



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: **S., a.s.**, so sídlom N.Z., *zastúpeného R. C. s.r.o., IČO: X, advokátska kancelária so sídlom B.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného **č. I/224/3755-20239/2010/990262-r zo dňa 02. júna 2010**, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/108/2010-80 zo dňa 20. decembra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/108/2010-80 z 20. decembra 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/3755-20239/2010/990262-r z 02. júna 2010 a dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/68986/09/BI z 30. decembra 2009 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a písm. c/ OSP a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 592,40 Eur na účet jeho právneho zástupcu R. C. s.r.o., do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

O d ô v o d n e n i e :

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/68986/09/BI zo dňa 30.12.2009, 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 2005 v sume 177 338,21 Eur.

Žalobcovi bol na základe výsledkov daňovej kontroly zvýšený základ dane z príjmov za sledované zdaňovacie obdobie z dôvodu zistenia nesprávneho odpisovania ojazdených autobusov vedených v majetku žalobcu.

Na základe daňovej kontroly bolo správcom dane zistené, že žalobca, zovšeobecnene vyjadrené, postupne v priebehu rokov 2003 až 2005 kúpou nadobúdal do svojho majetku autobusy, žalobcom zaradené do jeho obchodného majetku na účet 022 023 – dopravné prostriedky, na ktoré si v roku 2005 uplatňoval daňové odpisy. Spoločným znakom pri týchto obchodných transakciách ohľadne dopravných prostriedkov bolo zistenie, že sa nejednalo o nový majetok, ale o autobusy, ktoré žalobca ako staré, opotrebované a daňovo odpísané autobusy (roky výroby 1986 – 1987) postupne predával tretiemu subjektu – obchodnej spoločnosti B.D.T., spol. s r.o. a následne tie isté autobusy po ich generálnej oprave zhodnotením z rady modelu 700 na model 900, kúpil od tej istej spoločnosti B.D.T., spol. s r.o. ako nové a zaradil ich na účet 022 023 – dopravné prostriedky. Na základe výsledkov dokazovania realizovaného v rámci daňovej kontroly vyšlo najavo, že predmetné autobusy boli postupne predávané a kupované v reťazci cca piatich subjektov, pričom z listinných dôkazov daňových dokladov a výpovedí svedkov vyplynulo, že kontrolované a preverované obchody sa neuskutočnili tak, ako sú deklarované daňovými dokladmi, a teda tieto doklady nezaznamenávajú verne skutočnosti, ktoré sú ich obsahom. V skutočnosti predmetné autobusy boli vodičmi žalobcu dovezené do spoločnosti R., s.r.o., kde boli opravené a po oprave boli vodičmi žalobcu, až na niektoré výnimky vodičmi spoločnosti R., s.r.o., prevezené späť k žalobcovi. Preverovaním jednotlivých obchodných transakcií na základe dokladov správca

dane zistil, že doklady boli vystavené bez uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako základnej podmienky pre uplatnenie daňového výdavku.

Krajský súd v Nitre po súdnom prieskume zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia ako i zákonnosti postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, dospel k názoru, že žalobe nie je možné vyhovieť a žalobu zamietol. Prvostupňový súd z obsahu administratívneho spisu zistil a ustálil, že v postupe oboch stupňov správnych orgánom nedošlo k porušeniu zákona o správe daní, pričom s poukazom na zásadu voľného hodnotenia dôkazov ovládajúcu daňové konanie dôvodil oprávnením správca dane na vykonanie dôkazov a jeho právom na voľbu dôkazného prostriedku v závislosti od preukazovanej otázky. Preto podľa krajského súdu správca dane v preskúmvanej veci postupoval správne, keď vzhľadom na žalobcom predložené doklady vykonal dokazovanie výsluchom svedkov a dožiadaniami na príslušné daňové úrady. Vzhľadom na uvedené, prvostupňový súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že sa pri preskúmvaní správnych rozhodnutí obmedzil len na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal a ktoré žalobca spochybňuje, sú relevantné, najmä kvôli prameňu, z ktorého vychádzajú, ďalej na preverenie dodržania procesných zásad daňového preskúmvaného konania, a taktiež skúmal, či z vykonaných dôkazov logicky vyplýva skutkový záver, ku ktorému dospel žalovaný.

Prvostupňovému súdu z administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane na zistenie žalobcom označených dodávateľských faktúr na kúpu ojazdených autobusov od spoločnosti B.D.T., spol. s r.o. vykonal rozsiahle šetrenie na základe návrhov žalobcu ako i podľa vlastného uváženia. Na základe zisteného skutkového stavu vyvodil správny záver, že fakturácia predmetných autobusov je súčasť reťazca, pričom autobusy prechádzali od žalobcu cez ostatné články reťazca naspäť k žalobcovi (napr. žalobca – O. O. alebo B.D.T., spol. s r.o. alebo E., s.r.o. – S.B., s.r.o. – R., s.r.o. - B.D.T., spol. s r.o. – žalobca), a že doklady k týmto transakciám boli vystavené bez dodania tovaru, pretože pohyb autobusov sa nezhodoval s časovou postupnosťou vystavených faktúr. Podľa krajského súdu z relevantných dôkazov, ako faktúr a výsluchov svedkov, správca dane i žalovaný správne vyvodili záver, že predmetné autobusy boli len prepravené do firmy R., s.r.o. za účelom vykonania ich generálnych opráv, pričom tieto opravy neboli žalobcovi fakturované. Z uvedeného dôvodu bol podľa prvostupňového súdu správny postup správca dane, keď žalobcovi neuznal daňové odpisy účtované v roku 2005 za kúpu týchto autobusov, nakoľko týmto postupom žalobca

porušil § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Krajský súd sporné výdavky označil za nesúvisiace so zdaniteľným príjmom žalobcu, ktorých vynaloženie na daňové účely žalobca dostatočne nepreukázal, i keď tieto náklady účtoval. Podľa súdu skutočnosť, že žalobca poukazuje na prijatie zdaniteľného plnenia s poukazom na vystavené faktúry, nie je ešte dostatočným podkladom na splnenie podmienky odpočítateľného výdavku v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, pretože je nevyhnutné preukázať aj to, že sa tak stalo v príčinnej súvislosti s deklaroványm vzťahom. Túto požiadavku žalobca nedokázal podľa súdu preukázať, pričom transakcie, ktoré v danom prípade žalobca účtoval, nespĺňali podmienky časovej a vecnej súvislosti podľa zákona o dani z príjmov.

Prvostupňový súd neakceptoval tvrdenie žalobcu o väčšej výhodnosti predaja a následnej spätnej kúpy opravených autobusov pred uzavretím zmluvy o oprave vecí, resp. zmluvy o dielo z dôvodu prenesenia zodpovednosti v prípade vzniku škody na predmete opravy, pretože túto obranu žalobcu považoval za účelovú, nemajúcu oporu v zákone o správe daní.

Podľa súdu faktúry predložené žalobcom nezodpovedajú skutočnosti, pretože spoločnosti podieľajúce sa na reťazci predaja a kúpy jazdených autobusov vystavovali faktúry bez toho, aby jazdené autobusy reálne zhodnotili, a teda je správny záver žalovaného, že uvedenú transakciu predaja autobusov a ich spätnej kúpy po ich generálnej oprave, žalobca uskutočnil za účelom získania daňovej výhody.

Pokiaľ ide o rozsudok ESD z 12.1.2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03 (rieši plnenia, ktoré sú poznačené podvodom v daňových vzťahoch "úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane ... "), súd považuje za potrebné uviesť, že tento sa na prejednávajúcu vec nevzťahuje, nakoľko v danej veci skutkový stav je jasný a nesporný. Obdobne i ďalšie uvádzané rozhodnutia NS SR už publikované (niektoré týkajúce sa i rozhodnutí tohto súdu) riešia daňové plnenie (náklady alebo odpočítanie DPH), ale s iným skutkovým základom a podľa názoru súdu sa na preskúmanú vec nevzťahujú.

Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že celá transakcia generálnej opravy starých autobusov (po ich vyradení z majetku žalobcu) a ich spätná kúpa žalobcom bola uskutočnená za účelom získania daňovej výhody. Nie je sporné, že žalobca ako daňový subjekt fakturoval a deklaroval svoje transakcie ako nákup a predaj hnutel'ného majetku,

ktorý ale prešiel iba fakturačne piatimi subjektmi, avšak v skutočnosti vzhľadom na vykonané dokazovanie v daňovom konaní išlo o službu, t.j. generálnu opravu autobusov, resp. opravu autobusov, ktorú vykonala jedna spoločnosť, ktorá pre žalobcu nevystavila faktúru, a preto obeh dokladov cez ďalšie subjekty bol neopodstatnený, z ktorých ani jeden neprispel k žiadnemu ekonomickému zhodnoteniu predmetných autobusov. Faktúry aj podľa názoru prvostupňového súdu boli vystavené účelovo, bez reálneho zhodnotiteľného plnenia.

Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal prostredníctvom právnej zástupkyne v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. b), c), d) a f) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) a navrhuje napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného ako i dodatočný platobný výmer zrušuje a vec mu vracia na nové konanie. Žalobca považuje rozhodnutie prvostupňového súdu za nesprávne a namieta zákonnosť oboch stupňov správnych rozhodnutí ako i konaní predchádzajúcich ich vydaniu.

Žalovaný namieta nedostatočné a nesprávne zistenie skutkového stavu, pretože žalovaný ani prvostupňový súd pri skúmaní celkovej výšky ekonomického zhodnotenia ceny autobusov nebrali do úvahy znalecké posudky vypracované na ocenenie generálnej opravy autobusov.

Podľa žalobcu neprebehlo riadne dokazovanie, súd ani žalovaný neodôvodnili, z akého dôvodu nepoužili pri skúmaní výšky sporných daňových odpisov cenu opravených autobusov vyplývajúcu zo znaleckých posudkov predložených žalobcom. Krajský súd podľa žalobcu pochybil, keď nevykonal potrebné dokazovanie a opomenul aplikáciu ustanovenia § 250i ods. 1 druhej vety OSP, podľa ktorej súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. Žalobca uvádza, že navrhoval doplnenie dokazovania v priebehu daňovej kontroly (v námietkach zo dňa 27.11.2009 predložených vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly) ako i v odvolacom daňovom konaní v doplnení dôkazov predložených žalobcom dňa 30.04.2010. V uvedenej súvislosti povinnosti prihliaďať na právo daňových subjektov navrhovať vykonanie dôkazov na podporu ich tvrdení žalobca poukazuje na znenie právnej vety obsiahnutej v rozsudkoch Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sž 65,66/01 a 7 Sž 124/01, 21/2002.

Žalobca poukazuje na nedodržanie postupu podľa § 15 ods. 1 v spojení s § 1a písm. c) zákona o správe daní v rámci daňovej kontroly a následne daňového konania. Žalobca má za to, že správca dane nepreveroval dôsledne skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu.

Podľa žalobcu správca dane nedostatočne a nesprávne vyhodnotil zistený skutkový stav, nakoľko správca dane hoci ustálil, že neuznal daňové výdavky vyplývajúce z faktúr za nakúpené jazdené autobusy, neprihliadal na žalobcom poukazovanú skutočnosť, že žalobca vynaložil náklady na zabezpečenie nakúpených autobusov, ktorých ekonomická hodnota sa po vykonaní ich generálnej opravy zvýšila, a ani nebral do úvahy skutočnosť, že nakúpené autobusy sú stále vedené v majetku žalobcu a sú používané v súlade s jeho predmetom činnosti na dosahovanie zdaniteľného príjmu. Z uvedeného dôvodu malo byť podľa žalobcu vyčíslenie ekonomického zhodnotenia opravených autobusov predmetom dokazovania v rámci daňového konania.

To, že autobusy boli zhodnotené, daňové orgány ani krajský súd nespochybňujú. Správca dane sa v rámci daňového konania znaleckými posudkami zaoberal, žalobca vyjadril názor, že správca dane mal zrejme pochybnosti o ich vierohodnosti, avšak v konečnom dôsledku neurobil k hodnoteniu týchto znaleckých posudkov žiaden záver.

V súvislosti s potrebou skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu žalobca poukazuje na rozhodnutie NS SR č. 4 SžoKS 90/2006 zo dňa 17.05.2007 a rozhodnutia Ústavného súdu SR č. I.ÚS 241/07-44 zo dňa 19.09.2008 a č. 34/2009.

Žalobca v odvolaní uviedol, že nespochybňuje ekonomickú podstatu nákupu a predaja autobusov, ktorou bola modernizácia autobusov, ale podľa žalobcu nie je možné, aby daňové orgány sankcionovali žalobcu, resp. vyvodzovali dôsledky voči nemu za to, akou právnou formou túto transakciu uskutočnil. Žalobca sa v tejto súvislosti odvoláva na zmluvnú voľnosť subjektov súkromného práva a z nej vyplývajúceho práva na slobodnú voľbu formy právneho úkonu, akou zabezpečia ekonomickú podstatu právnych úkonov. Žalobca vidí rozpor v dôvodoch rozhodnutia žalovaného v tom, že na jednej strane správca dane ako i žalovaný nespochybnili ekonomické zhodnotenie opravených autobusov, avšak na druhej strane zároveň žiadajú preukázanie tejto daňovej transakcie daňovými dokladmi napriek tomu, že ekonomické zhodnotenie autobusov žalobca vydokladoval faktúrami o kúpe autobusov a taktiež znaleckými posudkami na ocenenie opravených autobusov, z ktorých výška ekonomického zhodnotenia autobusov vyplýva. Žalobca má za to, že pokiaľ daňové orgány považovali predaj a následnú kúpu ojazdených autobusov za neplatné, i keď to v napadnutých rozhodnutiach jednoznačne neuviedli, mali akceptovať daňové výdavky na základe kauzy,

ktorú uznali, a to opravy, modernizácie autobusov. Taktiež žalobca nemôže súhlasiť so záverom žalovaného, že žalobca realizovaním uvedenej transakcie zabezpečením modernizácie vozového parku kúpou opravených autobusov získal daňovú výhodu. Žalobca namieta, že prvostupňový ani druhostupňový správny orgán v konaní nepreukázali, akú daňovú výhodu mal žalobca získať, nevyčíslili jej hodnotu, ani neuviedli zákonné ustanovenia, na základe ktorých odvodzujú tento záver.

Na základe vyššie uvedeného žalobca namieta nezákonnosť napádaných správnych rozhodnutí z dôvodu porušenia ustanovenia § 30 ods. 3 a ods. 7 zákona o správe daní, pretože správca dane ani žalovaný v rozhodnutiach neuviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom pre neuznanie odpisov výdavkov na kúpu ojazdených autobusov, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov, predovšetkým z akého dôvodu nebolo akceptované žalobcom navrhované vykonanie dôkazov znaleckými posudkami a na základe akých právnych predpisov správne orgány rozhodovali, keď neuznali predaj a kúpu ojazdených autobusov ako spôsob modernizácie autobusov.

Proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca namieta, že sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, hoci neúplne zistil skutkový stav veci potrebný pre rozhodnutie a taktiež nevykonal žalobcom navrhnutý dôkaz predloženými znaleckými posudkami, z ktorých vyplýva výška ekonomického zhodnotenia kúpených autobusov potrebná na správne určenie výšky daňových odpisov.

Žalobca v odvolaní okrem zmeny odvolaním napadnutého rozsudku vyššie uvedeným spôsobom navrhuje, aby odvolací súd vykonal dokazovanie za účelom úplného zistenia skutkového stavu rozhodujúceho pre správne určenie dane.

Žalovaný správny orgán vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že naďalej sa pridrižiava svojho písomného vyjadrenia k žalobe, nakoľko odvolanie žalobcu proti prvostupňovému rozsudku neobsahuje nové skutočnosti, ku ktorým by sa už žalovaný nevyjadril.

Vo vyjadrení k žalobe žalovaný opätovne zhrnul dôkazné zistenia správcu dane svedčiace o tom, že žalobcom predložené daňové doklady použité na deklarovanie daňových výdavkov sa nezakladajú na reálnom plnení, t. j. k predaju a kúpe predmetných autobusov nedošlo, pričom správcom dane zistenú – reálnu transakciu opravy autobusov žalobca nevedel preukázať. Ten nepredložil doklady, z ktorých by vyplývala fakturovaná oprava

autobusov, ceny použitých náhradných dielov, súčiastok, materiálu ako i cena práce za opravy, ktoré vykonala spoločnosť R., s.r.o. Z uvedeného dôvodu žalovaný nemal možnosť vyčíslit' ekonomické zhodnotenie hmotného majetku, keďže žalobca neunesol dôkazné bremeno a v daňovom konaní daňovými dokladmi cenu generálnej opravy autobusov, t. j. skutočnej obchodnej transakcie, nepreukázal. Žalovaný má za to, že žalobca tým porušil ust. § 19 a § 21 zákona o dani z príjmov.

Na súdnom pojednávaní, konanom na Krajskom súde v Nitre, právny zástupca žalovaného, okrem už dosiaľ písomne vznesených námietok, do zápisnice doplnil, že pripúšťa právo správcu dane posúdiť určitý typ právneho úkonu a skúmať i prípadné zastierania právneho úkonu, čo žalovaný síce v napadnutých rozhodnutiach naznačil (podľa žalobcovho vyjadrenia „i začal, ale iba okrajovo“), že v prípade žalobcom deklarovaných transakcií predaja a kúpy opravených autobusov išlo o zastretý právny úkon, avšak správca dane nedefinoval, o aký právny úkon malo ísť a nevyhodnotil túto skutočnosť. Právny zástupca žalobcu opätovne poukázal na to, že správca dane sa nezaoberal právnym dôvodom neuznaných obchodných transakcií, ktorý vyplýva z úverovej zmluvy, ktorou žalobca zaobstaral peňažné prostriedky na obnovu vozového parku kúpou nových alebo jazdených autobusov.

Žalovaný na pojednávaní k vzneseným námietkam žalobcu opätovne uviedol, že zo strany žalobcu nebolo preukázané deklarované tvrdenie žalobcu, ani transakcie medzi preverovanými piatimi článkami, preto nedošlo k právnym úkonom kúpa – predaj, ale išlo o opravu autobusov spoločnosťou R., s.r.o. Žalobca nebol v priebehu daňového konania schopný predložiť dôkazy a definovať celú opravu autobusov, aké opravy boli vykonané na predmetných autobusoch.

K povinnosti správcu dane definovať zastretý právny úkon žalovaný uviedol, že to nie je jeho povinnosťou, pretože žalobca mal preukázať ekonomické zhodnotenie autobusov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal v medziach odvolania napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§250ja ods. 2 OSP), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení

s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a *jednohlasne* dospel k záveru, že odvolanie žalobcu 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 § 250ja ods. 3 veta prvá OSP, ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie.

Podľa § 250j ods. 2 písm. e) OSP súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250ja ods. 4 OSP súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní 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 1a) 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 prvé dve vety 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.

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. 5 zákona o správe daní, ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, môže správca dane výšku dane s ním dohodnúť. Na túto dohodu sa vzťahuje primerane § 11.

Podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní, ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

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 § 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, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a) až c) zákona o dani z príjmov výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa **a)** zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške, **b)** zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane, **c)** zníži o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nezahrnú do základu dane.

Podľa § 19 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami sú aj odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 22 až § 29 - Technické zhodnotenie hmotného majetku a nehmotného majetku).

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.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Preskúmaním obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že spornou otázkou medzi žalobcom a žalovaným nie sú skutkové zistenia správcu dane ohľadne zámeru žalobcu modernizovať vozový park opravou jeho vlastných autobusov ako i spôsobu zabezpečenia ich opravy, t. j. ich predajom a spätnou kúpou.

Sporná zostáva medzi účastníkmi súdneho prieskumu otázka, či je dostatočný spôsob a rozsah vykonaného dokazovania za účelom zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Prvostupňový súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že na základe žalobcom predložených daňových dokladov za nákup jazdených autobusov nemožno uznať zníženie základu dane realizovaním odpisov z ich nadobúdacej ceny, nakoľko tieto daňové doklady boli vystavené účelovo, nezobrazujú reálne obchodné transakcie medzi zúčastnenými obchodnými partnermi. Z uvedeného dôvodu tieto daňové doklady nespĺňali zákonné podmienky na to, aby boli použité na zníženie základu dane žalobcu formou odpisov z titulu kúpy predmetného hmotného majetku.

V preskúvanom správnom ako i súdnom konaní bol ustálený záver, že hospodárskym cieľom spornej obchodnej transakcie bola generálna oprava a technické zhodnotenie autobusov na vyššiu radu, pričom realizáciu opráv žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal. Nedostatok daňových dokladov (obchodná spoločnosť R., s.r.o. žalobcovi vykonané opravy autobusov nefakturovala), prípadne iných listinných dôkazov preukazujúcich rozsah a cenu vykonaných prác, použitých náhradných dielov, súčiastok a materiálu, správne orgány a prvostupňový súd vyhodnotili ako nesplnenie dôkaznej povinnosti zo strany žalobcu vyplývajúcej mu z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Z uvedeného dôvodu bol základ dane z príjmov žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie znížený o sumy zodpovedajúce odpisom za nakúpené autobusy bez toho, aby bolo potrebné inak upravovať základ dane.

S vyššie uvedenými závermi žalovaného a prvostupňového súdu vo veci konečného určenia výšky daňovej povinnosti správcom dane sa odvolací súd nestotožňuje.

Z vykonaného dokazovania realizovaného v rámci daňovej kontroly jednoznačne vyplýva, že žalobca účtoval daňové výdavky na základe daňových dokladov vystavených v súvislosti s realizovaním zastretých právnych úkonov. V tomto prípade sa ako zjavne simulované javia právne úkony predaja a následnej spätnej kúpy autobusov, pričom dokazovaním vyšla najavo vykonaná, žalobcom skutočne zamýšľaná, oprava opotrebovaných, zastaraných a účtovne odpísaných autobusov. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že simulovanými, naoko účtovne deklarovanými právnymi úkonmi kúpy autobusov, žalobca zrejme zastieral realizované, disimulované právne úkony, ktorými sa mala zabezpečiť oprava autobusov žalobcu, pričom zmluvné strany simulovaných a disimulovaných právnych úkonov nie sú totožné, sú však prepojené osobou žalobcu, v ktorého vlastníctve sú predmety zhodnotenia u oboch typov zmluvných záväzkov.

Občianske právo uzatváranie zastretých právnych úkonov subjektom súkromného práva nezakazuje, avšak vo vzťahu k následkom z nich vyplývajúcich, ktoré majú vplyv na povinnosti zmluvných strán v zmysle noriem verejného práva, ktoré sú simuláciou právnych úkonov obchádzané, nie je možné ich uzatváranie akceptovať. Práve k tomuto účelu v rámci správy daní, ktorej cieľom, okrem iného, je overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, slúži uplatňovanie zásady skutočného obsahu právneho úkonu vyplývajúcej z ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní. Vzhľadom k tomu, že zmluvy o predaji a kúpe sporných autobusov trpeli vedomou nezhodou vôle a prejavu žalobcu vo vzťahu k ekonomickému cieľu obchodnej transakcie, tieto právne úkony možno považovať za vadné s následkom ich absolútnej neplatnosti. Pri skúmaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane je potrebné vychádzať z konkludentného konania žalobcu a reálneho plnenia, ktoré vyšlo najavo, hoci žalobca ich realizáciu nevie v daňovom konaní pre nedostatok listinných dôkazov preukázať.

Žalobca viedol účtovníctvo nepreukazným spôsobom; toto neposkytovalo verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a preto vzbudzuje pochybnosť o výške účtovaných daňových výdavkov už len tým, že daňovými dokladmi deklaroval skutočnosti, ktoré sa nestali, čo by mohlo mať vplyv na určenie výšky daňovej povinnosti.

V tomto prípade je nesporné, že žalobca opravené autobusy po opätovnom zaradení do hmotného majetku naďalej používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov (žalobca túto skutočnosť demonštruje k odvolaniu priloženou tabuľkou znázorňujúcou výnosy za autobusy, na ktoré neboli uznané daňové odpisy v roku 2005). Preto nie je možné, s prihliadnutím na cieľ správy daní a účel daňovej kontroly, akceptovať zistenia správca dane o výške kontrolovanej dane z príjmu žalobcu za rok 2005 bez toho, aby sa po vylúčení nesprávne uplatňovaných odpisov skúmali skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie kontrolovanej dane priznanej žalobcom, t. j. zisťovaním skutočných nákladov žalobcu na technické zhodnotenie a modernizáciu autobusov slúžiacich na dosahovanie zisku žalobcu.

Nakoľko daňovými výdavkami ovplyvňujúcimi základ dane, a tým aj celkovú výšku daňovej povinnosti, sú aj odpisy technického zhodnotenia hmotného a nehmotného majetku, je zisťovanie ich výšky podstatné pre naplnenie účelu správy daní – zabezpečiť inkaso

zákonným spôsobom určenej výšky daní do štátneho rozpočtu za súčasného zachovávanía práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil skutočný dôvod simulovaných právnych úkonov žalobcu ako aj realizáciu právnych úkonov zabezpečujúcich opravy autobusov, preto bolo jeho povinnosťou v rámci daňovej kontroly zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu, i keď on nesplnil svoju dôkaznú povinnosť. Splnenie účelu daňovej kontroly mal správca dane zabezpečiť využitím postupu podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní, prípadne využitím postupu podľa § 29 ods. 6 uvedeného procesného predpisu.

Z výsledkov dokazovania vyplynulo, že určité daňovo uznateľné výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vynaložil, preto, s využitím zásady posudzovania formálne deklarovanych právnych úkonov podľa ich skutočného obsahu, je potrebné brať do úvahy pri posudzovaní skutočností rozhodných pre správne určenie daňovej povinnosti hospodársky účel a vecný charakter daňového výdavku.

Vzhľadom k tomu, že žalobca si v daňovom konaní nesplnil dôkaznú povinnosť a nebolo možné správne určiť výšku dane a taktiež žalobca vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali (zákon o účtovníctve a zákon o dani z príjmov), bude v ďalšom konaní na zväžení správcu dane, akými prostriedkami dokazovania podľa z ust. § 29 zákona o správe daní, určí výšku preverovanej daňovej povinnosti.

V tejto súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti, že i pri tomto spôsobe určenia výšky daňovej povinnosti zostávajú procesné práva daňového subjektu - navrhovať vykonanie dôkazov a predkladanie dôkazov zachované, pričom je potrebné mať na zreteli, že je povinnosťou správcu dane vysporiadať sa aj s dôvodmi odmietnutia vykonať navrhované dôkazy, prípadne vysporiadať sa s vyhodnotením výpovednej hodnoty a vierohodnosti predkladaných a navrhovaných dôkazov.

K návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania odvolacím súdom, tento konštatuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania nie je nahrádzať činnosť správneho orgánu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť a správnosť preskúmaných správnych rozhodnutí a procesu, ktorý predchádzal ich vydaniu s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Z vyššie uvedených dôvodov odvolací súd dospel k záveru, že rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci ako aj z nesprávneho vyhodnotenia vykonaného dokazovania vyplývajúceho z obsahu administratívneho spisu. Z dôkaznej situácie jasne vyplýva, že správca dane a následne žalovaný nedostatočne zistili skutočnosti majúce vplyv na správne určenie daňovej povinnosti žalobcu, pričom prvostupňový súd túto vadu daňového konania a následne napadnutých správnych rozhodnutí, pri prieskume ich zákonnosti nezistil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania v celkovej výške 592,40 Eur pozostávajúcich z náhrady trov právneho zastúpenia, a to odmeny advokáta a náhrady hotových výdavkov podľa § 11 ods. 4, § 15 písm. a), § 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov. Odmena právneho zastúpenia pozostáva z dvoch úkonov právnej služby poskytnutých v roku 2010 á 120,23 Eur plus 2 x režijný paušál á 7,21 Eur vrátane 19 % DPH (právne zastúpenie JUDr. P. G.), z jedného právneho úkonu (podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu) vykonaného v roku 2011 á 123,50 Eur plus režijný paušál á 7,41 Eur vrátane 20 % DPH (právny zástupca R. C. s.r.o.) a náhrady zaplateného súdneho poplatku 2 x 66,- Eur. Odvolací súd nepriznal žalobcovi náhradu za tri úkony právnej služby (prevzatie a príprava zastúpenia vrátane prvej porady s klientom z 17.02.2011 a dve ďalšie porady s klientom z 21. a 24.02.2011). Súd tieto úkony nepovažoval za nevyhnutné a účelne vynaložené, nakoľko v podanom odvolaní a ani v priebehu odvolacieho konania žalobca nezmenil argumentáciu obrany a ani sa v tomto konaní neskúmali nové skutočnosti vyplývajúce z činnosti žalobcu podstatné pre rozhodnutie vo veci, keďže pre súd je v tomto štádiu konania

záväzný skutkový stav, ktorý tu bol v čase správneho konania a vydania preskúmaných rozhodnutí.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku *n i e* je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 31. októbra 2011

JUDr. I d a H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková