

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/34/2017  
Identifikačné číslo spisu: 7015200792  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7015200792.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): OBCHODNÉ CENTRUM II., TREBIŠOV, spol. s r.o., so sídlom Školská 369, Zemplínske Hradište (predtým Čsl. Armády č. 1369/43, Trebišov), IČO: 36 198 218, zastúpeného: JUDr. Peter Jonáš, Advokátska kancelária Gazdičová a Jonáš, so sídlom M. R. Štefánika č. 2393/29, Trebišov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 898566/2015 zo dňa 16.06.2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/74/2015-56 zo dňa 1. decembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/74/2015-56 zo dňa 1. decembra 2016 z a m i e t a.

Sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) rozsudkom č. k. 6S/74/2015-56 zo dňa 1. decembra 2016 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 898566/2015 zo dňa 16.06.2015, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 21298/2015 zo dňa 09.03.2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z príjmu za zdaňovacie obdobie 2011, v sume 9.560,19 €.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca podal dňa 30. 01.2012 riadne daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011, v ktorom vykázal výsledok

hospodárenia pred zdanením vo výške 16.784,39 €, základ dane 16.784,39 € a daň vo výške 3.189,03 €. Správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu k dani z príjmov právnickej osoby, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 26. 02. 2014 č. 9813401/5/758829/2014/Mol.

3. Správca dane neuznal žalobcovi v zdaňovacom období 2011 zdaňovacie výdavky - náklady na úhradu dvoch dodávateľských faktúr č. 110137 zo dňa 19. 10. 2011 v sume 14.073,98 €, vrátane DPH v sume 2.345,83 € za nákup tovaru - PET preforiem a č. 110145 zo dňa 16. 11. 2011 v sume 16.128 € vrátane DPH v sume 2.688 € za nákup 1000 Big Bag guľatozrnnej ryže od spoločnosti Best & Creation s.r.o., Niva 98, Kláštor pod Znievom. Správca dane neuznal aj daňové výdavky - náklady na úhradu dvoch dodávateľských faktúr od spoločnosti Zambrone s.r.o., Panenská 24, Bratislava, a to č. 2011063 zo dňa 13. 10. 2011 v sume 12.180 €, vrátane DPH vo výške 2.436 € a faktúru č. 2011073 zo dňa 26. 10. 2011 v sume 12.967,62 €, vrátane DPH vo výške 2.593,52 € za nákup Big Bag guľatozrnnej a dlhozrnnej ryže. Preverovaním dodávateľských firiem správca dane zistil, že tieto sa nenachádzali na adrese deklarovaného sídla, konateľmi sú od roku 2012 občania Maďarskej republiky, ktorí sú nekontaktní. Správca dane vypočul bývalú konateľku spoločnosti Zambrone s.r.o. Helenu Bukovinskú, ktorá uviedla, že spoločnosť kúpila na inzerát a uskutočnila iba 2 obchody s ryžou, nevedela však uviesť žiadne konkrétne skutočnosti týkajúce sa fakturovaných dodávok pre žalobcu, k vystaveniu faktúr, prepravy tovaru a podobne. Obchodná spolupráca sa mala uskutočniť prostredníctvom internetu. Správca dane z údajov vyplývajúcich z evidencie žalobcu preveril prepravu tovaru súvisiacu s vystavenými faktúrami a zistil, že podľa faktúry č. 110137 mali tovar prepraviť vodiči I.R. a V. C., ktorí uviedli, že pre dodávateľskú spoločnosť nikdy nepracovali, nikdy predmetný tovar nenakladali. Prepravné spoločnosti, ktorých motorové vozidlá boli označené na preverovaných faktúrach uviedli, že pre žalobcu prepravu nevykonávali, prepravu uskutočňovali len pre spoločnosť BALIMA s.r.o. Regionálna veterinárna a potravinová správa Trebišov na výzvu správcu dane uviedla, že žalobca bol v súlade s ustanovením § 6 zákona č. 152/1995 Z.z. zaregistrovaný až v roku 2012 a v roku 2011 bol vykonávaný odber vzoriek inšpektormi v spoločnosti BALIMA s.r.o.

4. Správny súd ďalej uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia opodstatnenosti daňových výdavkov žalobcu a k jednotlivým zisteniam zaujal konkrétne stanovisko. Námietku žalobcu, týkajúcu sa zisťovania skutkového stavu a nepreskúmateľnosti rozhodnutia vyhodnotil ako nedôvodnú. Záver správcu dane o tom, že v predmetných faktúrach uvedené obchodné spoločnosti v skutočnosti nedodali tovar žalobcovi je preto správny. Námietku žalobcu, že správca dane nevyužil údaje žalobcu v jeho účtovnej evidencii nepovažoval správny súd za opodstatnenú. Z účtovnej evidencie vyplýva, že tovar bol nakúpený, predaný a zisk bol zdanený. Súd súhlasil s názorom žalovaného, že ak daňový subjekt nákup a predaj zaúčtuje vo svojom účtovníctve a zisk zdaní, neznamená, že všetko, čo zaúčtoval v účtovníctve je správne a je daňovým výdavkom. Vykonaným dokazovaním bolo zistené, že žalobca v daňovom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno a nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali, že výdavok skutočne vznikol. Podmienka preukázateľnosti je jednou zo základných podmienok pre uznanie výdavkov podľa zákona o dani z príjmov. Splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na uplatnenie výdavkov do daňových výdavkov nespočíva len v predložení dokladov s predpísaným obsahom, pretože tieto sú ako dôkaz použiteľné len vtedy, ak odrážajú pravdivo skutočnosť. Správca dane vykonaným dokazovaním prostredníctvom dožiadaných daňových úradov, Národnej diaľničnej spoločnosti a Regionálnej veterinárnej správy a tiež príslušnými Okresnými riaditeľstvami PZ zistil, že vyššie uvedené faktúry podmienky pre uznanie výdavkov pre daň z príjmov nespĺňajú.

5. Voči rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal žalobca v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

6. Vo svojej kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnili jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Podľa jeho názoru, právnou istotou v prípade postavenia jeho dodávateľov by bolo len miestne zisťovanie na príslušných daňových úradoch, ktoré mohol správca

dane vykonať. Táto možnosť nemôže byť nahradená miestnym zisťovaním vykonaným v roku 2013. Čo sa týka dodávateľa, spoločnosti Zambrone s.r.o., bývalá konateľka Elena Bukovinská potvrdila, že so žalobcom nadviazala obchodný kontakt prostredníctvom internetu a týmto spôsobom boli vykonané aj objednávky. Sťažovateľ konštatoval, že Obchodný i Občiansky zákonník pripúšťajú ústnu formu právneho úkonu. Správcovi dane vyčítal, že nepreveril na príslušnom daňovom úrade daňové priznanie k DPH za 4. štvrt'rok spoločnosti Zambrone s.r.o.

7. K faktúre č. 110137 sťažovateľ uviedol, že vodiči I.R. a V. C. dňa 19. 10. 2011 prepravovali tovar z firmy so sídlom v Českej republike a zabezpečovali prepravu z Mělníka do Trebišova, a preto nemohli poznať firmu Best & Creation s.r.o. Tovar bol prepravovaný na náklady sťažovateľa jeho vodičmi, pričom vodiči neprišli do styku s dodávateľom. Žiadal preveriť mýtné brány na Slovensku aj v Českej republike a vyžiadať faktúru od spoločnosti RETAL CZECH a. s., ktorými by bolo preukázané, kedy bol naložený tovar smerujúci z Mělníka do Trebišova.

8. V prípade faktúry č. 110145 zo dňa 16. 11. 2011 bola sťažovateľovi dovezená ryža z Talianska, pri ktorej bolo dohodnuté s p. T., že cena bola stanovená vrátane dopravy. Z uvedeného dôvodu nebola prepravovaná vlastným kamiónom. Žiadal preveriť majiteľa kamiónu EČ: P., mýtné brány v Taliansku, Slovinsku, Maďarsku, Slovensku a preverenie medzinárodných nákladných listov CMR. Obchod bol sprostredkovaný O. T., ktorý je bratom Dušana Kepiča, ktorý bol konateľom vo firme Zambrone s.r.o. a obchod bol dohodnutý na mesiac október 2011. Sťažovateľ nikdy neprišiel do styku s prepravcami, pretože prepravu zabezpečoval pán T..

9. Sťažovateľ ďalej uviedol, že súd sa nezaoberal dodanými vážnymi lístkami, ktorými dával prevažovať niektoré dodávky ryže na špeciálnej váhe, kde sú uvedené aj evidenčné čísla nákladných áut. Šetrenia správcu dane považuje preto sťažovateľ za nedostatočné, pretože pri komplexnom preverení účtovnej evidencie by zistil, že po kúpe tovaru a po prebalení alebo vyrobení PET fliaš, tovar predal. Zisk z predaja bola zdanený a DPH odvedená. Je nezákonné, aby platil za ten istý tovar 2 krát daň z dôvodu, že nebola uznaná odpočítateľná položka z dane pre názor, že tovar nebol dodaný, pričom daň z príjmu už bola zaplatená po uskutočnení predaja. Bolo by zákonné, ak v prípade neuznania daňových výdavkov by sťažovateľovi boli vrátené aj finančné prostriedky, ktoré zaplatil štátu ako daň z príjmu.

10. Žiadal, aby na základe uvedených dôvodov kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach zrušil a vec mu vrátil na nové konanie a rozhodnutie.

11. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 04. 05. 2017 uviedol, že sa ku skutočnostiam, ktoré sa týkajú vecného posúdenia veci vyjadril v stanovisku k žalobe zo dňa 23. 09. 2015, na ktorom trvá. Všetky námietky žalobcu uvedené v žalobe, ako aj kasačnej sťažnosti nie je možné akceptovať a tieto nie sú opodstatnené. Daňové orgány postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi a na základe týchto dôvodov navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

12. Podľa ust. § 491 ods. 1 a 2 SSP, účinného od 01.07.2016, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti. Právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj kasačný súd) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

14. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil

zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP].

15. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

16. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

17. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

18. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

19. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

21. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

22. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

23. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

24. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

25. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

26. Podľa § 46 ods. 1, 2, 5, 8, 9 písm. a), 10 Daňového poriadku v účinnom znení, daňová kontrola

začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

Ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1) zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1) zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1) nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

27. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

28. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

29. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

30. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

31. Podľa § 2 písm. h) a i/ zákona č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom v rozhodnom zdaňovacom období na účely tohto zákona sa rozumie zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy, 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.

32. Podľa § 17 ods. 1 písm. a) a b/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami, u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

33. Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z., 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.

34. Podľa § 17 ods. 22 zákona č. 595/2003 Z.z. pri zisťovaní daňovej straty sa postupuje rovnako, ako pri zisťovaní základu dane.

35. Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom v rozhodnom zdaňovacom období, 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.

36. 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.

37. 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.

38. Podľa ust. § 6 ods. 1 zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách, každý prevádzkovateľ vrátane prevádzkovateľa internetového predaja, okrem prevádzkovateľov uvedených v osobitnom predpise, oznámi podľa osobitného predpisu príslušnému orgánu úradnej kontroly potravín [ § 21 ods. 1 písm. b) a d)] každú prevádzkareň podliehajúcu jeho kontrole, ktorá vykonáva činnosť na akomkoľvek stupni výroby, spracúvania a distribúcie potravín na účely registrácie. Prevádzkovateľ vrátane prevádzkovateľa internetového predaja, okrem prevádzkovateľov uvedených v osobitnom predpise, oznámi príslušnému orgánu úradnej kontroly potravín akúkoľvek významnú zmenu činností prevádzkarne alebo jej uzatvorenie.

39. Podľa § 4 ods. 1 až 3 zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách, prevádzkovatelia sú povinní na všetkých stupňoch výroby, spracúvania a distribúcie vrátane internetového predaja dodržiavať požiadavky upravené týmto zákonom a osobitnými predpismi.

Prevádzkovatelia potravinárskych podnikov sú ďalej povinní

a) zabezpečiť pri vyrábaných potravinách pravidelnú kontrolu nad dodržiavaním požiadaviek na bezpečnosť a kvalitu (vlastná kontrola) ustanovených osobitnými predpismi a viesť o tom záznamy,

b) viesť záznamy o vykonanej dezinfekcii, dezinfekcii a deratizácii,

c) zabezpečiť, aby zamestnanci, ktorí prichádzajú priamo alebo nepriamo do styku s potravinami, boli poučení a vyškolení o hygiene potravín podľa osobitného predpisu v rozsahu primeranom pracovným

činnostiam, ktoré vykonávajú.

Fyzické osoby zúčastnené na výrobe potravín, manipulácii s nimi a ich umiestnení na trh sú povinné

- a) mať v miere zodpovedajúcej ich pracovnému zaradeniu znalosti o výrobe potravín, manipulácii s nimi a ich umiestnení na trh a o predpisoch na zabezpečenie bezpečnosti a kvality,
- b) dodržiavať zásady osobnej hygieny a hygienické požiadavky na výrobu potravín, manipuláciu s nimi a ich umiestnenie na trh,
- c) zaobchádzať s potravinami tak, aby sa neporušovala ich bezpečnosť a kvalita,
- d) absolvovať vstupnú lekársku prehliadku a ďalšie lekárske prehliadky podľa všeobecne záväzného právneho predpisu.

40. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že sťažovateľ podal daňové priznanie pre daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 v sume 3.189,03 €. Na základe výsledkov daňovej kontroly, správca dane neuznal sťažovateľovi daňové výdavky súvisiace s obchodným prípadom s dodávateľom BEST & CREATION s.r.o., v rámci ktorého uvedený subjekt vyúčtoval sťažovateľovi faktúrami č. 110137 zo dňa 19. 10. 2011 a 110145 zo dňa 16. 11. 2011 cenu za dodanie tovaru vo výške 11.729,15 € bez DPH a sumu 13.440 € bez DPH. Uvedenými faktúrami vyúčtoval dodávateľ sťažovateľovi cenu za dodanie PET preforiem a guľatozrnnej ryže. Šetrením správcu dane bolo preukázané, že predmetný dodávateľ nesídlí na deklarovanej adrese, nepodarilo sa skontaktovať jeho konateľa (štátny príslušník Maďarska) za účelom predloženia dokumentácie k danému obchodnému kontraktu. V rámci vykonaného dokazovania sťažovateľ okrem účtovných dokladov - vystavených faktúr, nevedel preukázať spôsob nadviazania obchodného kontaktu, uzatvorenia zmluvného vzťahu s uvedeným dodávateľom, priebeh obchodu od objednania po dodanie tovaru, spôsob dodania, subjekty vykonávajúce prepravu, spôsob uzatvorenia dohody o nákladoch prepravy, vážne listy. Bolo preukázané, že vodiči vykonávajúci prepravu predmetného tovaru, túto vykonávali len pre spoločnosť BALIMA s.r.o., Trebišov, ktorá je príbuzensky, personálne prepojená so spoločnosťou sťažovateľa (konateľ spoločnosti BALIMA s.r.o. je synom konateľa spoločnosti sťažovateľa) a majú aj totožné prevádzkové priestory na adrese Skladná 1, Trebišov. So spoločnosťou dodávateľa komunikoval Ing. Miroslav Andorko, konateľ spoločnosti BALIMA s.r.o. Ľudovít Andorko. Konateľ spoločnosti OBCHODNÉ CENTRUM II., TREBIŠOV, spol. s r.o. pri svojom výsluchu nevedel uviesť podrobnosti ohľadom uskutočnenia objednávky, prepravy tovaru a jeho ďalšieho spracovania, resp. predaja. Podľa tvrdenia zo dňa 24. 09. 2013 sťažovateľ z dodaného tovaru (PET preformy) vyrobil PVC fľaše, nemal vedomosť o pôvode tovaru (ryža), vzorky odovzdával na Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu, nemal vedomosť o následnom predaji tovaru. Podľa jeho vyjadrenia zo dňa 30. 01. 2014 v roku 2011 spoločnosť nemala zamestnancov.

41. Konateľka ďalšieho dodávateľa ZAMBRONE s.r.o., Bratislava Helena Bukovinská správcovi dane uviedla, že si na obchodné prípady, ktorými žalobcovi faktúrami č. 2011063 a 2011073 vyúčtovala dodanie ryže nespomína, nepamätá sa akou formou bola uskutočnená preprava a úhrada kúpnej ceny, nepamätala si, kto zastupoval odberateľa a s kým komunikovala. Vzhľadom na okolnosť, že počas svojho funkčného obdobia, ako tvrdila, realizovala len dve dodávky, (predmet faktúr č. 20110630 a 2011073) sa javí jej výpoveď ako nedôveryhodná, s prihliadnutím na povinnosti podnikateľa.

42. Kasačný súd zo zápisu predmetu činnosti sťažovateľa v príslušnom obchodnom registri zistil, že sťažovateľ nemal povolenú činnosť v oblasti výroby obalov z plastov. Výrobu plastových obalov má zapísanú v predmete činnosti spoločnosť BALIMA s.r.o. Vzhľadom na okolnosť, že v kontrolovanom období roka 2011 sťažovateľ, podľa jeho vlastného tvrdenia, nemal žiadnych zamestnancov, nie je pravdepodobné, že by bolo schopný vyrábať zo surovín vyúčtovaných faktúrou č. 110137 PET fľaše tak, ako to tvrdil počas daňového a súdneho konania. Z uvedeného dôvodu sa predmetná dodávka tovaru nemohla týkať obchodnej činnosti sťažovateľa a je dôvodné sa domnievať, že dodávka bola realizovaná pre spoločnosť BALIMA s.r.o., ako to vyplýva z tvrdení vodičov realizujúcich dodanie surovín p. E. a C.. Títo zároveň tvrdili, že vykládku tovaru realizoval odberateľ vysokozdvížnými vozíkmi, t. j. BALIMA s.r.o., čo je odôvodnené aj tým, že sťažovateľ v tom čase nemal žiadnych zamestnancov.

43. Ako vyplýva z vykonaného šetrenia a vyššie citovaného ustanovenia § 4 a 6 zákona o potravinách, sťažovateľ v čase realizácie dodávok ryže nemal k dispozícii zamestnancov, ktorí by spĺňali požiadavky na manipuláciu s potravinami, neoznámil príslušnému úradu, že má prevádzkareň, v ktorej sa manipuluje s potravinami, registrovaný bol až v druhej polovici roka 2012. Podmienky na nakladanie s potravinami v zmysle príslušných predpisov mala spoločnosť BALIMA s.r.o., ktorá v roku 2011 predkladala vzorky dovážaných potravín na kontrolu Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Trebišov. Neobstojí preto tvrdenie sťažovateľa, že dovezenú surovinu a tovar spracoval, balil a ďalej predal svojim odberateľom.

44. Z dôkazov založených v spise správcu dane vyplýva, že v čase vystavenia sporných faktúr, ktoré zodpovedajú dátumu realizácie dodávok vyplýva, že v dňoch 19. 10. 2011, 16. 11. 2011, 13. 10. 2011 a 26. 10. 2011 neboli sťažovateľovi realizované dodávky tovaru prostredníctvom dopravcov M.A.D. Logictics s.r.o. ani B.T. Transport s.r.o., Trenčín, preprava tovaru týmito dopravcami bola realizovaná v iných termínoch, čiže sa nemohlo jednáť o tovar vyúčtovaný vyššie špecifikovanými faktúrami. Žalobca zároveň nepreukázal úhradu za prepravu predmetných surovín a tovaru ani spôsob uzatvorenia dohody o preprave.

45. V deklarovanom procese dodávateľsko - odberateľských vzťahov nebol pri daňovej kontrole predložený žiaden dôkazný prostriedok svedčiaci o mieste nakládky, množstve, dopravcovi, systéme objednávok, spôsobe komunikácie medzi dodávateľmi a odberateľmi, čo viedlo k dôvodnej pochybnosti správcu dane o reálnych výdavkoch sťažovateľa v súvislosti s predloženými faktúrami. Z predložených dokladov vyplýva, že dodávateľ neúčtoval náklady na prepravu sťažovateľovi, tieto sa neodrážali vo vyúčtovaných cenách dodávok.

46. Predávajúci je povinný kupujúcemu dodať tovar, odovzdať doklady, ktoré sa na tovar vzťahujú, a umožniť kupujúcemu nadobudnúť vlastnícke právo k tovaru v súlade so zmluvou a týmto zákonom (§ 411 Obchodného zákonníka).

47. Predávajúci je povinný kupujúcemu dodať tovar, odovzdať doklady, ktoré sa na tovar vzťahujú, a umožniť kupujúcemu nadobudnúť vlastnícke právo k tovaru v súlade so zmluvou a týmto zákonom (§ 412 ods. 1 Obchodného zákonníka).

48. Ak sa dodanie tovaru uskutočňuje jeho odoslaním a tovar odovzdávaný dopravcovi nie je zjavne a dostatočne označený ako zásielka pre kupujúceho, nastanú účinky dodania, len keď predávajúci bez zbytočného odkladu oznámi kupujúcemu odoslanie tovaru a odoslaný tovar v oznámení bližšie určí. Ak tak predávajúci neurobí, uskutočňuje sa dodanie až odovzdaním tovaru dopravcom kupujúcemu (§ 413 ObZ).

49. Kupujúci nadobúda vlastnícke právo k tovaru, len čo je mu dodaný tovar odovzdaný (§ 443 ods. 1 ObZ).

50. Z uvedenej právnej úpravy týkajúcej sa spôsobu dodania tovaru a okamihu nadobudnutia práva kupujúceho nakladať s ním teda vyplýva, že dodanie tovaru zo strany predávajúceho v podstate spočíva v tom, že predávajúci umožní kupujúcemu nakladať s tovarom v určitom mieste, resp. odošle tovar kupujúcemu prostredníctvom dopravcu. Kupujúci je povinný spolupôsobiť pri dodaní tovaru a dodaný tovar prevziať. Povinnosť predávajúceho odoslať tovar pre kupujúceho prostredníctvom dopravcu za účelom odovzdania tovaru zahŕňa povinnosť predávajúceho uzavrieť potrebnú prepravnú zmluvu, resp. zmluvu s dopravcom. Ak druh dopravného prostriedku nevyplýva zo zmluvy, resp. z dodacej doložky, dopravný prostriedok určí predávajúci, pretože odoslanie tovaru tvorí súčasť jeho odovzdávacieho úkonu; pritom musí brať do úvahy obvyklé okolnosti a podmienky, ako aj záujmy kupujúceho. Iná situácia nastáva v prípade, ak sa odovzdanie tovaru uskutoční medzi neprítomnými účastníkmi kúpnej zmluvy. Ide o prípad, keď odovzdanie tovaru sa v zmysle § 412 ods. 1 ObZ uskutočňuje odovzdaním tovaru prvému dopravcovi na prepravu pre kupujúceho, ak je v zmluve určené odoslanie tovaru predávajúcim. V tomto okamihu si predávajúci plní iba svoju povinnosť dodania tovaru, nedochádza teda

ešte k prevodu vlastníctva. K prevodu vlastníctva dôjde až okamihom odovzdania tovaru dopravcom kupujúcemu. Pri odovzdaní tovaru medzi neprítomnými treba teda rozlišovať dva úkony: dodanie tovaru v zmysle § 412 ods. 1 vo forme odovzdania tovaru prvému dopravcovi a vlastné odovzdanie tovaru kupujúcemu zo strany dopravcu, ktoré je rozhodujúce pre prechod vlastníctva k tovaru. V danom prípade sťažovateľ na podporu svojich tvrdení, že nadobudol vlastnícke právo, a teda právo disponovať s tovarom vyúčtovaným vyššie uvedenými faktúrami dodávateľa, nepredložil žiaden dôkazný prostriedok, doklad o odovzdaní tovaru prepravcovi ani doklad o odovzdaní tovaru prepravcom sťažovateľovi, a teda, že došlo k prevodu vlastníctva na jeho spoločnosť. V konaní pred daňovými orgánmi teda sťažovateľ žiadnym hodnoverným spôsobom nepreukázal, že akýmkoľvek zákonom upraveným alebo dohodou určeným spôsobom, nadobudol tovar a že výdavky vyúčtované danými faktúrami súvisia s jeho zdaniteľnými príjmami.

51. V danom prípade kasačný súd zistil, že neboli naplnené znaky podnikania tak, ako to definujú príslušné ustanovenia Obchodného zákonníka. Samostatnosť pri výkone podnikateľskej činnosti podnikateľom treba chápať v tom zmysle, že podnikateľ sám rozhoduje o spôsobe a formách svojej podnikateľskej činnosti, nie je teda podriadený inému subjektu, ktorého príkazy musí plniť. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že konaním Ing. Miroslava Andorka, v danom čase konateľa BALIMA spol. s r.o., t. č. v konkurze, ktorý podľa vlastných vyjadrení vykonával úkony v predmetných obchodných vzťahoch s dodávateľmi za sťažovateľa došlo ku konkurenčnému konaniu, ktoré je v zmysle § 65 a § 136 Obchodného zákonníka zakázané. Zmyslom ustanovení Obchodného zákonníka o zákaze konkurencie je snaha zabrániť spoločníkom a členom orgánov spoločnosti správať sa v obchodných vzťahoch špekulatívne a konať proti zásadám poctivého obchodného styku.

52. Kasačný súd zistil, že sťažovateľ bol v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania informovaný o výsledkoch dokazovania, bola mu poskytnutá možnosť vyjadriť sa k dôkazným prostriedkom a predložiť dôkazy.

53. Najvyšší súd Slovenskej republiky v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje aj na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, v ktorom sa uvádza: „... zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe, ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.“

54. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

55. Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

56. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklarovanými dodávateľmi zdaniteľných plnení, nepreukázanie práva nakladať s tovarom (vyplývajúce z nadobudnutia vlastníctva tovaru), je záver žalovaného, ako aj krajského súdu o tom, že daňové výdavky zodpovedajúce cene dodávok vyúčtovaných faktúrami č. 110137, 110145 spoločnosťou BEST & CREATION s.r.o., a faktúrami č. 2011063 a 2011073 dodávateľom ZAMBRONE s.r.o., Bratislava, sú výdavkami (nákladmi), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom sťažovateľa, vecne správny. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nevykoná všetky opatrenia na to, aby ako zodpovedný kupujúci reálne prevzal dodaný tovar, či už od dodávateľa alebo prepravcu a zadovážil si dostatok dôveryhodných podkladov, aby v prípade skúmania reálnosti obchodnej transakcie, vedel nadobudnutie tovaru a s tým súvisiace náklady riadne preukázať.

57. Vzhľadom na okolnosť, že sťažovateľ nepreukázal spojitosť medzi svojimi príjmami a predmetnými deklarovanými výdavkami, bol správca dane povinný základ dane zvýšiť o sumy, ktoré nemožno podľa zákona o dani z príjmov zahrnúť do daňových výdavkov.

58. Súd z obsahu spisu zistil, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonom určenej lehote, s prihliadnutím na neplynutie lehoty počas prerušenia daňovej kontroly (od 06.11.2013 do 22.01.2014) a nebol dôvod na spochybnenie zákonnosti dôkazných prostriedkov, ktoré boli v danom období obstarané.

59. Žalovaný ako i Krajský súd v Košiciach sa vo svojich rozhodnutiach dostatočným spôsobom vysporiadali s námietkami sťažovateľa vysvetlili, z akého dôvodu ich nepovažovali za dôvodné.

60. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa v kasačnej sťažnosti ohľadom nesprávneho procesného postupu krajského súdu, ktorým znemožnil sťažovateľovi uskutočniť jemu patriace procesné práva najvyšší súd uvádza, že v prípade ak sa sťažovateľ nestotožnil s právnym názorom správneho súdu nemožno túto skutočnosť považovať za nesprávny procesný postup znemožňujúci účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva podľa § 440 ods. 1 písmeno f) SSP. Za nesprávny procesný postup možno považovať nezákonné obsadenie súdu, konanie bez prítomnosti žalobcu alebo právneho zástupcu, ak trvajú na svojej účasti na pojednávaní a pod. Kasačný súd z obsahu spisu nezistil pochybenie správneho súdu, ktorým by znemožnil sťažovateľovi uplatňovať jeho procesné práva. Kasačný súd v tejto súvislosti zároveň dáva sťažovateľovi do pozornosti, že správny súd nie je súdom skutkovým, nie je jeho úlohou nahradiť činnosť správnych orgánov, nie je povinný vykonávať dokazovanie a pri svojom rozhodnutí môže vychádzať zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 197 SSP). Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti nekonkretizoval žiadne rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, od záverov ktorého by sa správny súd odklonil, a preto kasačný súd vyhodnotil jeho námietku smerujúcu k porušeniu § 440 ods. 1 písm. h) SSP za nedôvodnú.

61. Kasačný súd na základe dôvodov uvedených vyššie dospel k záveru, že Krajský súd v Košiciach vec správne právne posúdil, kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

62. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ust. § 167 ods. 1 v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci nemal úspech.

63. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

## **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.