĺňajú; celkové posúdenie z uvedených hľadísk potom poskytuje záver o pravdivosti či nepravdivosti tvrdených (preukazovaných) skutočností. (Rozsudok Najvyššieho súdu ČR sp.zn. 30Cdo 3577/2008 z 27. októbra 2010).

28. Najvyšší súd je toho názoru, že krajský súd sa dostatočne vysporiadal s vyššie uvedenými požiadavkami na hodnotenie svedeckých výpovedí ako dôkazov v predmetnej veci.

29. Vzhľadom na uvedené, najvyšší súd napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

30. O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

31. 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 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.