

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/85/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013200003
Dátum vydania rozhodnutia:	29.02.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Milan Morava
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1013200003.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD. v právnej veci žalobcu: Ing. Marián Várhaník VHK, so sídlom v Bratislave, Nižová 3, IČO: 33 413 363, zastúpeného advokátom JUDr. Miroslavom Ivanovičom, so sídlom v Bratislave, Grösslingova 45, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/1186537/2012/5113-r z 29. októbra 2012, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S 1/2013-61 z 5. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S 1/2013-61 z 5. júna 2014 **p o t v r d z u j e**.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave v zmysle § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/1186537/2012/5113-r z 29. októbra 2012, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske č. 9310401/5/1615262/2012 z 10. júla 2012, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2008 v sume 74 951,40 €.

Krajský súd v Bratislave posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 písm. i/, § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), ako aj z ustanovenia § 2 ods. 2, § 29 ods. 2 a ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) a dospel k záveru, že žalovaný ako aj správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné plnenia boli dodávateľmi uskutočnené a či jednotlivé náklady boli

vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenia a udržanie príjmov daňového subjektu, t.j. či ich možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov. Podľa názoru krajského súdu žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že výdavky, ktoré deklaroval v daňovom priznaní na základe faktúr predložených daňovej kontrole možno považovať za výdavky v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd poukázal na to, že zákonodarca v ustanovení § 19 zákona o dani z príjmov ustanovil zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Uviedol, že zákonodarca požaduje, aby daňový subjekt preukázal 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.

Krajský súd uviedol, že pokiaľ teda žalobca v daňovom priznaní uplatnil nárok na odpočítanie nákladov vyplývajúcich z predložených faktúr, potom na ňom spočívala povinnosť preukázať, že k poskytnutiu plnení, ktoré boli fakturované skutočne došlo a teda spĺňajú podmienky nákladov predpokladaných zákonom o dani z príjmov. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov prekladaných daňovým subjektom a nemôže nahrádzať dôkaznú povinnosť daňového subjektu stanovenú zákonom.

Krajský súd teda dospel k záveru, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali dokazovanie riadne a žalovaný prihladal na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

Z týchto dôvodov Krajský súd v Bratislave žalobu zamietol v zmysle § 250j ods. 1 OSP.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske a vec vráti na ďalšie konanie. Namietal, že daňový subjekt počas daňovej kontroly predložil správcovi dane všetky dôkazy, ktorými disponoval, ako aj rozsiahle písomné vyjadrenia, ktorými sa snažil vysvetliť všetky obchodné prípady, ktoré účtoval. Namietal nesprávne právne posúdenie veci a nesprávne právne závery na podklade neúplne zisteného skutkového stavu. Principiálna námietka daňového subjektu spočíva v tom, že súd ako aj správca dane sa vôbec nevysporiadali s predloženými dôkazmi, ktoré svedčili v prospech žalobcu a nereflektovali na podstatné námietky, resp. na vyjadrenia daňového subjektu. Podľa žalobcu ide i závažné porušenie § 15 zákona o správe daní.

Žalobca uviedol, že správca dane nenamietal účelovosť výdavkov vo vzťahu k príjmom daňového subjektu, to znamená, že pre oblasť príjmov, napriek nedostatkom v účtovných dokladoch akceptoval tento spôsob preukázania. Preto nie je možné považovať za správne, ak rovnaké nedostatky budú v danom prípade dôvodom odlišného posudzovania výdavkov. Žalovaný uviedol, že správca dane spochybnil realizáciu obchodu nie z dôvodu, že predmetné služby, resp. drevná hmota neboli dodané, ale z dôvodu, že uvedené služby, resp. tovar nemohli byť dodané spoločnosťami HANIX, s.r.o, FUTURUM Z, s.r.o. a HOR-SK, s.r.o.

Údajná nespolupráca podnikateľov - obchodných partnerov žalobcu so správcom dane nie je dôvodom na vylúčenie položiek z výdavkov daňového subjektu.

Žalobca namietal, že pri takom množstve zákazok nie je možné aby sledoval každú konkrétnu osobu, ktorí spolupracuje alebo sa priamo svojim výkonom podieľa na činnosti jeho dodávateľov. Vzhľadom k tomu, že práce boli objednané, riadne vykonané a neboli voči nim výhrady, nemal žalobca dôvod detailne skúmať, kto nahral ktorý spot, kto kde zavesil akú reklamnú tabuľu, ako ŠPZ mali vozidlá, ktoré doručili tovar (drevo) a pod.

Žalobca ďalej uviedol, že splnenie svojej povinnosti vykonal najmä tým, že uviedol osobou pána C. F., s ktorým väčšinu obchodov a činnosti súvisiacich so spoločnosťami HANIX, s.r.o., FUTURUM Z, s.r.o. a HOR-SK, s.r.o. realizoval a ktorý ho informoval, že má splnomocnenie na konanie v mene uvedených firiem.

Žalobca namietal, že mu nie je známe, či správca dane vykonal nejaké aktivity k vyžiadaniu plných mocí od Pána F. vzhľadom k tomu, že žalobca tento dôkaz riadne označil v správnom konaní. Žalobca počas realizácie obchodov nemal pochybnosti o jeho oprávnenosti konať za uvedené spoločnosti, bolo úlohou správcu dane riadne označený dôkaz zabezpečiť z pozície sily verejnej moci.

Žalobca ďalej namietal, že jednotlivé zistenia správcu dane (pováčšine z nepriamych dôkazných prostriedkov), ktorými spochybnil jednotlivé obchodné prípady sú k predmetu kontroly irelevantné vzhľadom ku skutočnosti, že to dôveryhodnosť vystavených dokladov nemôže ovplyvniť do takej miery, že ich správca dane úplne vylúči. Namietal, že akejkolvek odchýlke, ktorú možno odôvodniť časovým odstupom od uskutočnenia obchodných prípadov, pripísal správca dane takú vážnosť, že následne na akékoľvek dôkazy navrhnuté daňovým subjektom neprihliadol.

Žalobca uviedol, že na vedenie účtovníctva obchodných partnerov nemal žiaden vplyv. Nemal dôvod kontrolovať vedenie ich účtovníctva alebo plnenie povinnosti obchodných partnerov. Z tohto pohľadu nemôže niesť žiadne následky porušenia povinnosti zo strany týchto podnikateľov a to ani nepriamo. Nepodanie daňového priznania iným subjektom alebo nezdržiavanie sa v sídle podnikania nezakladá žiadnu povinnosť daňovému subjektu ani sekundárnu zodpovednosť týchto porušení. Poukazoval na to že výpovede svedkov, ktoré sa správcovi dane podarilo získať (p. D.) potvrdili, že k uskutočneniu obchodných prípadov došlo.

Žalobca poukazoval ďalej na to, že podľa vyjadrenia žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu nie je predmetom sporu, že daňový subjekt skutočne dodával drevo svojim odberateľom, ale že nebolo spoľahlivo preukázané, že by predmetné dodávky dreva pochádzali od obchodnej spoločnosti HOR-Sk, s.r.o..

Podľa názoru žalobcu sa nemožno stotožniť s názorom krajského súdu, že nestačia iba slovné tvrdenia daňového subjektu a svedka, ak nie sú podložené žiadnym dôkazom, čo je v rozpore nielen s ustanovením § 7 ods. 5 zákona o správe daní, ale aj samotnými zásadami daňového konania. Svedok je osobou, ktorá je spôsobilá vnímať udalosti a javy okolo seba, pamätať si vnímané skutočnosti a reprodukovať obsah svojich vnemov. Výpoveď svedka je rovnocenným dôkazom tak, ako iný listinný alebo hmotný dôkaz. V tejto súvislosti žalobca poukazoval na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 7SŽ/124/01 a sp.zn. 7SŽ/36/99. Súčasne poukazoval aj na ďalšie na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4SŽf/7/2011 a sp.zn. 4SŽf/11/2011 v zmysle ktorých v prípade vylúčenia daňovej uznateľnosti je zodpovednosťou správcu dane dokázať, že náklady nevyhnal na zabezpečenie, dosiahnutie alebo udržanie zdaniteľných príjmov. Poukazoval na to, že správca dane nikdy neuviedol aký doklad alebo dôkaz považuje za vierohodný a každý dôkaz svedčiaci v prospech žalobcu považoval za nedostačujúci.

Poukazoval na to, že z rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného vyplýva, že daňové orgány nespochybňujú materiálnu existenciu deklarovaných služieb a dodávok tovaru, ale spochybňujú skutočnosť, že tento tovar, resp. služby boli žalobcovi dodané nekontaktnými obchodnými partnermi a je zrejmé, že pochybnosti vznikli výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie žalobcových dodávateľov, na ktorú skutočnosť žalobca nemá vplyv.

Žalobca taktiež namietal, že sa nemožno stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žalobca v napadnutom daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia výdavkov. Žalobca podľa jeho názoru predložil všetky nevyhnutné relevantné dôkazy potrebné k preukázaniu uskutočnenia zdaniteľných plnení. Žalobca poukazoval na to, že podľa platnej judikatúry nemôže byť

preukázanie zdaniteľných plení žalobcu ako daňového subjektu podmienené preukázaním skutočností, ktoré môžu preukázať iba ďalšie osoby zúčastnené na transakcii. Daňový subjekt preukázal existenciu dodania prostredníctvom faktúr obsahujúcich potrebný zoznam dodaných tovarov a služieb a práve správca dane je ten, ktorý znáša dôkazné bremeno, ak chce preukázať opak (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011, rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House. Na základe uvedeného žalobca zastáva názor, že došlo k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov, pričom v tejto súvislosti poukazoval na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS117/2011.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení z 15. augusta 2014 na odvolanie žalobcu navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Poukázal na to, že žalovaný v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom žaloby a preto sa pridrižiava v celom rozsahu svojho písomného vyjadrenia k žalobe zo 7. marca 2013.

Pre úplnosť veci však uviedol, že pokiaľ žalobca namieta nesprávne právne posúdený skutkový stav, s touto námietkou sa žalovaný nestotožňuje. Práve naopak z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie v súčinnosti so žalobcom, so správnym zameraním pozornosti na predmet faktúr, ktoré si žalobca uplatnil do daňových výdavkov. V tejto súvislosti žalovaný poukazoval na to, že daňové konanie je riadené zásadou prejednávajúcou a nie vyhľadávajúcou (vyšetrovacou) a preto bolo povinnosťou žalobcu dôkazy preukazujúce uplatnenie daňových výdavkov predložiť. Správca dane sa listinnými dôkazmi, ktoré žalobca predložil počas kontroly zaoberal a tieto aj vyhodnotil. Preto principiálna námietka žalobcu, že súd ako aj správca dane sa vôbec nevysporiadali s predloženými dôkazmi, ktoré svedčili v prospech žalobcu zavádzajúca a nepravdivá a odznieva len v rovine teoretickej. Žalobca totiž neuvádza žiadne konkrétne dôkazové pochybenia, resp. porušenie zákona, iba cituje paragrafy, inštitút zastúpenia a odvoláva sa na citácie jednotlivých rozsudkov.

Žalovaný poukazoval na to, že v odvolaní žalobcu jednoznačne dominuje dôkazná núdza, už aj tým, keď sa žalobca stotožňuje s názorom správcu dane, že v danom prípade nebolo spoľahlivo preukázané, že by predmetné dodávky dreva pochádzali od obchodnej spoločnosti HOR-SK, s.r.o. a teda pokiaľ bola suma vyplatená niekomu inému ako konkrétnemu dodávateľovi, nie je preukázaná väzba súvislosť v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Podľa názoru žalobcu má správca dane preukázať opak, čo je v rozpore so zákonom. Žalobca mal dostatočný časový priestor na to, aby preukázal opodstatnenosť uplatnených výdavkov, keďže dôkazné bremeno je na žalobcovi.

Pokiaľ ide o názor žalobcu, že okolnosti za akých realizoval obchod nie je nič neobvyklé, resp. že žalobca nemal pochybnosti o oprávnenosti pána F. konať za uvedené spoločnosti na základe plnej moci, keďže tovar mal zabezpečený, a že nemal dôvod preverovať si ďalšie skutočnosti ohľadne totožnosti osoby konajúcej za predávajúceho, žalovaný poukazuje na to, že takémuto tvrdeniu chýba vnútorná logika a skutková súvislosť. Ak žalobca uskutočnil nákup dreva, táto skutočnosť sama o sebe nepreukazuje, že žalobcovi tovar dodala práve spoločnosť HANIX, s.r.o., FUTURUM Z, s.r.o. a HOR-SK, s.r.o., a že týmto spoločnostiam žalobca zaplatil, a že mu na základe toho vzniklo právo na uplatnenie si daňového výdavku. Žalovaný tvrdil, že dôvodom neuznania výdavkov bola výlučne tá skutočnosť, že žalobca nepredložil ani v žalobe neoznačil žiaden konkrétny dôkaz (okrem formálnych dokladov), ktorý by potvrdil jeho tvrdenie, že skutočne zaplatil v hotovosti sumu 11 609 995,- Sk na úhradu faktúr spoločnosti HANIX, s.r.o., FUTURUM Z, s.r.o. a HOR-SK, s.r.o., pričom peniaze odovzdal pánovi F.. Žalovaný uviedol, že naopak tvrdenia žalobcu boli spochybnené viacerými skutočnosťami. Ktoré v priebehu daňového konania vyšli najavo.

Čo sa týka plnomocenstva pána F., žalovaný uviedol, že je pravdou, že daňový subjekt nemá povinnosť plnomocenstvo dokladovať, pričom správca dane ho ani touto povinnosťou nezaviazal, iba podporne správca dane konštatoval, že nebolo zistené, že by osoba pána F. bola splnomocnená za zastupovanie označených troch obchodných spoločností.

Pokiaľ žalobca v odvolaní poukazuje na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-354/03 Optigen

Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd. a C-484/03 Bond House, žalovaný uviedol, že skutkový stav v týchto rozhodnutiach sa líši od prejednávanej veci predovšetkým tým, že išlo o obchodné vzťahy medzi podnikateľmi so sídlom v rôznych členských štátoch Európskej únie a z ktorých vyplýva, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje zdaniteľné plnenia, na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené tým, že v reťazci dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ vedel, alebo vedieť mohol, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Avšak tento prípad sa týka plnení, ktoré samé osebe nie sú poznačené podvodom. V danom prípade je jadrom problému to, že podvodom je poznačené priamo plnenie, ktoré malo byť uskutočnené pre žalobcu, t.j. nie plnenie, ktoré tomuto plneniu predchádzalo v reťazci dodávok. Z toho dôvodu nie je možné použiť označené rozhodnutia.

Z týchto dôvodov žalovaný navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/1186537/2012/5113-r z 29. októbra 2012, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske č. 9310401/5/1615262/2012 z 10. júla 2012, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2008 v sume 74 951,40 €.

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).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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 § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), je daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, záúčtovaný 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.

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 názoru najvyššieho súdu, bolo úlohou súdu v danom prípade posúdiť, či daňové orgány pri rozhodovaní vo veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení právneho názoru, že daň z príjmov fyzických osôb za rok 2008 bola v daňovom priznaní uvedená v nesprávnej výške, t.j. v rozpore so zákonnými podmienkami, ktoré vyplývajú z ustanovenia § 2 a § 21 zákona o dani z príjmov v spojení s § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru len preukázaním daňového dokladu - faktúry s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že Daňový úrad Trenčín, pobočka Partizánske, vykonal u žalobcu v čase od 30. júna 2011 daňovú kontrolu, predmetom ktorej bola kontrola dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2008. Z výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9310401/5/561501/2012 z 25. mája 2012. K uvedenému protokolu sa vyjadril žalobca. Následne správca dane vypracoval dodatok k Protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly, ktorý sa stal súčasťou protokolu, v ktorom správca dane uviedol, že trvá na závere prijatom v Protokole o výsledku zistenia daňovej kontroly z 25. mája 2012 a síce, že v zdaňovacom období roka 2008 vyčíslil žalobcovi rozdiel dane z príjmov vo výške 2 257 986,- Sk, t.j. 74 951,40 €. Protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly spolu s jeho dodatkom bol s žalobcom prerokovaný dňa 28. júna 2012. Na základe uvedeného vydal Daňový úrad Trenčín, pobočka Partizánske dodatočný platobný výmer č. 9310401/5/1615262/20120 z 10. júla 2012 ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2008 v sume 74 951,40 € (2 257 986,- Sk), ktorý žalobca napadol odvolaním doručeným

daňovému úradu 1. augusta 2012. V odvolaní žalobca uviedol dôvody, že dokazovanie správcu dane bolo neúplné a predčasné s neobjektívne zisteným skutkovým stavom. Správca dane sa počas výkonu daňovej kontroly nezaoberal „adekvátnymi a rozsiahlymi“ vyjadreniami daňového subjektu k sporným otázkam, nezohľadnil argumenty v jednotlivých vyjadreniach, pričom vytrhával z kontextu informácie a dôkazy a používal ich ako sa mu hodili. Taktiež uviedol, že správca dane všetky svedecké výpovede a dôkazy vyhodnotil jednostranne v jeho neprospech. Ďalej namietal, že správca dane sa nezaoberal otázkou, že na to, aby daňový subjekt získal príjem v roku 2008, bolo nevyhnutné vynaložiť aj adekvátne výdavky a preto je v rozpore so zákonom, keď správca dane príjmy akceptoval v celom rozsahu avšak výdavky neuznal vôbec.

V danom prípade aj podľa názoru najvyššieho súdu z obsahu administratívneho spisu ako aj z obsahu napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplýva, že vo veci bolo skutočne vykonané rozsiahle dokazovanie, avšak žalobca nepredložil žiadne iné listinné dôkazy, resp. neoznačil iné dôkazy na podporu svojich tvrdení, že predmetné dodávky boli uskutočnené skutočne obchodnými spoločnosťami HANIX, s.r.o., FUTURUM Z, s.r.o. a HOR-SK, s.r.o.. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že správca dane za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu využil ako dôkaz inštitút svedeckých výpovedí bývalých konateľov uvedených dodávateľských spoločností. Výkon dokazovania dožiadaním v Sociálnej poisťovni za účelom zistenia zamestnancov uvedených dodávateľských spoločností a preverenia uskutočnenia sporných dodávok tovarov a služieb. Z obsahu administratívneho spisu mal najvyšší súd preukázané, že žalobca na podporu svojich tvrdení počas celej daňovej kontroly mimo faktúr a k nim prislúchajúcich dokladov o úhrade tovaru a služieb v hotovosti nepredložil žiadne iné dôkazy. Nebola podľa názoru najvyššieho súdu akceptovaná svedecká výpoveď bývalého konateľa spoločnosti HOR-SK, s.r.o. S. D., ktorý síce dodanie dreva potvrdil, nevedel však ohľadom predmetnej dodávky uviesť žiadne ďalšie údaje. Jeho výpoveď sa preto aj najvyšší súd javí ako účelová. Pokiaľ ide o dodávky od spoločností HANIX, s.r.o. a FUTURUM Z, s.r.o., jediným kto tvrdil, že deklarované obchodné prípady nastali bol žalobca. Ktorý však tiež žiadne bližšie údaje neuviedol a v dôkaznej núdzi sa odvolával na osobu pána F., ktorý mal predmetné obchodné transakcie zabezpečovať, a jemu mal aj peniaze za ne vyplatiť. Aj podľa názoru najvyššieho súdu nebolo žiadnym spôsobom preukázané, že by osoba pána F. mala akékoľvek splnomocnenie na zastupovanie predmetných obchodných spoločností.

Najvyšší súd poukazuje na to, že rozhodujúcou skutočnosťou v tomto prípade je, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal nadobudnutie tovarov a služieb fakturovaných vyššie uvedenými obchodnými spoločnosťami a ani ich úhradu, keď ich úhradu v hotovosti mal odovzdať pánovi F.. Podľa názoru najvyššieho súdu nebolo bez akýchkoľvek pochybností preukázané, že by pán F. bol splnomocnený niektorou z uvedených spoločností na ich zastupovanie v obchodných vzťahoch so žalobcom. Taktiež podľa názoru najvyššieho súdu je neštandardná úhrada dodávok a služieb tak veľkého rozsahu v hotovosti do rúk osoby bez overenia si splnomocnenia na zastupovanie.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované vyššie označenými obchodnými spoločnosťami boli skutočne dodané dodávateľom na nich uvedeným. Žalobca tak v konaní neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní, že výdavky týkajúce sa úhrady predmetných faktúr boli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm (naviac pochybným spôsobom v hotovosti), nie je predpokladom pre uznanie daňového výdavku.

Vychádzajúc z citovaných zákonných ustanovení a zásad a z obsahu administratívneho i súdneho spisu možno sa stotožniť s právnym názorom daňových orgánov i krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj v odôvodnení napadnutého rozsudku, že zo strany žalobcu nedošlo k preukázaniu splnenia podmienky na uznanie výdavkov podľa ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Zb. o dani z príjmov, v znení účinnom v rozhodnom čase.

Dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Ak však správca dane pri preverovaní písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Procesná pasivita žalobcu v daňovom konaní má tak za následok, že žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní (II. ÚS 1/2012 zo 6.marca 2012).

Čo sa týka rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie C-354/03 Optigen Ltd., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd. a C-484/03 Bond House, na ktoré žalobca v odvolaní poukazuje, podľa názoru najvyššieho súdu, sa predmetné rozhodnutia nevzťahujú na daný prípad, pretože ich obsahom je uplatnenie odpočtu DPH, pričom predmetom konania v danej veci je uznanie výdavkov pre účely určenia dane z príjmov.

Najvyšší súd preskúmal zákonnosť rozhodnutia a postupu správnych orgánov v danej veci aj v zmysle ustanovenia § 250j ods. 3 OSP, konkrétne či daňové konanie netrpí takými vadami, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia v zmysle § 250i ods. 3 OSP.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní žalovaného správneho orgánu takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), nezistil, v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.