



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **S. P.**, bytom R.R.R., právne zastúpeného JUDr. J.R., advokátom so sídlom M., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č.I/228/10869-71544/2008/993202-r zo dňa 02. septembra 2008, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/132/2008-57 zo dňa 12. januára 2010 takto

r o z h o d o l

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/132/2008-57 zo dňa 12. januára 2010 **p o t v r d z u j e**.

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/10869-71544/2008/993202-r zo dňa 02.09.2008 a žalovanému náhradu trov konania nepriznal. Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina II č. 894/230/10363/08/Lev zo dňa 07.03.2008, ktorým ako prvostupňový správny orgán podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2004 vo výške 382 057,-- Sk.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca podal dňa 18.05.2005 daňové priznanie typu B k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2004, v ktorom vykázal výpočet čiastkového základu dane z príjmov z podnikania, z inej samostatne

zárobkovej činnosti a z prenájmu a k tomu prislúchajúce výdavky vo výške 1 440 100,-- Sk, príjmy z podnikania, z inej samostatne zárobkovej činnosti a z prenájmu vo výške 1 537 380,-- Sk, ktoré boli daňovou kontrolou zvýšené o 2 508 452,-- Sk a taktiež zdaniteľný príjem podľa § 2 písm. c/ zákona č. 595/2003 Z.z. o sumu 102 803,-- Sk. Na objasnenie nezrovnalostí zistených porovnaním množstva nakúpeného tovaru a vykázaných tržieb z elektronickej pokladnice, bol žalobca vyzvaný na predloženie kontrolných pásov. Tieto nepredložil a ako dôvod uviedol ich odcudzenie, o čom svedčí potvrdenie OR PZ ČVS-ORP-1630/1-OVS-ZI-2007 zo dňa 11.06.2007 o krádeži vlámaním. Správca dane preto vykonal prepočet na základe množstva nakúpeného tovaru podľa jednotlivých druhov a predajných cien predložených žalobcom, ktoré mali byť zaúčtované do príjmov ovplyvňujúcich základ dane, zohľadnil inventúrny stav tovaru k 31.12.2003 a k 31.12.2004 a zistil, že tržby z predaja zakúpeného tovaru a pripravovaných jedál mali byť zaúčtované do zdaniteľných príjmov vo výške 3 144 637,-- Sk. Žalobca v roku 2004 zaúčtoval do zdaniteľných príjmov len tržby v sume 748 987,80,-- Sk, pričom rozdiel v sume 2 395 694,20 Sk si do príjmov podliehajúcich dani v rozpore s ust. § 3 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. nezahrnul. Základ dane alebo daňová strata po kontrole tak predstavovala sumu 2 010 830,-- Sk a daňová povinnosť sumu 382 057,-- Sk.

Krajský súd námietku žalobcu o tom, že postup, v ktorom predával za nižšie ceny ako boli určené žalovaným bol v súlade s ust. § 3 ods. 1 zákona č. 18/1996 Z.z. považoval za irelevantnú, pretože bol povinný preukázať rozsah poskytovaných zliav, čo v daňovom konaní nedokázal, t.j. nevymedzil koľko, kedy, za aké obdobie a v akom rozsahu poskytol zľavy. Keďže žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno, bol podľa názoru súdu skutkový stav zistený správnym orgánom dostatočný, vykonané dôkazy zákonné, hodnotené jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, skutkový stav logicky odôvodňujúce s prihliadnutím na všetko, čo v konaní vyšlo najavo, krajský súd žalobu zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca, v zastúpení advokátom, včas odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec vrátil na nové rozhodnutie. Uviedol, že závery prijaté správnymi orgánmi vychádzajú z nesprávneho použitia ustanovenia § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., pretože žalovaným použité pomôcky nezohľadnením žiadnych zliav, evidentne potvrdených svedkami vypočutými v daňovom konaní, je porušením práva žalobcu pri použití týchto pomôcok, keďže je nesporné, že ich výpoveďami bolo zistené poskytovanie zliav. Z dokazovania vyplýva, že daňovým úradom zobrať zreteľ na žalobcom predkladané predajné ceny je nesprávny, keď tieto boli zohľadnené v plnej výške bez zreteľa znižovania týchto cien z dôvodu vyznačenej doby spotreby na zakúpenom tovare, z dôvodu poskytovania zliav pri akciách a hromadných podujatiach v reštauračnom zariadení a z titulu boja s konkurenciou. Daňovým úradom zistený príjem je nesprávny a tak i vyvodený záver o daňovej povinnosti. Nesprávne je zvýšenie príjmov o sumu 2 395 649,-- Sk, lebo takýto príjem žalobca nikdy nedosiahol, a ak správca dane a krajský súd tvrdí, že neunesol dôkazné bremeno, lebo nepredložil listinné dôkazy preukazujúce výšku poskytnutých zliav vrátane registračných záznamov za roky 2004, 2005 a 2006, nemohol tak urobiť, keďže mu boli

odcudzené. Pochybil daňový úrad ak túto rozhodujúcu skutočnosť nezohľadnil a preto ním určená daňová povinnosť vo výške 382 057,-- Sk nie je zákonná, rozhodnutie nepreskúmateľné a poškodzuje práva žalobcu .

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods.1 O.s.p.) a postupom podľa § 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p. rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.) po tom, čo verejné vyhlásenie rozsudku zverejnil na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk .

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

Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o správe daní) je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Je súčasťou zmien právnych predpisov v rámci zavedenia daňovej reformy k 1. januáru 1993. Táto procesná norma upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania.

V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Zo zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 1, ods. 8 cit. Zákona).

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Právom a povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (§ 2 ods. 8 citovaného zákona).

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

Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v ustanovení § 1 upravuje

- a) *daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby,*
- b) *spôsob platenia a vyberania dane.*

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Predmetom preskúmania v danej veci bolo rozhodnutie žalovaného č. I/228/10869-71544/2008/993202-r zo dňa 02.09.2008, ktorým ako odvolací orgán potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina II č. 894/230/10363/08/Lev zo dňa 07.03.2008 o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2004 vo výške 382 057,-- Sk, pretože na základe daňovej kontroly zistil rozdiel, ktorý vznikol z dôvodu zvýšenia zdaniteľných príjmov a zvýšenia daňových výdavkov.

Vychádzajúc z obsahu administratívneho a súdneho spisu ako aj citovaných zákonných ustanovení, odvolací súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov s prihliadnutím na ust. § 219 O.s.p. v spojení s § 372p ods. 1 konštatuje, že sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu uvedeným v odôvodnení rozhodnutia, a obmedzil sa na právne vyhodnotenie stavu veci po zistení, že žalobca nemá k dispozícii účtovné doklady.

Námietky žalobcu, že nie z vlastnej viny nemohol vyčíslit' výšku poskytovaných zliav, a ani predložiť žiadne dôkazy (boli mu odcudzené) s poukazom na vyššie cit. ust. § 29 neobstoja a samotné tvrdenie daňovníka v daňovom konaní nepostačuje.

Predovšetkým najvyšší súd vo svojej ustálenej judikatúre zdôrazňuje, že na určenie dane z príjmov podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zákona o správe daní je nutné nazerať ako na osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorému sa môže správca dane uchýliť iba vtedy, ak daňový subjekt v rámci procesu dokazovania si nesplnil niektorú zo svojich povinností (v danom prípade najmä úplnosť povinnej účtovnej evidencie).

V § 35 ods. 1 a 4 v spojení s ust. § 38 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, je účtovná jednotka (tzn. aj žalobca) povinná zabezpečiť ochranu účtovnej evidencie proti strate, odcudzeniu zničeniu alebo poškodeniu. Ak tak žalobca nekonal, a jeho účtovníctvo bolo nedostupné z dôvodu odcudzenia, bol povinný ho zrekonštruovať.

Ako vyplýva z vykonaného dokazovania, žalobca v danom prípade za podstatnú považuje skutočnosť, že správca dane nezohľadnil ním poskytované zľavy a svedecké výpovede nevyhodnotil správne.

K tomu senát Najvyššieho súdu SR dodáva, že ak počas daňovej kontroly žalobca tvrdil, že poskytoval zľavy v záujme zvýšenia návštevnosti vo svojom zariadení, resp. poskytoval bonusy pri spoločenských posedeniach na prilákanie návštevníkov, príp. využíval rôzne iné spôsoby aby zabránil stratám, mal ich preukázať a to tak, aby mohli byť výdavky na daňové účely akceptované, nielen ich formálne deklarovať. Ak mali byť zľavy poskytnuté, je predsa nemysliteľné, aby ich žalobca nevedel vyčíslit' aj pri absencii dokladov, ktoré mu boli odcudzené. Daňový úrad vypočul žalobcom navrhnutých svedkov, žiaden z nich však nevedel počas výkonu daňovej kontroly uviesť, v akej výške bola poskytnutá zľava z celkového účtu, prípadne bezplatná konzumácia jedla alebo nápoja. Treba súhlasiť so žalovaným, že ak samotný žalobca podnikajúci v oblasti služieb nebol schopný vyčíslit' konkrétnu výšku poskytovaných zliav, správca dane nemohol znížiť jeho príjmy vyčíslené daňovou kontrolou o poskytnuté zľavy tak, ako to požadoval. Správca dane nie je povinný dokazovať výšku zliav alebo pôvod tovaru, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

Dokazovanie vykonané správcou dane považuje odvolací súd za dostatočné, preto na základe skutočností zistených krajským súdom, vyhodnotení odvolacích dôvodov žalobcu a doplnených právnych záverov, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil, keďže neboli zistené skutočnosti vedúce k záveru, že by správca dane či žalovaný vydali nezákonné rozhodnutie.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý v odvolacom konaní nemal úspech náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 09. novembra 2010

JUDr. Jana Z e m k o v á , PhD. , v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková