

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/25/2012
Identifikačné číslo spisu:	5011200901
Dátum vydania rozhodnutia:	30.10.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:5011200901.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: ELASTIK - M, s.r.o., so sídlom Kollárova 5781, Martin, IČO: 36 001 741, zastúpeného Hagyar, Kubovič & partners, s.r.o., so sídlom Vlčkova 8/A, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/228/11783-60438/2011/992025-r z 01. júna 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/405/2011-127 z 28. februára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/405/2011-127 z 28. februára 2012 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia daňového úradu, dodatočného platobného výmeru vydaného Daňovým úradom Martin (ďalej aj „správca dane“) č. 666/231/14504/11/Mel zo dňa 02.03.2011, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 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 o správe daní“) rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 35 583,25 Eur. Žalobcovi bol na základe výsledkov daňovej kontroly zvýšený základ dane z príjmov za sledované zdaňovacie obdobie z dôvodu neuznania daňového výdavku, žalobcom zaúčtovaného na ľarchu účtu 518.400-Ostatné služby, v sume 4 250 800,- Sk za vypracovanie marketingovej štúdie fakturovanej obchodnou spoločnosťou KK-Royal, s.r.o., Žilina a z dôvodu neuznania daňového výdavku, žalobcom zaúčtovaného na ľarchu účtu 518.910-Ostatné služby - Práčovňa, v sume 1 374 250,- Sk za práce vykonané a fakturované obchodnou spoločnosťou CETECH, spol. s r.o. Ivanka pri Nitre (za elektriika- prípravné práce, montážne práce a kompletizačné práce v

sume 423 190,- Sk, za murárske, búracie, obkladačské práce a opravu špaliet, soklov v sume 321 780,- Sk, za údržbárske práce za obdobie 07-09/2008 v sume 331 200,- Sk, za servisné a údržbárske práce za obdobie 10-12/2008 v sume 298 080,- Sk). Žalovaný sa v rámci odvolacieho správneho konania stotožnil so závermi správcu dane vyvodenými z vykonaného dokazovania a prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z odôvodnení napadnutých rozhodnutí oboch stupňov vyplýva, že náklad žalobcu na marketingovú štúdiu realizovanú spoločnosťou KK-Royal, s.r.o. nebol uznaný za daňový výdavok, nakoľko žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že ním uplatnený náklad bol skutočne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Vo vzťahu k nákladom žalobcu za práce vykonané spoločnosťou CETECH, spol. s r.o. žalovaný v preskúvanom rozhodnutí konštatoval správnosť postupu správcu dane pri vylúčení sumy 1 374 250,- Sk zo základu dane z príjmov žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie taktiež z dôvodu, že žalovaný nepreukázal, že ním uplatnený náklad bol skutočne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Ďalej žalovaný v odôvodnení konštatoval, že správca dane nespochybňuje vykonanie prác súvisiacich s prestavbou skladu na pracovňu a čistiareň, ale ich skutočné vykonanie dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach, teda obchodnou spoločnosťou CETECH, spol. s r.o..

Krajský súd v medziach žaloby podanej žalobcom preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom. V odôvodnení rozsudku poukázal na výsledky dokazovania vykonaného pri preverovaní sporných, zo základu dane vylúčených, daňových výdavkov, ako i na zásady dokazovania uplatňované v priebehu daňovej kontroly a daňového konania vyplývajúce z § 2 ods. 3 a § 29 ods. 2 zákona o správe daní, na práva, povinnosti a dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce mu z § 15 ods. 5 písm. e) a § 29 ods. 8 zákona o správe daní, ako i na materiálne nároky uznateľných daňových výdavkov podľa § 21 ods. 1, prvá časť vety zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2008 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

Záver správcu dane ako i žalovaného o nepreukázaní vecnej stránky žalobcovho nákladu viažúceho sa k marketingovej štúdii a jeho opodstatnenosti na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov krajský súd považuje za právne irelevantný. Podľa prvostupňového súdu podstatným dôvodom neuznania daňového nákladu za marketingovú štúdiu vo výške 4 250 800,- Sk bez DPH je nesporne zistená skutočnosť, že zmluva o zabezpečení návrhu, realizácie akcie „pracovňa“ nebola uzavretá s osobou oprávnenou konať za dodávateľa KK-Royal, s.r.o., a teda táto zmluva nebola platne uzavretá. Krajský súd má za to, že ak nie je preukázaný žiaden obchodnoprávny vzťah medzi žalobcom a vyššie uvedeným dodávateľom a následne došlo k plneniu zo zmluvy neplatnej od počiatku, nie je tu daný právny podklad pre zaplatenie tohto nákladu, pričom takýto náklad nemá atribúty daňového výdavku podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov a z toho dôvodu skúmanie opodstatnenosti danej štúdie a jej predloženie, podľa prvostupňového súdu, nemá právny význam.

Procesné pochybenia namietané žalobcom vo vzťahu k preverovaniu neuznaného nákladu na marketingovú štúdiu krajský súd v preskúvanom konaní nevzhliadol. Žalobné námietky žalobcu ohľadne nevykonania ďalších ním navrhovaných dôkazov, napr. znalecký posudok na podpis konateľky spoločnosti KK-Royal, s.r.o., Ing. Y., jej konfrontáciu so svedkom M. D., krajský súd považuje za nedôvodné, pretože žalobca vykonanie týchto dôkazov nenavrhoval v preskúvanom daňovom konaní a na dôkazy prvýkrát navrhnuté v správnej žalobe súd nemohol prihliadnuť. Fotokópiu čestného prehlásenia V. I., ktorý mal podľa vyjadrenia žalobcu sprostredkovať rozhovor konateľa žalobcu a pána I. D., podpísaného dňa 14.06.2011, krajský súd vyhodnotil ako právne bezvýznamný dôkaz z dôvodu jeho získania až po vydaní druhostupňového správneho rozhodnutia.

Vo vzťahu k neuznaným nákladom fakturovaným obchodnou spoločnosťou CETECH, spol. s r.o. prvostupňový súd konštatoval neunesenie dôkazného bremena žalobcom pri preukázaní jeho tvrdení ohľadne vykonania týchto prác z pohľadu ich presnej špecifikácie, rozsahu, časového harmonogramu ich vykonania tak, ako bolo preukázané, že konkrétne práce boli vyplatené, ako to vyplýva z jednotlivých faktúr. Podľa krajského súdu všetky listinné dôkazy predložené žalobcom - zmluvy o dielo, faktúry a protokoly o odsúhlasení prác, v časti predmetu plnenia sú neurčité a nedostatočné z pohľadu konkrétneho vykonania určitých prác a služieb zo strany dodávateľa, pričom formulácie typu zabezpečenie a realizácia búracích, murárskych a obkladačských prác, oprava špaliet a soklov v objekte objednávateľa, či servisné a údržbárske práce na pracovných strojoch v pracovni a chemickej čistiarni

alebo prípravné, elektroinštalačné a kompletizačné práce v objekte objednávateľa krajský súd označil za všeobecné, nehovoriace o konkrétnom rozsahu prác, o jednotlivých časových úsekoch vykonania objednaných prác. S poukazom na faktúry č. 41-09/2008 až 43-09/2009 podľa krajského súdu z predložených faktúr nie je zrejmá ani časová následnosť vykonaných prác. Tieto nedostatky neodstraňuje ani žalobcom predložená kópia čestného prehlásenia W. I. zo dňa 13.09.2010, konateľa spoločnosti CETECH, spol. s r.o., ktorého účasť na výsluchu sa v priebehu výkonu daňovej kontroly dožiadanému správcovi dane nepodarila zabezpečiť. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že žalobca vo vzťahu k vyradeným nákladom fakturovaným spoločnosťou CETECH, spol. s r.o. neunesol dôkazné bremeno, nakoľko nenavrhol vykonať dôkaz výsluchom jeho v relevantnom čase zamestnávajúcich 33 zamestnancov ani nedoložil doklady svedčiace o nákupe materiálu k uskutočňovaným fakturovaným prácam, ktorých sumy nasvedčovali o veľkom rozsahu objednaných prác. Krajský súd sa stotožnil s postupom žalovaného, keď nevykonaním v odvolacom konaní žalobcom navrhnutý výsluch svedka Q. I., syna bývalého konateľa W. I., nakoľko tento nebol konateľom spoločnosti CETECH, spol. s r.o. a ani nie je známe, aký vzťah mal navrhnutý svedok v relevantnom čase k dodávateľskej spoločnosti. Podľa krajského súdu navrhované výsluchy svedkov Q. I. a V. I. odvolací správny orgán nevykonaním vzhľadom na dôkazy získané v priebehu daňovej kontroly, ktoré postačovali na riadne zistenie skutkového stavu.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) neúspešnému žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. d) a f) OSP, domáhajúc sa alternatívne, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie alebo, aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší napádané rozhodnutie žalovaného a správcu dane a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca si uplatnil náhradu trov prvostupňového a odvolacieho súdneho konania, ktoré vyčísli v zákonom stanovenej lehote.

Podľa názoru žalobcu neplatnosť marketingovej zmluvy nie je pre posúdenie daňového výdavku z hľadiska jeho opodstatnenosti podľa § 21 zákona o dani z príjmov podstatná. S poukazom na skutočnosť, že došlo k dodaniu a prevzatíu dohodnutého plnenia, zaplateniu odmeny dodávateľovi KK-Royal, s.r.o. a nemožnosti žalobcu niesť ťarchu nezaúčtovania vyplatennej odmeny uvedenou obchodnou spoločnosťou v jej účtovníctve, žalobca má za to, že prípadná neplatnosť marketingovej zmluvy ešte neznamena, že táto bola vyhotovená a odovzdaná bez platného právneho titulu. Je namieste konštatovať, že boli podľa § 34 Občianskeho zákonníka splnené a dohodnuté podstatné náležitosti pre vznik platného právneho titulu dodania marketingovej štúdie, napr. konvalidáciou, zrejme má žalobca na mysli, odsúhlasenie v písomnom protokole o odovzdaní marketingovej štúdie v čase, kedy už pán I. D. bol konateľom spoločnosti KK-Royal, s.r.o. Pokiaľ ide o nesprávnosť údajov uvedených vo faktúre, napr. číslo účtu, tie žalobca považuje za formálne chyby, ktoré nevyvracajú opodstatnenosť účtovaného prípadu. V súvislosti s procesnými pochybeniami žalobca vyjadril nesúhlas s právnym názorom krajského súdu ohľadne nepotrebnosti výsluchu žalobcom navrhovaného svedka pána V. I.. Žalobca k odvolaniu proti rozsudku priložil kópiu notárskej zápisnice zo dňa 20.03.2012 obsahujúcej prehlásenie pána I. D. urobené na žiadosť pána I. I., konateľa žalobcu.

K neuznaným nákladom za práce vykonané spoločnosťou CETECH, spol. s r.o. žalobca poukazuje na dôvody rozsudku vo vzťahu k neuznaniu sporných nákladov nekorešpondujúce s dôvodmi uvedenými v napádaných správnych rozhodnutiach. Podľa názoru žalobcu, žalovaný a ani správca dane nemali, tak ako to uvádza krajský súd, výhrady k nedostatočnej formulácii a špecifikácii fakturovaných prác v predložených listinných dôkazoch, nakoľko daňovými orgánmi bola predovšetkým spochybňovaná osoba dodávateľa, resp. dôvodom neuznania sporných nákladov za daňové bolo, že žalobca podľa žalovaného nepreukázal, že fakturované práce vykonala obchodná spoločnosť CETECH, spol. s r.o. V tomto ohľade sa rozhodnutie prvostupňového súdu žalobcovi javí ako nezrozumiteľné a zmätočné, keďže tento posúdil postup žalovaného pri neuznaní daňových nákladov fakturovaných vyššie uvedeným dodávateľom úplne z iného titulu. Podľa žalobcu daňové orgány oboch stupňov nedostatočne odôvodnili odmietnutie vykonania žalobcom navrhovaného výsluchu svedka Q. I., pričom vykonaním výsluchu tohto svedka ako i v relevantnom čase konateľa spoločnosti W. I., by správca dane, podľa žalobcu,

mohol riadne zistiť skutkový stav. Žalobcovi nie sú známe žiadne objektívne príčiny, pre ktoré správca dane nezabezpečil výsluch navrhovaného svedka W. I.. Žalobca nesúhlasí s názorom krajského súdu, že výsluch Q. I. nebol pre zistenie skutkového stavu potrebný a že ho navrhol vykonať až v odvolacom konaní, nakoľko žalobca navrhol jeho výsluch riadne a včas v daňovom konaní, navrhol ho vykonať za účelom objasnenia skutočností, ktoré správca dane žalobcovi vytýkal, tento svedok mohol ozrejmiť sporné skutočnosti, t. j. či fakturované práce vykonala spoločnosť CETECH, spol. s r.o. a išlo by o dôkaz, ktorý by priamo preukazoval vykonanie konkrétnych prác uvedeným dodávateľom. Žalobca v odvolaní uviedol, že k odvolaniu dokladá ako novú skutočnosť čestné prehlásenie od pána W. I. zo dňa 15.03.2012, ktoré získal v súvislosti s daňovým konaním vo veci kontroly odpočtu DPH u žalobcu. Podľa žalobcu čestné vyhlásenia pána W. I. dostatočne preukazujú, že dielo v zmysle zmlúv dodala žalobcovi spoločnosť CETECH, spol. s r.o.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu z 26.04.2012 navrhol, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

Podľa žalovaného len formálne doloženie obchodného prípadu zmluvou, faktúrou, hoc obsahujúcou náležitosti podľa § 10 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, alebo dokladmi o zaplatení ešte po stránke obsahovej nepreukazujú, že došlo ku skutočnostiam, ktoré viedli k vystaveniu dokladov a naplneniu podmienok podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

K odvolacej námietke žalobcu ohľadne nepotrebnosti existencie platnej písomnej marketingovej zmluvy, pretože to zákon nevyžaduje, žalovaný uviedol, že v priebehu daňovej kontroly a oboch stupňov daňového konania sa v spise nachádzala len žalobcom predložená písomná marketingová zmluva, z ktorej obsahu daňové orgány vychádzali; o inej, prípadne o ústnej marketingovej zmluve nebola zo strany žalobcu žiadna zmienka.

Žalovaný s poukazom na daňové zásady a dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu v prípade preukázania tvrdených skutočností opätovne konštatoval, že dôkazy v danej veci hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Žalovaný dal do pozornosti, že prílohy predložené žalobcom k odvolaniu proti rozsudku neboli žalobcom predložené daňovým orgánom ani v priebehu daňovej kontroly ani v priebehu oboch stupňov daňového konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), 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 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednohlasne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne

záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne 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 daní daňový subjekt preukazuje všetky 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 § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 48 ods. 2 zákona o správe daní odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 6 ods. 11 písm. a) zákona o dani z príjmov, ak daňovník uplatňuje pri príjmoch uvedených v odseku 3 preukázateľne vynaložené daňové výdavky, vedie počas celého zdaňovacieho obdobia evidenciu o príjmoch a daňových výdavkoch v časovom slede.

Podľa § 17 ods. 1 zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

Podľa § 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, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

Odvolací súd po preštudovaní obsahu administratívneho a súdneho spisu v medziach podaného odvolania konštatuje, že krajský súd napadnutým rozsudkom rozhodol vecne správne, avšak odvolací súd sa nestotožňuje so všetkými dôvodmi preskúmaného rozhodnutia prvostupňového súdu.

Predovšetkým vo vzťahu k spornému nákladu v sume 4 250 800,- Sk bez DPH za fakturovanú marketingovú štúdiu nie je pre posúdenie opodstatnenosti daňového nákladu v zmysle podmienok podľa § 2 písm. i) a § 21 zákona o dani z príjmov relevantná skutočnosť neplatnosti právneho úkonu, na základe ktorého sa daný náklad realizoval. Práve podstatné je skúmanie podmienok z hľadiska časovej a vecnej súvislosti s kontrolovaným zdaňovacím obdobím a účelom vo vzťahu k dosiahnutiu, zabezpečeniu alebo udržaniu príjmov žalobcu, ktoré mali byť predmetom zdanenia v predmetnom zdaňovacom období, t. j. v roku 2008. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že na podstatné aspekty preverovania opodstatnenosti sporného daňového nákladu za marketingovú štúdiu sa pri zisťovaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti správca dane zamerával - tým, že skúmal realizáciu projektu pracovňa v súvislosti s kontinuitou podnikateľských aktivít žalobcu v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, bral do úvahy výber dodávateľa a nákup potrebného technického zariadenia pracovne realizovaného už v roku 2007, tržby od klientov, ktorých získal pred vypracovaním marketingovej štúdie a ďalšie podstatným spôsobom obraz dopĺňajúce skutočnosti ovplyvňujúce posúdenie opodstatnenosti sporného daňového nákladu z hľadiska podmienok, ktoré sú na takýto náklad zákonom o dani z príjmov kladené. Správca dane podrobne analyzoval zistený skutkový stav, z ktorého logicky vyvodil záver zbytočnosti vypracovania marketingovej štúdie v obsahu a v čase, ktorý deklaruje žalobca. Skutočnosť, že spornú zmluvu uzavrel s osobou neoprávnenou konať v mene

dodávateľa dotvára a podporuje len celkový obraz o nevierohodnosti žalobcových tvrdení. Podstatné na preverovaní účelu nákladu bola užitočnosť a potreba danej investície žalobcu z hľadiska dodržania zákonných podmienok uznateľnosti daňového nákladu, čo však z vykonaného dokazovania nevyplývalo.

Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) vo vzťahu k problematike uznania alebo neuznania daňového výdavku realizovaného na základe neplatného právneho úkonu vyslovil právny názor v náleze č. k. I. ÚS 241/07-44 z 18. septembra 2008, kedy uviedol, „že podľa hmotnoprávnej úpravy dane z príjmov platnosť resp. neplatnosť zmluvy (právneho úkonu) z pohľadu súkromnoprávneho nemala vplyv na skutočnosť, či výdavky realizované na jej základe sú alebo nie sú daňovým výdavkom. Pokiaľ ide o posudzovanie konkrétneho výdavku a jeho uznanie, resp. jeho neuznanie za daňový výdavok, rozhodujúce je to, či ide o výdavok, ktorý je vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (§ 24 ods. 1 zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov) pri rešpektovaní časovej a vecnej súvislosti v danom zdaňovacom období. Základným zákonným predpokladom uznania daňového výdavku bolo, aby bol vynaložený za účelom dosiahnutia, zabezpečenia alebo udržania príjmov, ktoré budú predmetom zdanenia.“

Uvedený právny názor možno aplikovať i na prejednávanú vec pred odvolacím súdom, nakoľko hmotnoprávne podmienky a princíp na uznanie daňového výdavku, resp. nákladu ovplyvňujúceho úpravu základu dane sú v oboch zákonoch rovnaké, tak ako vo vyššie uvedenom náleze ústavného súdu v zákone č. 286/1992 Zb. (§ 24 ods. 1 citovaného zákona), tak i v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov účinnom do 31.12.2008 (§ 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 citovaného zákona).

Nemožno súhlasiť ani s argumentom žalobcu zľahčujúcim formálne chyby obsiahnuté na faktúre (chybné číslo peňažného účtu dodávateľa marketingovej štúdie), ktoré nevyvracajú podľa jeho názoru opodstatnenosť účtovného prípadu. V spojení s ďalšími dôkazmi získanými v rámci daňovej kontroly, ako

- podpis zmluvy neoprávnenou osobou za dodávateľa bez vedomosti jej konateľky Ing. Y., ktorá okrem iného poprela, že by sa zúčastňovala stretnutí pána D. s konateľom žalobcu a pred predajom obchodného podielu spoločnosti KK- Royal, s.r.o. sa s pánom D. nepoznala, v čase podpisu spornej zmluvy na vyhotovenie marketingovej štúdie jej obchodná spoločnosť nepodnikala ani takú obchodnú činnosť nevyvíjala,

- nezaúčtovanie a nezahrnutie predmetnej faktúry do zdaniteľných príjmov dodávateľa,

- uvedenie neexistujúceho účtu dodávateľa v zmluve o vypracovaní spornej marketingovej štúdie,

- jednoznačne preukázaná časová a vecná nekonzistentnosť podnikateľských aktivít žalobcu s obsahom a časovým vypracovaním marketingovej štúdie z pohľadu jej využiteľnosti na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu (táto skutočnosť vyplýva z faktov zistených správcou dane a z odpovedí žalobcu na otázky správcu dane uvedených v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 666/320/63280/2010/Ján z 13.07.2010); z predložených dokumentov ako projektová dokumentácia, technická správa, korešpondencia žalobcu určená Mestu Martin o poskytnutí informácií ohľadne plánovaného ukončenia stavby, výbere dodávateľa a nákupe technológie, ktorých realizácie spadajú do zdaňovacieho obdobia roku 2007, vyplýva, že údaje uvedené v týchto listinných dôkazoch sú totožné s údajmi uvedenými v spornej marketingovej štúdii vypracovanej v roku 2008. Na otázky správcu dane žalobca nedal z hľadiska účelnosti vypracovania marketingovej štúdie uspokojivé odpovede, skôr podporil pochybnosti o pravdivosti jeho tvrdení. Za všetky stačí poukázať na najmarkantnejší rozpor vyplývajúci z jeho odpovede na otázku správcu dane ohľadne opodstatnenosti nechať si v roku 2008 vypracovať štúdiu na nákup technológie a výber obchodných partnerov, keď už v roku 2007 bol výber zrealizovaný, na čo žalobca odpovedal, že to bolo len potvrdenie, že idú správnou cestou, resp. druhá veta odpovede: „Potvrdil nám (zrejme pán D.), že výber bol správny.“,

nemožno žalobcom spomenutú chybu na faktúre hodnotiť len ako formálny nedostatok údajov na faktúre. Vo vzájomnej súvislosti všetky tieto dôkazy nepodporujú žalobcovu tvrdenie o vynaložení sporného nákladu na deklarovaný účel, t. j. na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, skôr na účelové zníženie základu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie, ku ktorému sa spochybnený náklad z pohľadu jeho opodstatnenosti vo vzťahu k podnikateľským aktivitám žalobcu časovo neviaže.

Obsah k odvolaniu pripojenej kópie notárskej zápisnice z 20. marca 2012 osvedčujúcej prehlásenie pána

I. D., urobeného na žiadosť konateľa žalobcu, odvolací súd neposudzuje ako dôkaz, ktorý by mohol žalobcovi privodiť priaznivejšie rozhodnutie v tejto veci, nakoľko svojim obsahom, zhodným s tvrdeniami žalobcu, nijako nepreukazuje opodstatnenosť vylúčeného daňového nákladu. Taktiež nejde o dôkaz, ktorý by žalobca nemohol zabezpečiť v preskúvanom daňovom konaní. Odvolací súd berie do úvahy, že uvedený svedok odmietol pred správcom dane vypovedať a za týchto okolností, ako i s prihliadnutím na výsledky dokazovania, jeho vyhlásenie vykonané na žiadosť žalobcu nemôže mať dostatočnú výpovednú a dôkaznú hodnotu.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že oba stupne daňových orgánov vo vzťahu k neuznaným nákladom za služby fakturované dodávateľom CETECH, spol. s r.o. hodnotili výsledok dokazovania v tom zmysle, že nespochybňujú ekonomický účel tohto nákladu žalobcu a vykonanie prác súvisiacich s prestavbou skladu na pracovňu a čistiareň, ale spochybňujú žalobcom deklarovaného dodávateľa, t. j. skutočné vykonanie sporných prác a služieb dodávateľom uvedeným na neuznaných faktúrach. Z odôvodnení napadnutých rozhodnutí vyplýva, že uvedený záver vyvodili zo skutočností vzbudzujúcich pochybnosti o pravdivosti účtovaných prípadov, ktoré možno stručne zhrnúť nasledovne:

- žalobca dostatočne neodôvodnil, prečo mal na realizáciu opravárenských, servisných, montážnych prác a dodávku náhradných dielov uzatvorenú zmluvu (zo 17.10.2008) s obchodnou spoločnosťou Stroje a zariadenia pre pracovne s.r.o., Bratislava, keď mala podľa skôr uzavretej zmluvy (z 30.06.2008) vykonávať uvedené služby spoločnosť CETECH, spol. s r.o., pričom spoločnosť Stroje a zariadenia pre pracovne s.r.o., Bratislava vystavila žalobcovi dňa 27.10.2008 faktúru č. 0810109 za servisnú prehliadku na chemickom čistiacom stroji,
- žalobca nevedel správcovi dane predložiť jednotlivé objednávky pre spoločnosť CETECH, spol. s r.o., na ktoré sa v čestnom prehlásení zo dňa 13.09.2010 o vykonaní sporných prác odvoláva konateľ dodávateľa W. I.,
- konateľ dodávateľskej spoločnosti, W. I., vo vyššie uvedenom čestnom prehlásení poskytnutom na základe žiadosti žalobcu, predloženom správcovi dane žalobcom, uviedol, že v roku 2009 odpredal spoločnosť CETECH, spol. s r.o. novému majiteľovi a konateľovi, ktorému odovzdal všetky písomné podklady spolu s účtovníctvom,
- vo vzťahu k vyššie uvedenému správca dane konštatoval, že spoločnosť CETECH, spol. s r.o. od 15.10.2009 už dva krát zmenila spoločníka a jeden krát sídlo,
- pána W. I. ako konateľa dodávateľskej spoločnosti CETECH, spol. s r.o. v relevantnom čase realizovania sporných prác a služieb sa prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Piešťany nepodarilo osobne vypočuť ani opakovane zabezpečiť jeho účasť na výsluchu svedka prostredníctvom príslušného OO PZ,
- správca dane zistil, že dodávateľská spoločnosť CETECH, spol. s r.o. nemala v predmete činnosti zapísané práce fakturované žalobcovi, ba naopak, búracie práce, prípravné práce pre stavbu, pomocné stavebné práce, murárske obkladačské a omietkárské práce mal v predmete činnosti zapísané sám žalobca.

Odvolaciemu súdu z obsahu administratívneho spisu a z úplných výpisov z príslušných obchodných registrov žalobcu, obchodných spoločností CETECH, spol. s r.o. a Stroje a zariadenia pre pracovne s.r.o., Bratislava ešte vyplynuli ďalšie skutočnosti spochybňujúce žalobcom deklarované tvrdenia a síce, že okrem toho, že dodávateľská spoločnosť CETECH, spol. s r.o. nemala v predmete činnosti zapísané búracie práce, prípravné práce pre stavbu, pomocné stavebné práce, murárske obkladačské a omietkárské práce, nemala zapísané ani činnosti spojené s poskytovaním servisných a údržbárskych prác na pracovných strojoch v pracovni a čistiarni. Tieto práce mala v predmete činnosti zapísané spoločnosť Stroje a zariadenia pre pracovne s.r.o., Bratislava.

Ďalej k pochybnostiam nad preukázateľnosťou žalobcom skutočne vynaložených nákladov za práce a služby dodávateľa CETECH, spol. s r.o. vedie ničím zo strany žalobcu nevysvetlené jeho neekonomické správanie, keď práce, ktoré mal sám zapísané v predmete podnikania, nevykonával za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržiavania zdaniteľných príjmov v roku 2008 sám, prostredníctvom svojich zamestnancov (ich zainteresovanie na inom projekte nepreukázal), ale investoval do služieb spoločnosti, ktorá podľa verejne prístupnej listiny, akou výpis z obchodného registra spoločnosti bez pochyby je, na vykonávanie vyššie uvedené práce a služby zrejme nemala oprávnenie, nakoľko ich nemala zapísané v

predmete činnosti. Opak žalobca nepreukázal, hoci tvrdí, že sporné práce a služby vykonala spoločnosť CETECH, spol. s r.o.

K navrhovaným dôkazom zo strany žalobcu je potrebné uviesť, že žalobca navrhol vykonanie dôkazu výsluchom pána Q. I., syna konateľa dodávateľskej spoločnosti CETECH, spol. s r.o., v odvolaní podanom proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a žalovaný sa ako odvolací správny orgán v druhostupňovom rozhodnutí s týmto návrhom vysporiadal spolu s odôvodnením neakceptovania navrhovaného dôkazu. Odvolací súd poznamenáva, že z návrhu žalobcu vyplynulo, že navrhovaný svedok mal potvrdiť vykonanie sporných prác z dôvodu osobnej účasti na nich, pričom žalobca nekonkretizoval, vzťah uvedeného svedka k dodávateľskej obchodnej spoločnosti, ani mieru a spôsob jeho účasti na konkrétnych fakturovaných prácach. Obdobne sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s predloženým prehlásením pána W. I., ktoré vo vzťahu k výsledkom dokazovania neakceptoval ako presvedčivý dôkaz na podporu žalobcových tvrdení.

K odvolaniu podanému proti rozsudku krajského súdu nebolo pripojené žalobcom spomenuté čestné prehlásenie W. I. z 15. marca 2012. Ako príloha bolo k odvolaniu pripojené vyššie uvedené prehlásenie I. D. z 20. marca 2012 a 14 listov fotokópií záznamov z lekárskeho vyšetrení W. I. bez uvedenia akejkoľvek súvislosti s preskúvaným rozhodnutím a daňovým konaním.

Odvolací súd podotýka, že predmetom odvolacieho konania o odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu vydaného v rámci preskúmania zákonnosti správneho rozhodnutia a procesného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, nie je vykonávanie nových dôkazov, ale posúdiť, či je napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby v súlade so zákonom (§ 250ja ods. 3 OSP), pričom podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Nové dôkazy môžu byť podkladom pre využitie mimoriadneho opravného prostriedku podaním žiadosti účastníkom daňového konania na obnovu konania v lehote ustanovenej procesným predpisom (§ 75 a § 76 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

Odvolací súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie daňových nákladov nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti a ich opodstatnenosti podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Nepochybil preto krajský súd, keď žalobu zamietol.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.