

Súd: Krajský súd Banská Bystrica  
Spisová značka: 72S/2/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200043  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 07. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2023:6021200043.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a členov senátu JUDr. Ing. Matúša Škarbalu a JUDr. Kataríny Kochan Morovej, v právnej veci žalobcu: MMS STAV s.r.o., so sídlom A. XXXX, XXX XX B., IČO: 31 643 001, zast. Advokátska kancelária POLÁČEK & partneri, so sídlom Dlhá 2039/6, 974 05 Banská Bystrica, IČO: 47 257 032, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 89 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101749341/2020 zo dňa 18. novembra 2020, takto

### rozhodol:

I. Súd správnu žalobu z a m i e t a .

II. Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen (ďalej aj len „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015. Daňová kontrola bola ukončená dňa 14.08.2019 doručením Protokolu č. 101827177/2019 zo dňa 29.07.2019, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou č. 101827962/2019 zo dňa 29.07.2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. V protokole bol na základe kontrolných zistení vyčíslený základ dane vo výške 102 692,- Eur, daň po kontrole 22 477,56 Eur a rozdiel dane vo výške 20 283,11 Eur. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly vyjadril v podaní doručenom správcovi dane dňa 10.09.2019. Vyjadrenie žalobcu k protokolu z daňovej kontroly, jeho pripomienky k protokolu a predložené dôkazy boli prerokované na ústnom pojednávaní konanom dňa 29.11.2019, o priebehu ktorého bola spísaná zápisnica č. 102756166/2019.

2. V následnom vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 102796305/2019 zo dňa 04.12.2019 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozdiel dane v sume 20 283,11 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015. Správca dane dospel k záveru, že žalobca si neoprávnene uplatnil výdavky na základe faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom – spoločnosťou K-DHA, s.r.o., 962 66 Sebechleby 118, IČO: 26 472 646 (ďalej len „K-DHA, s.r.o.“) za stavebné práce realizované na odľahčovacích komorách v Detve, Lučenci a Handlovej a za rekonštrukčné práce na stavbe Rekreačného zariadenia Látky. Žalobca mal dodať stavebné práce na odľahčovacích komorách Detva, Lučenec a Handlová pre svojho odberateľa VODING plus, s.r.o. a rekonštrukčné práce na stavbe Rekreačného zariadenia Látky pre odberateľa LESY Slovenskej republiky, š.p. Správca dane dospel k záveru, že tieto daňové výdavky nespĺňajú podmienky stanovené

zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „Zákon o dani z príjmov“), pretože ich vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané. Správca dane taktiež neuznal žalobcom uplatnené daňové výdavky v sume 443,08 Eur na základe faktúry vystavenej deklarovateľom C. D. – Autospol, Krivec 2459, Hriňová, IČO: 17 002 271 za materiál a vykonanú prácu na motorových vozidlách z dôvodu, že tieto daňové výdavky boli vynaložené na motorové vozidlá, ktoré nie sú majetkom daňového subjektu ale konateľ a ako fyzickej osoby, preto ide o výdavky na osobnú potrebu daňovníka a tieto preto zvyšujú výsledok hospodárenia. Zároveň boli vyhodnotené neuhradené záväzky po lehote splatnosti a správca dane dospel k záveru, že žalobca mal zvýšiť v súvislosti s týmito výdavkami základ dane o položku zvyšujúcu výsledok hospodárenia vo výške 4 017,72 Eur, pretože porušil § 17 ods. 27 Zákona o dani z príjmov.

3. Proti uvedenému rozhodnutiu správca dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 10074726/2020 zo dňa 03.04.2020 tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku zrušil rozhodnutie správca dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane nezohľadnil, že deklarovateľ K-DHA, s.r.o. podal dňa 28.09.2016 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 a že týmto daňovým subjektom bola zverejnená účtovná závierka k 31.12.2016 s tým, že súvaha a výkaz ziskov a strát obsahujú aj stĺpec, v ktorom sa uvádzajú údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Ďalej vytýkal, že správca dane neuviedol do odôvodnenia rozhodnutia dôkazy, ktoré sú evidované v databáze dokumentov a ktoré sú známe správcovi dane z jeho činnosti. Tieto skutočnosti považoval žalovaný za relevantné pre prejednávajúcu vec, preto uložil správcovi dane sa týmito skutočnosťami zaoberať, zohľadniť ich v ďalšom konaní, oboznámiť s nimi daňový subjekt a vydať nové rozhodnutie, ktoré bude dostatočným spôsobom odôvodnené. Žalovaný vytýkal také pochybenia správcu dane, ktoré mali za následok, že správca dane výrok odvolaním napadnutého rozhodnutia neodôvodnil vyčerpávajúco s tým, že správca dane disponoval aj ďalšími relevantnými dôkazmi, ktoré sú mu známe z jeho činnosti a ktoré do odôvodnenia napadnutého rozhodnutia neuviedol.

4. Následne správca dane po vykonaní úkonov, na ktoré bol zaviazaný žalovaným v zrušujúcom rozhodnutí, opätovne rozhodol rozhodnutím č. 101182714/2020 zo dňa 15.07.2020 tak, že podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 20 283,11 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015. Správca dane dospel k rovnakým záverom ako vo svojom predchádzajúcom rozhodnutí, ktoré bolo žalovaným zrušené.

5. Proti uvedenému rozhodnutiu správca dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101749341/2020 zo dňa 18.11.2020 tak, že rozhodnutie správca dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane veľmi podrobne odôvodnil vylúčenie faktúr od dodávateľa K-DHA, s.r.o. z daňových výdavkov a že žalobca odvolaním nerozporuje ani jednu konkrétnu časť odôvodnenia. K navrhovanému doplneniu dokazovania uviedol, že to nepovažuje za podstatné. Podstatnou skutočnosťou pre vylúčenie faktúr od dodávateľa K-DHA, s.r.o. z daňových výdavkov (nákladov) bola skutočnosť, že práce uvedené na faktúrach tento dodávateľ skutočne nedodal. Žalovaný odkázal na vyhodnotené skutočnosti na strane 25 a 26 rozhodnutia správca dane, ktoré viedli k záveru, že nebolo preukázané, že práce uvedené na faktúrach tento dodávateľ skutočne dodal. Podľa žalovaného dôkazy uvedené správcovi dane jednoznačne preukázali, že spoločnosť K-DHA, s.r.o. reálne nezamestnávala žiadnych zamestnancov, preto nemohla vykonať práce uvedené na faktúrach a doklady preložené žalobcom v daňovej kontrole preto neodrážali skutočnosti v nich uvedené. Žalovaný uviedol, že zohľadnil aj vyjadrenie konateľa žalobcu a podporne aj vyjadrenie štatutárneho zástupcu odberateľa žalobcu – spoločnosti VODING plus s.r.o. Ďalej poukázal na to, že E. F. – konateľ žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 30.05.2019 uviedol, že stavebné práce na oprave Rekreačného zariadenia Látky pre odberateľa Lesy Slovenskej republiky, š.p. vykonávali zamestnanci žalobcu, ktorí boli zamestnaní na dohodu o pracovnej činnosti. Poukázal aj na to, že bolo vykonané miestne zisťovanie u odberateľa VODING plus, s.r.o. a štatutárny zástupca tejto spoločnosti vykonanie a dodanie prác potvrdil. Predložil súvisiacu zmluvu o dielo, ako aj stavebný denník, ale k prítomnosti iných osôb ako zamestnancov žalobcu/dodávateľa na stavbe sa vyjadriť nevedel, komunikoval len s konateľom daňového subjektu. Žalovaný vyhodnotil odôvodnenie rozhodnutia správca dane ako vyčerpávajúce s tým, že skutkový stav bol zistený v dostatočnom rozsahu. Doplnenie dokazovania navrhované žalobcom vyhodnotil ako neúčelné, a to najmä so zohľadnením výsledkov dokazovania u spoločnosti K-DHA, s.r.o. Žalobca podľa žalovaného neuviedol, čo by mala navrhovaná sumarizácia preukázať a je to práve daňový subjekt, ktorý mal vypracovať ním navrhovaný výstup a uviesť, ako výsledky v ňom

uvedené rozporujú rozhodnutie správcu dane. K námietke o nedodržaní požadovanej miery opatrnosti pri uzatváraní obchodných vzťahov žalovaný uviedol, že žalobca podal dňa 18.06.2016 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015, v ktorom vyhlásil, že všetky údaje uvedené v daňovom priznaní sú správne a úplné. Takémuto vyhláseniu môže predchádzať aj overenie obchodných partnerov, s ktorými daňový subjekt vstupuje v priebehu roka do obchodných vzťahov. Podľa žalovaného žalobca porušil ust. § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov, pretože nepreukázal, že tovar, za ktorý vynaložil výdavky (náklady), mu skutočne dodali dodávatelia uvedení na sporných faktúrach. Žalobca porušil ust. § 24 ods. 1 a § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, pretože nesplnil dôkaznú povinnosť a ním tvrdené skutočnosti náležite nepreukázal. Žalovaný nezistil žiadne hmotnoprávne ani procesnoprávne pochybenia správcu dane, ktoré by zakladali dôvod na zrušenie rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie, rozhodnutie a vykonanie doplnenia dokazovania.

#### Správna žaloba – žalobné body

6. Správnu žalobou, doručenu v zákonnej lehote, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane, ich zrušenia a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

7. Žalobca uviedol, že neporušil žiadne právne predpisy vo vzťahu k správcovi dane za rok 2015 v súvislosti so svojou činnosťou, a teda dodatočne vyrubená daň z príjmov v celkovej sume 20 283,11 Eur je neoprávnená.

8. Žalobca označil rozhodnutia daňových orgánov za protizákonné v celom rozsahu s tým, že neuznáva výšku rozdielu dane alebo daňovej licencie vyčíslenej v rozhodnutí. Rozhodnutia sú podľa žalobcu protizákonné, pretože správca dane sa pri vyrubení rozdielu dane, a teda pri zisťovaní skutkového stavu veci, neriadil dôsledne Daňovým poriadkom a ani Zákonom o dani z príjmov, pričom zabezpečené dôkazy vyhodnotil jednostranne, účelovo a podľa žalobcu sa tak stalo preto, že daňový subjekt K-DHA, s.r.o. si nesplnil svoje daňové alebo iné povinnosti a takto bol správca dane určitým spôsobom (resp. mohol byť) poškodený na príslušných daniach. Toto však nemôže byť na škodu žalobcu.

9. Správca dane pri objasňovaní a zisťovaní daňového základu nepostupoval objektívne v záujme zistenia skutkového stavu veci riadne a úplne, ale celú vec (v prevažnej miere týkajúcu sa spoločnosti K-DHA, s.r.o. ako obchodného partnera žalobcu) a svoje tvrdenia založil len na nejakých fikciách, domnienkach a riadne nezdokumentovaných faktoch a celé dôkazné bremeno presunul na žalobcu, vrátane zodpovednosti daňového subjektu za plnenie resp. neplnenie si určitých povinností jeho obchodným partnerom – spoločnosťou K-DHA, s.r.o.

10. Podľa žalobcu existuje za rok 2015 množstvo dôkazov, ktoré svedčia o tom, že medzi ním a spoločnosťou K-DHA, s.r.o. existovala riadna a reálne obchodná spolupráca pri realizovaní rôznych stavebných prác, tieto boli riadne objednané, riadne v súlade so zmluvnými podmienkami zrealizované a dodávateľom resp. zhotoviteľom vyfakturované a za tieto práce bolo reálne a skutočne zaplatené.

11. Správca dane nevykonával to, že by časovo a vecne podľa jednotlivých faktúr a jednotlivých investorov sumarizoval zrealizované a vyfakturované práce, a teda či a aký rozdiel vznikol pri faktúrach vystavených spoločnosťou K-DHA, s.r.o. a následne daňovým subjektom investorom. Žalobca žiadal, aby bolo to preukázané v ďalšom konaní a vykonané dokazovanie v tomto smere.

12. Podľa žalobcu napadnuté rozhodnutie je účelovo odôvodnené v tom smere, že údajne konateľ žalobcu mal potvrdiť, že na predmetných prácach pracovali jeho zamestnanci. Toto je čiastočne pravda, ale toto vyjadrenie ešte nie je dôkazom a nikdy to nikto (okrem správcu dane) netvrdil, že na týchto prácach sa podieľali aj tretie subjekty, vrátane zamestnancov resp. osôb, ktoré boli poverené vykonaním prác za spoločnosť K-DHA, s.r.o. Podľa žalobcu dostatočným spôsobom preukázal faktické reálne vykonanie prác a dodávok, ale aj príslušné zdokumentovanie oprávnenosti, teda od vzniku zmluvného vzťahu cez faktické vykonanie prác až po ich ukončenie vystavením daňových dokladov a úhradou príslušných faktúr. Správca dane svoje tvrdenia ničím hodnoverným nepreukázal a v odôvodnení rozhodnutia uvádza, že „dôvodne sa domnieva“, resp. tvrdí, že tomu niečo nasvedčuje, prípadne sa odvoláva na to, čo spoločnosť K-DHA, s.r.o. nesplnila a toto odôvodnenie opiera aj o údajnú povinnosť daňového subjektu overovať si serióznosť, prejavovať náležitú mieru opatrnosti a podobne. Podľa

žalobcu vyvodzovanie povinnosti overovať si obchodných partnerov nemá oporu v žiadnom právnom predpise a je to nevykonateľné. Z ničoho nevyplýva povinnosť objednávateľa kontrolovať pracovníkov dodávateľských firiem, či pre dodávateľov (zhotoviteľov) vykonávajú práce legálne, či ich vykonávajú nelegálne, či sú v pracovnoprávnom alebo obdobnom vzťahu alebo majú obchodnoprávny vzťah ako živnostník a podnikateľ. Takáto povinnosť nebola ničím odôvodnená a žalobca v tejto súvislosti nemá žiadnu povinnosť ani právo toto kontrolovať a preverovať. Pre žalobcu bolo rozhodujúce, či objednané práce boli zhotoviteľom vykonané riadne a včas a či zhotoviteľ za tieto práce vystavil daňové doklady v súlade s platnou legislatívou a či fakturované ceny zodpovedajú dohodnutým zmluvným podmienkam.

13. V rozhodnutí správca dane uvádza, že v uzávierkach spoločnosti K-DHA, s.r.o. za rok 2016 nie sú vyplnené kolónky pre predchádzajúce účtovné obdobie, ale na prednej strane výkazu je uvedené ako predchádzajúce účtovné obdobie od 01.01.2015 do 31.12.2016. Neuloženie závierok do Registra účtovných závierok nedokazuje nevykonávanie ekonomickej činnosti a ani nedôveryhodnosť firmy. V roku 2015 si konateľ žalobcu stav u subjektu K-DHA, s.r.o. nemohol ani len teoreticky preveriť, a to či táto spoločnosť podá daňové priznanie za rok 2015, teda o rok neskôr. Veľa spoločností je nečinných a potom môžu vykonávať ekonomicke činnosť. Spoločnosť K-DHA, s.r.o. nebola nekontaktná ako uviedol správca dane, nakoľko konateľ žalobcu bol s touto spoločnosťou v kontakte a podpisovali zmluvy a táto spoločnosť vykonávala činnosť. Žalobca nemal povinnosť preverovať zamestnancov alebo živnostníkov, ktorých vozil subdodávateľ a pracovali pre neho, a navyše by to bolo nekorektné voči dodávateľovi spochybňovať ho, keď na to nebol dôvod a taktiež aj pýtať pracovné povolenia a iné dokumenty od jeho zamestnancov alebo pracovníkov. Zmluvy pre vykonanie prác pre firmu VODING a LESY mala len spoločnosť žalobcu a pri v tom čase jednom zamestnancovi a niekoľkých dohodároch by nebolo možné všetky tieto stavebné práce vykonať.

14. Podľa žalobcu sú rozhodnutia daňových orgánov protizákonné a v rozpore so skutočnosťou. Podľa žalobcu daňové orgány postupovali protizákonne, keď nedostatočne, neúplne a nesprávne zistili skutkový stav veci a aj vykonané a zabezpečené dôkazy nesprávne vyhodnotili buď jednotlivo alebo vo vzájomnej súvislosti. Daňové orgány hrubo a závažne porušili § 3, § 24 a nasledujúce Daňového poriadku a v tejto súvislosti aj § 32 ods. 1, § 34 a nasledujúce zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (Správny poriadok) v znení neskorších predpisov.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

15. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že z textu žaloby nie je jednoznačné, či žalobca rozporuje rozhodnutie správca dane alebo rozhodnutie žalovaného, že žaloba je všeobecná a nekonkrétna.

16. Ďalej uviedol, že žalobca neuvádza konkrétne, ktoré ustanovenia právnych predpisov a akým spôsobom mal žalovaný porušiť. Uvádza, že správca dane svoje tvrdenia založil na nejakých fikciách, domnienkach a riadne nezdokumentovaných faktoch, ale v žalobe neuvádza konkrétne fikcie, domnienky či fakty, ktoré správca dane nezdokumentoval.

17. Žalobca hovorí, že existuje množstvo dôkazov o reálnej obchodnej spolupráci so spoločnosťou K-DHA, s.r.o., ale neuvádza žiadny dôkaz. Pokiaľ žalobca poukazoval na potrebu zosumarizovania jednotlivých faktúr a jednotlivých investorov, tak k takejto námietke, ktorá bola vznesená aj v odvolaní, sa žalovaný vyjadril v napadnutom rozhodnutí. Skutočné vykonanie prác preukazujú podľa žalobcu vystavené daňové doklady a uhradené faktúry, avšak skutočnosti uvedené na faktúrach sú predmetom dokazovania vedeného správcou dane a predmetom splnenia dôkaznej povinnosti na strane kontrolovaného daňového subjektu. Formálne preukázanie uskutočnenia obchodného prípadu dokladmi je bez preukázania skutočnej nutnosti vynaloženia výdavku na daňové účely nepostačujúce. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.

18. Žalobca nerozporuje konkrétne odôvodnenie k deklarovanej spoločnosti K-DHA, s.r.o, ktoré žalovaný uviedol na stranách 4 až 5 rozhodnutia, kde sú uvedené dôkazy, ktoré zakladali vylúčenie sporných výdavkov z daňových výdavkov.

19. Žalobca namieta, že nie je jeho povinnosťou a nevyplýva mu to zo žiadnych právnych predpisov, aby kontroloval pracovníkov dodávateľských firiem, pričom neuvádza konkrétnu stať napadnutého rozhodnutia, v ktorej by žalovaný takéto tvrdenie uviedol. Na stranách 6 a 7 napadnutého rozhodnutia sa žalovaný s odvolaním na rozsudok Najvyššieho súdu SR vyjadril k overeniu obchodných partnerov (nie zamestnancov), s ktorými žalobca vstupuje v priebehu roka do obchodných vzťahov.

20. Spoločnosť K-DHA, s.r.o. nezamestnávala v roku 2015 zamestnancov, čo potvrdil aj jej konateľ G. H. pred správcom dane a potvrdzujú to aj zistenia uvedené na strane 4 žalobou napadnutého rozhodnutia, čo žalobca nerozporuje. Z relevantných zistení vychádzal aj žalovaný, a teda jednoznačný záver je, že spoločnosť K-DHA, s.r.o. nedodala práce.

21. Pokiaľ žalobca namietal, že v roku 2015 si nemohol ani len teoreticky preveriť, či subjekt K-DHA, s.r.o. podá daňové priznanie za rok 2015, teda o rok neskôr, žalovaný uviedol, že žalobca si môže kedykoľvek v priebehu roka v Sociálnej poisťovni preveriť, či jeho obchodný partner je evidovaný ako odvádzateľ poistného za zamestnancov. Je vecou daňového subjektu, ktorý vstupuje do zmluvného vzťahu, akou formou si obchodného partnera a jeho firmu overí a či vôbec k overeniu pristúpi a do zmluvného vzťahu tak vstúpi s rizikom. Z hľadiska žalobcu by overenie dodávateľa bolo nekorektné a bezdôvodné, z čoho je zrejmé, že žalobca si neoveril dodávateľa a takémuto kroku v rámci podnikania nepripisuje relevantnosť.

22. V ďalej časti žaloby nie je zrejmé, ktoré časti rozhodnutia žalovaného sú napadnuté a v čom spočíva neúplnosť a nesprávnosť zistenia skutkového stavu. Žalobca nekonkretizuje ako a čím žalovaný závažne porušil ustanovenia § 3 a § 24 Daňového poriadku.

23. Podľa žalovaného napadnuté rozhodnutie nie je vydané v rozpore so Zákonom o dani z príjmov, ani v rozpore s Daňovým poriadkom, vychádza zo správneho právneho posúdenia veci, a preto žalovaný navrhol, aby správny súd správnu žalobu zamietol a žalobcu zaviazal k znášaniu trov konania zo svojho.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika)

24. V replike žalobca uviedol, že žaloba je jasná a konkrétna a sú špecifikované konkrétne rozhodnutia, ktoré žalobca napáda a je aj uvedené, v čom vidí porušenie zo strany žalovaného pri ich vydávaní (skutkové tvrdenia), ale aj právne predpisy, ktoré žalovaný porušil.

25. Napadnuté rozhodnutia vychádzajú z rovnakého odôvodnenia, ktorého sa žalovaný pridrižiava aj vo vyjadrení. Žalovaný na jednej strane poukazuje na to, že nielen samotní zamestnanci spoločnosti K-DHA, s.r.o. museli predmetné práce vykonávať, ale na druhej strane žalobca si mal v rámci takzvanej obozretnosti overiť serióznosť tejto spoločnosti zistením na Sociálnej poisťovni, či za zamestnancov odvádza odvody. Žalobca nemal právny titul ani povinnosť kontrolovať osoby, ktoré vykonávali práce. Nemuselo sa totiž jednať len o zamestnancov ale aj o živnostníkov, dohodárov, zamestnancov iných podnikateľských subjektov alebo osoby vykonávajúce tieto práce „na čierno“. Žalovaný sa pridrižiava doktríny, že práce nemohli byť vykonané a realizované spoločnosťou K-DHA, s.r.o., lebo v roku 2015 nemali zamestnancov. Iné okolnosti a iný spôsob, resp. inú možnosť ako spoločnosť K-DHA, s.r.o. tieto práce zrealizovala, správcu dane vôbec nezaujímá ani nezaujímalo, a ani to, či vôbec tieto práce boli zrealizované. Žalobca dostatočným spôsobom preukázal, že práce dodala spoločnosť K-DHA, s.r.o., a to jednak objednávkami, faktúrami, dodacími listami, ale aj fyzickou reálnou úhradou týchto faktúr. Žalobca za tieto práce reálne obdržal platby od investora a tieto riadne priznal v daňových priznaniach. Bolo by úplne nelogické a proti všetkým zásadám daňového konania, zákona o správe daní a poplatkov a zákona o dani z príjmov právnických osôb, keby správca dane to isté plnenie prijal u žalobcu ako základ dane z príjmov (ale aj DPH) plnenia od investora (objednávateľa), a súčasne pri tom istom plnení by nezohľadnil náklad (nárok na odpočet DPH), ktorým v danom prípade je plnenie od spoločnosti K-DHA, s.r.o. Správca dane nepostupoval správne, keď nezohľadnil vyššie uvedené kritériá. Ak neuznal nákladové faktúry spoločnosti K-DHA, s.r.o., nemal a ani nemohol správca dane priznať ako príjem (výnos za presne to isté plnenie) u žalobcu od svojich obchodných partnerov. Týmto sa správca dane vôbec nezaoberal napriek tomu, že žalobca na tieto skutočnosti poukazoval, žiadal ich prešetriť a uviedol to aj v odvolaní.

26. Žalobca v replike zároveň uviedol, že trvá na správnej žalobe, a žiada súd, aby aj bez nariadenia pojednávania žalobe vyhovel tak, ako to uviedol v petite.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom

27. Správny súd nezistil dôvody pre nariadenie pojednávania podľa § 107 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj len „SSP“), preto rozhodnutie vo veci verejne vyhlásil postupom podľa § 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP dňa 26.07.2023. Oznámenie o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli správneho súdu od 18.07.2023 do 27.07.2023.

28. Správny súd preskúmal správnou žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§134 SSP), a dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

29. Podľa § 2 ods. 1, 2 SSP; (1)V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

(2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

30. Podľa § 6 ods. 1 SSP; Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

31. Podľa § 134 SSP; (1) Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

(2) Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak

a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,

b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený,

c) ide o veci podľa § 192,

d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba,

e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d),

f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa.

32. Podľa § 190 SSP; Ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

33. Podľa § 1 ods. 1 Zákona o dani z príjmov; Tento zákon upravuje

a) daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby (ďalej len „daň“),

b) spôsob platenia a vyberania dane.

34. Podľa §2 ods. 1 písm. i) Zákona o dani z príjmov; Na účely tohto zákona sa

daňovým výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

35. Podľa §2 ods. 1 písm. j) Zákona o dani z príjmov; Na účely tohto zákona sa

základom dane rozumie 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.

36. Podľa § 17 ods. 2 písm. a) Zákona o dani z príjmov; Výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 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.

37. Úlohou správneho súdu v tomto súdnom konaní bolo v rozsahu a z dôvodov všeobecnej správnej žaloby žalobcu preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 101749341/2020 zo dňa 18.11.2020, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 101182714/2020 zo dňa 15.07.2020, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 20 283,11 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015.

38. Správny súd preskúmava zákonnosť rozhodnutí (prípadne opatrení) orgánov verejnej správy a postup, ktorý vydaniu rozhodnutí (resp. opatrení) predchádzal a to, či rozhodnutia (príp. opatrenia) orgánov verejnej správy a ich postup sú v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi. Konanie pred správnym súdom nie je pokračovaním administratívneho konania, správny súd nenahrádza a nedopĺňa konanie orgánu verejnej správy a nie je v jeho právomoci vykonávať prieskum správnou žalobou napadnutých aktov orgánov verejnej správy a ich postupu nad rozsah a dôvody správnej žaloby (ak nejde o vec, v ktorej to Správny súdny poriadok výslovne pripúšťa). Nie je v právomoci správneho súdu vyhľadávať za žalobcu nezákonnosti v postupe a v rozhodnutiach orgánov verejnej správy, prípadne konkretizovať všeobecné a nekonkrétne žalobné námietky. Iniciátorom súdneho konania pred správnym súdom je žalobca – účastník administratívneho konania a je na ňom, ako svoje právo na prieskum zákonnosti rozhodnutí príp. opatrení orgánov verejnej správy využije, teda aké žalobné dôvody v správnej žalobe prednesie a vymedzí. Aj v prejednávanej veci preto správny súd preskúmal správnou žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a jemu prechádzajúce rozhodnutie správcu dane len v takom rozsahu, ako to namietal žalobca vo všeobecnej správnej žalobe, konkrétne len vo vzťahu k neuznaniu daňových výdavkov (nákladov) uplatnených na základe faktúr za stavebné a pomocné práce vystavených deklarovateľom K-DHA, s.r.o. Navyše je potrebné poukázať na to, že žalobca viaceré žalobné námietky smeruje proti rozhodnutiu správcu dane, proti ktorému ale podal odvolanie ako riadny opravný prostriedok, žalovaný sa s odvolacími námietkami vysporiadal v druhostupňovom rozhodnutí, ktoré je prioritne predmetom prieskumu pred správnym súdom.

39. Úvodom správny súd považuje za potrebné poukázať na závery ustálenej judikatúry súdov vyššej súdnej autority v oblasti dane z príjmov. V rozhodnutí sp. zn. 5Sžf/60/2015 zo dňa 28.02.2017 Najvyšší súd SR vo vzťahu k dani z príjmov uviedol, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, 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. 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 udrжанím príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

40. Ďalej správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/74/2016 zo dňa 22.11.2018, v ktorom Najvyšší súd SR uviedol, že v daňovom konaní z daňového bremena daňovníka vyplýva dôkazná povinnosť predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku, vychádzajúc z preukázania reálnosti plnenia, ktoré bolo osvedčované predloženými účtovným a inými dokladmi. Ďalej uviedol, že zo zásady objektívnej pravdy ovládajúcej daňové konanie nevyplýva (popri dôkaznom bremene daňovníka) absolútna povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

41. Správny súd ďalej poukazuje na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/56/2016 zo dňa 22.11.2018, v ktorom Najvyšší súd SR uviedol vo vzťahu k daňovým výdavkom uplatňovaným

daňovým subjektom, že ak správca dane po vykonaní daňovej kontroly preukáže, že daňovník hodnoverným spôsobom nevie preukázať existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom ustanovené, teda, že ide o výdavky, ktoré daňovník vynaložil na úhradu tovarov a služieb a ich vecnú súvislosť, ako aj to, že tovar (služby) bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou – dodávateľom uvedeným na faktúre, tak nespĺnil podmienky pre priznanie daňových výdavkov. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku, vyjadrené predloženými dokladmi, je síce jednou z podmienok, aby boli na základe týchto dokladov uznané za daňové výdavky, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného v daňových dokladoch. Najvyšší súd SR ďalej zdôraznil zásadný význam dôkazného bremena žalobcu ako daňového subjektu, ktorý vyplýva jednak zo zákona, a jednak je judikovaný v rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR. Za podstatné pre neuznanie odpočítania uplatnených výdavkov v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov Najvyšší súd SR považoval to, že daňový subjekt v prejednávanej veci si do daňového priznania zahrnul daňové výdavky a nebolo preukázané, že práce reálne uskutočnil ten dodávateľ, ktorý vyhotovil faktúry, resp. jeho subdodávateľ.

42. Správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/51/2021 zo dňa 17.02.2023, v zmysle záverov ktorého nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienok. Musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, ktorý je preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov správcou dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/32/2014 zo dňa 19.11.2015). Ak správca dane po vykonaní daňovej kontroly preukáže, že daňovník hodnoverným spôsobom nevie preukázať existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom stanovené, teda, že ide o výdavky, ktoré daňovník vynaložil na úhradu tovarov a služieb, a ich vecnú súvislosť, ako aj to, že tovar (služby) bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou (dodávateľom) uvedenou na faktúre, tak nespĺnil podmienky pre priznanie daňových výdavkov. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku, vyjadrené predloženými dokladmi, je síce jednou z podmienok, aby boli na základe týchto dokladov uznané daňové výdavky, tieto doklady však musia byť obrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného na daňových dokladoch a musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, prípadne dokladmi o úhrade, je bez preukázania skutočného vykonania služieb na daňové účely nepostačujúce.

43. Ďalej správny súd považuje za potrebné poukázať na judikatúrou ustálené závery týkajúce sa povinností daňového subjektu, v zmysle ktorých má daňový subjekt dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia preukázať. Formálne sa tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie, čím splní svoju povinnosť tvrdenia. Dôkaznú povinnosť – preukázať svoje tvrdenia, daňový subjekt splní tak, že predloží písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť. Je ďalej oprávnením správcu dane overiť daňovým subjektom tvrdené a preukazované skutočnosti, a ak pri tomto overení správca dane preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, je na daňovom subjekte, aby toto spochybnenie správcu dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov. (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/208 zo dňa 14.11.2018, uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).

44. Z uvedených záverov, ustálených judikatúrou súdov vyššej súdnej autority, správny súd vychádzal pri vysporiadaní sa so žalobnými námietkami žalobcu.

45. Žalobca v úvode správnej žaloby uviedol, že neporušil žiadne predpisy a že dodatočne vyrubená daň vo výške 20 283,11 Eur je neoprávnená. Namietal, že správca dane sa neriadil dôsledne zákonom Daňovým poriadkom ani Zákomom o dani z príjmov, zabezpečené dôkazy hodnotil účelovo, a to preto, že spoločnosť K-DHA, s.r.o. si nespĺnila svoje daňové povinnosti, správca dane bol (resp. mohol byť) poškodený na príslušných daniach, pričom to nemôže byť na škodu žalobcu.

46. Žalobca v tejto časti správnej žaloby konkrétne neuvádza, ktoré ustanovenia Daňového poriadku a Zákona o dani z príjmov mali byť zo strany správcu dane porušené, preto je v tejto časti žalobná námietka nekonkrétna a všeobecná, čo neumožňuje jej zodpovedanie správnym súdom. Pokiaľ ide

o žalobcom tvrdené účelové hodnotenie dôkazov v súvislosti s nespĺnením povinností deklarovaným dodávateľom spoločnosťou K-DHA, s.r.o., táto námietka nie je dôvodná. Žalobca si uplatnil daňové výdavky (náklady) na základe faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom K-DHA, s.r.o. za stavebné práce. Správca dane overoval splnenie Zákonom o dani z príjmov stanovených podmienok pre uplatnenie daňových výdavkov a nadobudol pochybnosti o tom, že služby – práce boli dodané žalobcom deklarovaným dodávateľom. K prvotným pochybnostiam viedla správca dane tá skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ K-DHA, s.r.o. neuložil do Registra účtovných závierok účtovné závierky za roky 2011-2015, z čoho správca dane vyvodil, že spoločnosť nevykonávala ekonomickú činnosť. Tieto pochybnosti boli ďalej umocnené ďalšími zistenými skutočnosťami a to, že spoločnosť K-DHA, s.r.o. nemala v roku 2015 žiadnych zamestnancov, prostredníctvom ktorých by vedela zabezpečiť dodanie – realizáciu prác pre žalobcu. Správca dane zistil, že spoločnosť K-DHA, s.r.o. nespolupracovala v iných konaniach so správcom dane a nepredložila mu doklady, konateľ spoločnosti G. H. sám vypovedal v rámci iného konania, že spoločnosť K-DHA, s.r.o. nemala v roku 2015 zamestnancov (zápisnica č. 100999784/2017 zo dňa 22.05.2017 a rozhodnutie č. 101050374/2019 zo dňa 06.05.2019), spoločnosť nepodala za rok 2015 ročné hlásenie k dani zo zvislej činnosti (čo preukazuje, že nemala zamestnancov), čo nakoniec potvrdzuje aj vyjadrenie Sociálnej poisťovne zo dňa 18.06.2018 na výzvu správca dane č. 10110112/2018 zo dňa 05.06.2018. Spoločnosť K-DHA, s.r.o. vložila do Registra účtovných závierok účtovnú závierku k 31.12.2016, kde sa neuvádzajú žiadne údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie za rok 2015, čo podľa správca dane spochybnilo vykonávanie economickej činnosti v roku 2015.

47. So všetkými zistenými skutočnosťami správca dane žalobcu oboznámil na ústnych pojednávaníach a oboznámil ho so svojimi pochybnosťami (ústené pojednávanie dňa 11.07.2019, 29.11.2019, 03.07.2020). Ako bolo aj vyššie s odkazom na relevantnú judikatúru uvedené, prioritne zaťažuje dôkazné bremeno daňový subjekt, ktorý má nielen povinnosť uviesť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti ale tieto svoje tvrdenia aj preukázať. V prípade, že správca dane relevantne spochybní tvrdenia daňového subjektu, prechádza dôkazné bremeno opätovne na daňový subjekt, ktorý môže pochybnosti správcu dane vyvrátiť. V prejednávanej veci správca dane nevyhodnotil skutočnosti zistené u deklarovaného dodávateľa žalobcu K-DHA, s.r.o. účelovo v neprospech žalobcu, ale uviedol ich ako skutočnosti, ktoré spochybnili žalobcom deklarované tvrdenia o dodaní prác týmto dodávateľom. Zo správcom dane uvedených zistení pritom jednoznačne vyplývajú pochybnosti, že práce vykonal deklarovaný dodávateľ, pretože sám konateľ deklarovaného dodávateľa K-DHA, s.r.o. G. H. v iných konaniach pred správcom dane uviedol, že táto spoločnosť nemala v roku 2015 zamestnancov, čo bolo potvrdené aj dopytom na Sociálnu poisťovňu. Nešlo teda o účelové vyhodnotenie zistených skutočností o deklarovanom dodávateľovi v neprospech žalobcu, ale išlo o relevantné spochybnenie žalobcom tvrdeného dodania prác deklarovaným dodávateľom K-DHA, s.r.o.

48. Žalobca sa mylí, ak tvrdí, že správca dane nepostupoval riadne v záujme zistenia skutkového stavu veci. Aj z vyššie citovaných záverov ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR vyplýva, že v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukážu tvrdenia daňového subjektu. Prioritne zaťažuje dôkazné bremeno daňový subjekt a dokazovanie zo strany správca dane slúži na overenie tvrdení daňového subjektu. Ak takýmto dokazovaním správca dane spochybní tvrdenia daňového subjektu, dôkazné bremeno sa opäť presúva na daňový subjekt, ktorý môže pochybnosti správcu dane vyvrátiť predložením alebo navrhnutím nových dôkazov. V tejto súvislosti je potrebné ešte poukázať na to, že správca dane vykonal žalobcom navrhnuté výsluchy svedkov C. I., J. K. A. a L. H., žalobca sa týchto výsluchov nezúčastnil, a teda nevyužil svoje právo klásť svedkom otázky a objasňovať skutočnosti deklarovaného dodania prác, čím by mohol vyvracať pochybnosti správcu dane.

49. Nie je pravdou, že správca dane založil svoje tvrdenia na fikciách a domnienkach a riadne nezdokumentovaných faktoch, pretože pochybnosti správcu dane sú založené na konkrétnych dôkazoch – výpoveď konateľa K-DHA, s.r.o. G. H. v inom daňovom konaní – zápisnica č. 100999784/2017 zo dňa 22.05.2017, rozhodnutie týkajúce sa spoločnosti K-DHA, s.r.o. č. 101050374/2019 zo dňa 06.05.2019, odpoveď Sociálnej poisťovne zo dňa 18.06.2018, nepodanie ročného hlásenia k dani zo zvislej činnosti spoločnosťou K-DHA, s.r.o. za rok 2015, a pod. Z uvedeného je zrejme, že nešlo o domnienky, fikcie a nepodložené tvrdenia.

50. Nie je pravdou ani tvrdenie žalobcu, že správca dane na neho preniesol celé dôkazné bremeno a pričítal mu na zodpovednosť neplnenie povinností jeho deklarovaným dodávateľom. Ako to bolo uvedené v predchádzajúcich bodoch odôvodnenia tohto rozhodnutia, žalobcu ako daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie daňových výdavkov (nákladov) zaťažovalo prioritne dôkazné bremeno preukázať splnenie Zákonom o dani z príjmov stanovených podmienok. Správca dane následne overoval, či žalobcom tvrdené skutočnosti sú pravdivé. Tvrdenia žalobcu o dodaní prác správca dane spochybnil skutočnosťami zistenými u priameho deklarovaného dodávateľa žalobcu. Najpodstatnejšie je, že bolo zistené a doložené dôkazmi, že spoločnosť K-DHA, s.r.o., ktorá mala žalobcovi dodať práce ako subdodávateľ pre jeho odberateľov LESY Slovenskej republiky, š.p. a VODING plus, s.r.o., nemala v roku 2015 evidovaných žiadnych zamestnancov, čím je spochybnené to, že tento deklarovaný dodávateľ dodal deklarované plnenie. O tom, že táto spoločnosť iným spôsobom zabezpečila zamestnancov neboli produkované žiadne dôkazy a žalobca neuvádza ani žiadne konkrétne tvrdenia o tom, ako boli zamestnanci na realizáciu prác zabezpečení. Pritom je možné predpokladať, že ak by mal žalobca splniť svoj záväzok voči svojim odberateľom prostredníctvom subdodávateľa, mal by záujem na tom, aby dodanie služby bolo realizované v požadovanej kvalite a potom je dôvodné očakávať, že by sa zaujímal o to, akým spôsobom mu jeho dodávateľ zabezpečí realizáciu prác – aj z hľadiska kvalifikácie pracovníkov a pod. Žalobca nepredložil ani konkrétne objednávky pre spoločnosť K-DHA, s.r.o. (len jednu nedatovanú na práce na OK Prievidza), nepredložil zmluvu uzavretú so spoločnosťou K-DHA, s.r.o. a ani zo svedeckých výpovedí vypočutých svedkov nevyplýva jednoznačne, že by žalobca dodal stavebné práce svojim odberateľom LESY Slovenskej republiky, š.p. a VODING plus, s.r.o. prostredníctvom deklarovaného dodávateľa K-DHA, s.r.o. Svedkovia C. I. a J. K. A. vypovedali, že mali pre žalobcu na stavbách pre VODING plus, s.r.o. pracovať aj zamestnanci spoločnosti K-DHA, s.r.o., čo vyvodzovali z toho, že na stavbu vozil rusky hovoriacich ľudí G. H. a J. K. A. mal konateľ žalobcu E. F. uviesť, že z dôvodu nedostatku vlastných zamestnancov budú na stavbách pracovať aj zamestnanci spoločnosti K-DHA, s.r.o. Z výpovední uvedených svedkov vyplýva, že išlo o skutočnosti, ktoré sa svedkovia dozvedeli v rámci rozhovorov na stavbe a k niektorým skutočnostiam dospeli na základe dedukcie, pretože C. I. uviedol, že vyvodil, že sa jedná o zamestnancov K-DHA, s.r.o. z toho, že ich vozil G. H., tlmočil im, čo majú robiť. Z výpovede L. H. (manželky G. H.) taktiež nemožno vyvodiť žiadne konkrétne skutočnosti o deklarovanom dodaní prác, pretože táto nebola nijako činná v spoločnosti K-DHA, s.r.o. a nevedela nič konkrétne o jej činnosti. Vyjadrenia zamestnancov (I. M., E. H., C. B., N. I., I. O., I. B., C. E.), osôb vykonávajúcich stavebný dozor (C. I. a J. K. A.) a manželky G. H. L. H., ktoré žalobca preložil v listinnej podobe, obsahujú vo veľkej miere rovnako formulované vyhlásenia týkajúce sa prác na odľahčovacích komorách. Tieto osoby vyhlasujú, že práce pre žalobcu na odľahčovacích komorách mali vykonávať zamestnanci spoločnosti K-DHA, s.r.o., ktorú spájajú s osobou G. H. a ktorého zároveň mali na stavbách stretávať najmä na kontrolných dňoch a poznali jeho prezývku. Ide o vyhlásenia, ktoré neobjasňujú v konkrétnostiach dodanie prác deklarovaným dodávateľom, nevyplýva z nich ani to, koľko zamestnancov spoločnosti K-DHA, s.r.o. prípadne malo pracovať na stavbách, nikto z vypočutých osôb resp. osôb podávajúcich vyhlásenie neuviedol také skutočnosti, ktoré by konkrétne objasňovali deklarované dodanie prác, tieto osoby nevedeli nič konkrétne o pracovných zmluvách ani konkrétne skutočnosti o tom aké osoby, akú prácu a v akých dňoch mali vykonávať. Tieto skutočnosti nevyplývajú ani z predložených stavebných denníkov. Navyše L. H. v písomnom vyjadrení uviedla, že potvrdzuje, že jej manžel v zastúpení spoločnosti K-DHA, s.r.o. vykonával pre žalobcu v roku 2015 stavebnú činnosť a uviedla mená pracovníkov B. K. a E. P., a pri výsluchu naopak uviedla, že nevie presne čo spoločnosť K-DHA, s.r.o. robila, že prenajímala občas nejakých robotníkov z Ukrajiny, Poľska, Moldavska, Azerbajdžanu na práce na Slovensku, na aké nevedela konkrétne povedať, o podrobnostiach ju manžel neinformoval. Uviedla, že sa nevie vyjadriť, či spoločnosť mala v roku 2015 nejakých zamestnancov na trvalý pracovný pomer alebo na dohodu (hoci v písomnom vyjadrení uviedla mená dvoch zamestnancov), uviedla, že spoločnosť žalobcu so spoločnosťou K-DHA, s.r.o. pravdepodobne spolupracovali, že konatelia boli v telefonickom kontakte. Závery vyvedené z uvedených dôkazov tak nevyvrátili správcem dane sformulované pochybnosti, ktoré viedli k záveru, že neboli splnené podmienky na uplatnenie daňových výdavkov na základe faktúr vystavených spoločnosťou K-DHA, s.r.o.

51. Žalobca tvrdí, že existuje množstvo dôkazov za rok 2015, ktoré preukazujú reálnosť spolupráce medzi ním a spoločnosťou K-DHA, s.r.o. ale neuvádza, ktoré dôkazy by to mali byť a prečo by mali byť daňovými orgánmi nesprávne vyhodnotené. Táto námietka je preto nekonkrétna.

XX. Žalobca tiež namietal, že správca dane si nedal námahu, aby časovo a vecne podľa jednotlivých faktúr a jednotlivých investorov časovo a vecne zosumarizoval zrealizované a vyfakturované práce za účelom toho, aby bolo zistené, či a aký rozdiel vznikol pri faktúrach vystavených spoločnosťou K-DHA, s.r.o. a následne žalobcom investorom. K tejto námietke je potrebné zopakovať, že povinnosťou správcu dane nie je vyhľadávať dôkazy za daňový subjekt za účelom toho, aby sa preukázali daňovým subjektom tvrdené skutočnosti, pretože správca dane v prvom rade verifikuje tvrdenia daňového subjektu. Pokiaľ podľa žalobcu táto analýza mohla dosvedčovať skutočnosti podstatné pre posúdenie deklarovaného dodania služieb, bolo oprávnením žalobcu takúto analýzu ako dôkaz resp. argumentáciu v priebehu daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania predniesť. Žalobca nenamietal, že by sa s takýmto ním predloženým dôkazom daňové orgány nevysporiadali ale vytýka, že takéto sumarizovanie nebolo vykonané správcou dane, pričom ale správca dane nezaťažovala povinnosť takúto sumarizáciu v rámci dokazovania vykonať. Správca dane overil žalobcom tvrdené skutočnosti týkajúce sa uplatnených daňových výdavkov od spoločnosti K-DHA, s.r.o. a toto deklarované dodanie relevantne spochybnil. Potom sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý mohol v rámci vyvracania pochybností správcu dane predložiť aj takýto dôkaz.

53. Žalobca ďalej namietal, že odôvodnenie rozhodnutia správcu dane je účelové, pretože údajne konateľ žalobcu mal potvrdiť, že na prácach sa podieľali aj jeho zamestnanci. Podľa žalobcu je to čiastočne pravda, toto vyjadrenie nie je ešte dôkazom a nikto okrem správcu dane ani netvrdil, že na prácach sa podieľali aj iné tretie subjekty vrátane zamestnancov, ktoré boli poverené vykonaním prác za spoločnosť K-DHA, s.r.o. K tejto žalobnej námietke správny súd považuje za potrebné uviesť, že je zmätočne formulovaná. Žalobca má zrejme na mysli odôvodnenie rozhodnutia správcu dane, v ktorom uviedol, že konateľ žalobcu E. F. pri ústnom pojednávaní dňa 30.05.2019 (zápisnica č. 101306056/2019) uviedol, že na stavbe – rekonštrukcii Rekreačného zariadenia Látky pre deklarovaného odberateľa LESY Slovenskej republiky, š.p. pracovali zamestnanci žalobcu, ktorí boli zamestnaní na dohody o pracovnej činnosti. K tomu je potrebné uviesť, že zo zápisnice z ústneho pojednania č. 101306056/2019 zo dňa 30.05.2019 vyplýva, že E. F. – konateľ žalobcu uviedol, že na stavbe Rekreačné zariadenie Látky pre odberateľa LESY Slovenskej republiky, š.p. pracovali zamestnanci žalobcu, ktorí boli zamestnaní na dohody o pracovnej činnosti, výkonu prác sa zúčastňoval aj konateľ a stavebné záznamy viedol C. I., zamestnanec žalobcu. Zo zápisnice ďalej vyplýva, že konateľ E. F. túto zápisnicu podpísal a k formulácii svojej odpovede nič nenamietal. Nie je zjavné, prečo by výpoveď konateľa žalobcu nemala dosvedčovať skutkové okolnosti dodania prác, keď navyše všetky písomné vyjadrenia predložené žalobcom a výpovede svedkov sa dotýkajú len stavebných prác na odľahčovacích komorách a nie rekonštrukcie rekreačného zariadenia. Konateľ žalobcu sám uviedol, že práce na rekonštrukcii Rekreačného zariadenia Látky boli vykonané prostredníctvom zamestnancov žalobcu a následne v správnej žalobe uvádza, že to nikto okrem správcu dane netvrdí a že to nebolo preukázané žiadnymi dôkazmi. V tejto časti ale nie je rozpor medzi tvrdením daňového subjektu – žalobcu (konateľa) a správcu dane, a preto nebolo potrebné vykonávanie ďalších dôkazov v tomto smere. Navyše správca dane vykonal aj miestne zisťovanie u odberateľa LESY Slovenskej republiky, š.p., kde bolo zistené, že tieto práce boli reálne dodané ale neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by dosvedčovali, že ich nedodal sám žalobca. Žalobca sa navyše nezúčastnil výsluchov svedkov a tak nevyužil možnosť prípadného objasňovania skutočností týkajúcich sa deklarovaného dodania prác na rekonštrukcii Rekreačného zariadenia Látky. Vypočutí svedkovia a ich písomné vyjadrenia sa týkajú len stavieb odľahčovacích komôr a nie rekonštrukcie rekreačného zariadenia.

54. K ďalším námietkam žalobcu o tom, že preukázal reálne dodanie prác a že z ničoho mu nevyplývajú povinnosti preverovať a kontrolovať svojho dodávateľa správny súd opakuje, že prioritne pri uplatňovaní daňových výdavkov zaťažuje dôkazné bremeno daňový subjekt. Samotná faktúra nepreukazuje sama o sebe splnenie všetkých podmienok stanovených Zákonom o dani z príjmov pre uplatnenie daňových výdavkov, konkrétne aj reálnosť deklarovaného dodania tovaru alebo služby konkrétnym dodávateľom. Je na daňovom subjekte, akým spôsobom realizuje svoju podnikateľskú činnosť a akú prax si zaužíva pri jednotlivých úkonoch, ktorými ju napĺňa. Zvolený spôsob komunikácie s obchodnými partnermi a uzavieranie zmlúv sa potom ale v oblasti dani „odráža“ v dôkazoch, ktoré je daňový subjekt schopný predložiť správcovi dane na preukázanie svojich tvrdení, čo môže mať za následok aj to, že daňový subjekt svoje dôkazné bremeno neunesie. Ani samotná úhrada ceny za dodanie tovaru alebo služby sama o sebe nepreukazuje, že tovar alebo služba boli skutočne dodané deklarovaným dodávateľom (viď aj závery vyššie citovanej judikatúry). V prejednávanej veci je najpodstatnejšie, že pri prácach na rekonštrukcii Rekreačného zariadenia Látky sám konateľ žalobcu uviedol, že práce boli

vykonané zamestnancami žalobcu, ďalej správca dane relevantne spochybnil, že práce na rekonštrukcii rekreačného zariadenia a na odľahčovacích komorách dodal deklarovaný dodávateľ K-DHA, s.r.o. a žalobca pochybnosti správcu dane nevyvrátil.

55. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že neuloženie účtovných zvierok do Registra účtovných zvierok nedokazuje nevykonávanie ekonomickej činnosti a nedôveryhodnosť obchodného partnera, k tomu je potrebné uviesť, že správca dane nezaložil svoje závery o nepreukázaní daňových výdavkov uplatňovaných na základe faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom K-DHA, s.r.o. len na týchto zisteniach. Správca dane tieto zistené skutočnosti vyhodnotil ako spochybnenie, že spoločnosť K-DHA, s. r. o. vykonávala v roku 2015 ekonomickú činnosť, ale svoje pochybnosti rozvinul aj na základe ďalších zistených skutočností, ktoré sa bezprostredne dotýkali deklarovaného dodania prác – výpoveď G. H., že spoločnosť nemala zamestnancov, vyjadrenie Sociálnej poisťovne o tom, že v roku neboli evidovaní zamestnanci spoločnosti K-DHA, s.r.o., a pod. Je pravdou, že žalobca si v roku 2015 nemohol preveriť zverejnenie účtovej závierky spoločnosťou K-DHA, s.r.o. za rok 2015, ale správca dane uviedol, že táto spoločnosť nezverejnila účtovné zvierky ani za roky 2011-2014 a spochybnil deklarované dodanie prác aj inými dôkazmi.

56. Žalobca v závere správnej žaloby namietal, že rozhodnutia sú protizákonné, v rozpore so skutočnosťou, daňové orgány podľa žalobcu postupovali protizákonne, keď nedostatočne, neúplne a nesprávne zistili skutkový stav veci a zabezpečené a vykonané dôkazy neprávne vyhodnotili, a zároveň podľa žalobcu daňové orgány hrubo porušili § 3, 24 a nasl. Daňového poriadku a § 32 ods. 1, § 34 a nasl. zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov. Správny súd opätovne zdôrazňuje, že je oprávnený pri tomto type správnej žaloby preskúmať správnu žalobou napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy len v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby a nie je oprávnením správneho súdu konkretizovať všeobecne a nekonkrétne formulované žalobné námietky. Pokiaľ žalobca tvrdí porušenie právneho predpisu, je potrebné uviesť konkrétne ustanovenie ktorého právneho predpisu malo byť porušené a akým postupom orgánu verejnej správy, príp. s akým ustanovením a ktorého právneho predpisu sú závery orgánu verejnej správy v rozpore. V medziach žalobných bodov správny súd tvrdené porušenia nezistil, pričom navyše je potrebné zdôrazniť, že podľa § 163 Daňového poriadku sa na daňové konanie nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní (Správny poriadok), preto ustanovenia tohto právneho predpisu ani nemohli byť porušené.

57. V závere správny súd považuje za potrebné uviesť, že žalobca rozporoval len postup a závery daňových orgánov vo vzťahu k daňovým výdavkom uplatneným na základe faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom K-DHA, s.r.o., preto sa správny súd zaoberal prieskumom zákonnosti správnu žalobou napadnutých rozhodnutí len v tomto rozsahu, teda len ohľadne tohto deklarovaného dodávateľa. Ďalej ešte správny súd považuje za potrebné uviesť, že podľa § 183 SSP môže žalobca rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie správnej žaloby. Podľa § 181 ods. 1 SSP je žalobca, ktorým je fyzická alebo právnická osoba, oprávnený podať správnu žalobu v lehote dva mesiace od oznámenia rozhodnutia orgánu verejnej správy, proti ktorému správna žaloba smeruje. Preto na námietky uvedené v replike žalobcu, podanej v lehote viac ako dva mesiace od oznámenia rozhodnutia žalovaného, ktoré neboli uvedené v správnej žalobe, nemohol správny súd prihliadať.

58. Podľa § 167 ods. 1 SSP; Správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

59. Žalobca nebol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario.

60. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.  
Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a/ SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.