

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/103/2012
Identifikačné číslo spisu:	5011200859
Dátum vydania rozhodnutia:	03.12.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:5011200859.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: BRAN, s.r.o., so sídlom Zámocká 30, Bratislava, IČO: 36 335 673, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/10301-52653/2011/992025-r zo dňa 05.05.2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/397/2011-123 zo dňa 02.10.2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/397/2011-123 zo dňa 02.10.2012 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.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. I/228/10301-52653/2011/992025-r zo dňa 05.05.2011, ktorým žalovaný ako odvolací daňový orgán potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 645/230/105269/10/Mit zo dňa 14.12.2010, ktorým správca dane podľa 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 214.035,15 € a zároveň neuznal vykázanú daňovú stratu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 30.773.158,-Sk. Správca dane tak urobil s odôvodnením, že podľa ustanovenia § 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 a výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Zákon o dani z príjmov v ustanovení § 2 písm. i) obsahuje definíciu daňového výdavku, v zmysle ktorej daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený

daňovníkom a zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka. V zmysle zákona musí daňový subjekt preukázať, že výdavky na cestovné náhrady zamestnancov vysielaných na prácu do Veľkej Británie a ich zaúčtovanie do nákladov zodpovedá skutočnosti. Správca dane cestovné náhrady vo výške 64.659.745,82,-Sk neuznal za daňové náklady z dôvodu, že ich vynaloženie na daňové účely nebolo daňovým subjektom dostatočne preukázané.

Krajský súd v Žiline po oboznámení sa so správnym spisom, s argumentmi žalobcu uvedenými v žalobe a s právnou argumentáciou žalovaného a prvostupňového správneho orgánu v prvostupňovom a v napadnutom rozhodnutí konštatuje, že správca dane a žalovaný správne vyhodnotili celé rozsiahle dokazovanie ohľadne preukazovania skutočného vyplatenia cestovných náhrad poskytovaných v súvislosti s výkonom závislej činnosti. Posúdenie, či boli tieto cestovné náhrady skutočne vyplatené alebo nie má vplyv na samotný základ dane, pretože v zmysle § 5 ods. 5 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov „predmetom dane, okrem iného, nie je ani cestovná náhrada poskytovaná v súvislosti s výkonom závislej činnosti do výšky, na ktorú vznikne zamestnancovi nárok podľa osobitných predpisov“ (zák. č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách). Podľa názoru krajského súdu vykonané dokazovanie preukázalo tú skutočnosť, že jednotlivé plnenia boli zo strany žalobcu poskytované svojim zamestnancom v zahraničí bez toho, aby bolo presne špecifikované, že sa jedná práve o cestovné náhrady. Práve posúdenie, či sa jednalo vo vzťahu k týmto platbám o cestovné náhrady alebo o iné plnenia, tvorilo podstatu vykonaného dokazovania zo strany správcu dane.

Čo sa týka nedoručenia dodatočného platobného výmeru žalobcovi, táto námietka bola krajským súdom zistená ako nedôvodná. Dodatočný platobný výmer bol doručovaný splnomocnenej zástupkyňi žalobcu C. V., pričom nebolo zo strany žalobcu rozporované, že by C. V. nebola splnomocnenou zástupkyňou žalobcu v daňovom konaní. Dodatočný platobný výmer bol uložený na pošte v odbernej lehote a vrátený ako nevyzdvihnutý. Rozhodnutie bolo teda doručené zákonným spôsobom. V zákonom stanovenej lehote na podanie odvolania voči prvostupňovému správne rozhodnutiu počítanej podľa zák. č. 511/1992 Zb. bolo odvolanie zo strany žalobcu aj podané a o ňom bolo aj meritórne odvolacím orgánom rozhodované. Žiadna ujma nebola žalobcovi spôsobená, pričom samotný postup správcu dane pri doručovaní prvostupňového rozhodnutia bol správny.

Námietka, že svedkovia boli vypočúvaní v súvislosti s výkonom dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti a nie z príjmov právnickej osoby, keďže daňová kontrola bola rozšírená o túto daň až po výsluchu týchto svedkov, je dôvodná. Daňový subjekt má právo zúčastniť sa výsluchu svedkov (§ 15 ods. 5 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb.) vypočúvaných v daňovom konaní počas daňovej kontroly, ktorá začala oznámením podľa § 15 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb., a to vo vzťahu ku konkrétnemu druhu kontrolovanej dane. Ak teda daňový subjekt sa nezúčastnil výsluchov týchto svedkov, pretože mal za to, že títo svedkovia ani nedisponujú relevantnými informáciami k druhu kontrolovanej dane, vo vzťahu ku ktorej boli predvolaní - v danom prípade sa jednalo o daň z príjmov zo závislej činnosti, a napriek tomu ich správca dane vypočul a ich výpovede použil vo vzťahu k inej dani - v danom prípade vo vzťahu k dani z príjmov právnickej osoby, odňala sa tak žalobcovi možnosť zúčastniť sa výsluchu týchto svedkov, pretože nemohol vedieť, že svedkovia budú vypočúvaní aj vo vzťahu k tejto dani a ich svedecké výpovede budú v tomto daňovom konaní použité ako dôkazy. Je pravda, že v zmysle § 29 ods. 4 cit. zákona je ako dôkaz možné použiť všetko, čím možno zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie daňovej povinnosti, avšak len za podmienky, že dôkaz nie je získaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ak výpoveď bola získaná bez toho, aby bol daňový subjekt oboznámený, že svedok bude vypovedať aj vo vzťahu k dani, vo vzťahu ku ktorej v čase výsluchu svedka daňová kontrola neprebiehala, podľa názoru súdu takýto dôkaz nie je vykonaný zákonne. Jedná sa o vadu procesného charakteru, ktorá však nemá takú intenzitu, aby mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.), pretože sú tu ďalšie dôkazy, ktoré jednoznačne preukázali, že náklady nemohli byť odpočítané od základu dane.

Tieto dôkazy, ktoré sú vykonané zákonne, vo svojom súhrne preukazujú, že cestovné náhrady tak, ako to uvádzal v správnom konaní daňový subjekt, vyplatené neboli. Predovšetkým negujú tvrdenia žalobcu uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 24.09.2009 o tom, že cestovné náhrady boli vyplácané

v líbrách v hotovosti a prevodom na účet zamestnancom nič nevyplácali, ako i ďalšie tvrdenia žalobcu, ktoré žalobca menil v priebehu celého správneho konania a naposledy aj v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu, keď uvádzal, že jednotlivé platby na účet zamestnancov boli tzv. preddavky. Zápisnicu z ústneho pojednávania zo dňa 24.09.2009 už správny orgán mohol použiť ako dôkaz v zmysle § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb., pretože hoci žalobca odpovedal na otázky v súvislosti s inou daňou (daňou z príjmov zo závislej činnosti), nebolo porušené žiadne jeho procesné právo, napr. zúčastniť sa na výsluchu, keďže sám bol vypočúvaný a ani právo klásť otázky, alebo predkladať dôkazy, keďže sám odpovedal na otázky a mal možnosť predkladať.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátkou v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe v plnom rozsahu vyhovie.

Napadnutý dodatočný platobný výmer nebol do dnešného dňa daňovníkovi riadne doručený a to napriek tej skutočnosti, že jeho doručenia sa daňový subjekt domáhal prostredníctvom svojej splnomocnenej zástupkyne p. C. V. a to v intervaloch 2x týždenne na pošte Trenčín - Juh, 2x týždenne na daňovom úrade u p. H. v období od 29.12.2010 do 12.01.2011, nakoľko daňovník mal z výsledkov daňovej kontroly vedomosť o zrejmom dorubení daňovej povinnosti správcom dane a mienil voči takémuto dodatočnému platobnému výmeru podať v zákonnej lehote odvolanie. Fotokópiu napadnutého daňového výmeru daňovník získal vyhotovením jeho fotokópie z daňového spisu.

Daňovník nebol o výsluchu svedkov - jeho zamestnancov riadne upovedomený. Na ich výsluchu správca dane stavia svoje rozhodnutie. Upovedomenie o výsluchu svedkov v predmetnom daňovom konaní nebolo daňovníkovi doručené. Daňovníkovi bolo odňaté právo konať pred správcom dane.

Žalobca v odvolaní objasňoval ako fungovalo vyplácanie zamestnancov. Pokiaľ ide o platby na účet svedkov vedený v O., a.s., tieto platby boli vykonávané daňovým subjektom. Išlo o poskytnuté preddavky zamestnancom v súvislosti so zahraničnou pracovnou cestou. Výplata cestovných náhrad v GBP bola zaúčtovaná daňovým subjektom v účtovníctve ako výdaj z pokladnice GBP prostredníctvom výdavkových pokladničných dokladov mesačne. V účtovníctve daňového subjektu nie je v konkrétnom dni účtovne zachytený výdaj z pokladnice GBP a vklad na účet jednotlivých zamestnancov ako poskytnutie preddavku na pracovnú cestu. Výdaj z pokladnice v GBP však skutočne uskutočnený bol, aj keď bol zaúčtovaný až pri zaúčtovaní cestovných náhrad zamestnancov na základe vyúčtovaných cestovných príkazov.

Poskytovanie preddavkov na pracovné cesty je povinnosťou zamestnávateľa pri vysielaní zamestnancov na pracovné cesty. V prípade pracovných ciest daňového subjektu sa jednalo o dlhodobejšie pracovné cesty a daňový subjekt riešil poskytovanie preddavkov a vyplácanie cestovných náhrad spôsobom ako je uvedené vyššie. Ku konkrétnej výplate (skutočná výška cestovných náhrad po zohľadnení poskytnutého preddavku - vkladom na bežný účet v O.) dochádzalo spravidla v hotovosti v mieste konania pracovnej cesty, kde bolo aj podpísané prevzatie finančných prostriedkov.

Za to, že žalobca neuvádzal poskytnuté preddavky v GBP v cestovných príkazoch, ale že v nich bola uvedená už celková suma vyplatená za celý mesiac, už žalobca obdržal od správcu dane pokutu vo výške 4.000 €.

Pokiaľ súd v tejto súvislosti poukazuje na výsluch L. V. zo dňa 24.09.2009 je potrebné podotknúť, že p. V. nie je účtovník, preto jeho účtovnú nevedomosť v tejto oblasti mu nie je možné pričítať, ale je potrebné opierať sa o iné relevantné dôkazy, ktoré v danom prípade absentujú.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 30.11.2012 navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Správca dane z predložených mzdových evidencií a účtovného denníka zistil skutočnosti, na základe ktorých dospel k záveru, že daňový subjekt vo svojom účtovníctve účtoval mzdové náklady podľa pracovných zmlúv, ktoré mal uzatvorené so svojimi zamestnancami. V účtovnom denníku daňový subjekt do nákladov na ťarchu účtu 521000- Mzdové náklady účtoval hrubé mzdy, ktoré vykázal v mzdovej evidencii vo výške 15.023.299,00 Sk. K ním prislúchajúce povinné odvody na zdravotné a

sociálne poistenie zamestnancov hradené zamestnávateľom daňový subjekt účtoval do nákladov na ťarchu účtu 524000-Zákonné sociálne zabezpečenie vo výške 5.285.995,00 Sk. Správca dane za daňové náklady preto považuje mzdové náklady, o ktorých daňový subjekt účtoval, zrážal z nich preddavky na daň, na zákonné sociálne poistenie, a na základe ktorých si v daňových nákladoch uplatnil poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnancov.

Podľa ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“) daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka. Zaúčtované mzdové náklady vo výške 15.023.299,-Sk a zákonné sociálne náklady vo výške 5.285.995,-Sk správca dane uznáva za daňové výdavky (náklady) v súlade s § 19 ods. 2 písm. c) bod 5 zákona č. 595/2003 Z.z. (mzdové nároky zamestnancov) a v súlade s § 19 ods. 3 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. (poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca).

Je nepochybné, že podľa výpisov z účtov zamestnancov boli na tieto účty spoločnosťou BRAN s.r.o., resp. konateľom spoločnosti vkladané peňažné prostriedky v inej výške, ako sú sumy uvedené na výplatných páskach a v inej výške, ako sú sumy cestovných náhrad zistené z cestovných príkazov zamestnancov. Daňový subjekt o vkladoch na účty zamestnancov neúčtoval. Správca dane z ústnych výpovedí svedkov zistil, že na účty zamestnancov daňový subjekt vkladal finančné prostriedky, o ktorých uvedení svedkovia tvrdia, že to boli mzdy znížené o zrážky vykonané zamestnávateľom. Aj keď títo svedkovia potvrdili, že vklady súviseli so mzdami, nemožno vklady na účty zamestnancov považovať za výdavky súvisiace so mzdovými nákladmi, pretože daňový subjekt o takýchto mzdových nákladoch vôbec neúčtoval, nezrážal z nich preddavky, neúčtoval o nákladoch na zákonné sociálne poistenie, ktoré by vznikli v prípade, keď by sumy vkladané na účty zamestnancov boli považované za mzdové výdavky. Nemožno ich považovať ani za cestovné náhrady, pretože kontrolou bolo zistené, že tieto zamestnávateľ zamestnancom neposkytoval.

Žalobca o vkladoch na účty zamestnancov neúčtoval, dôkazy o nich správcovi dane pri výkone daňovej kontroly, v písomnom vyjadrení k protokolu ani v odvolaní nepredložil. Daňový subjekt o týchto peňažných prostriedkoch neúčtoval, preto nie je možné ani identifikovať o aké platby sa jedná. Navyše tým, že sa u fyzických osôb jedná o neidentifikovateľný príjem, tento by mal podliehať u nich zdaneniu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a následne po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§ 156 ods. 3 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/397/2011-123 zo dňa 02.10.2012.

Najvyšší súd pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania identity a právnej povahy výdavku ako daňového výdavku.

Senát sa stotožnil s právnym názorom žalovaného k aplikácii dotknutých právnych predpisov. Podľa ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov daňovým výdavkom (nákladom) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov sa rozumie výdavok (náklad) preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka. To znamená, že pre zistenie základu dane sa odpočítavajú výdavky (náklady) vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške stanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Výdavky musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu zmluvou, faktúrou, dokladmi o úhrade je bez preukázania skutočného vykonania služieb (prác, dodávok a pod.) pre daňové účely

nepostačujúce. Z dôvodu akceptovania výdavku na daňové účely je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho vynaloženia a to nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po stránke obsahovej (skutočnosti, ktoré viedli k vystaveniu dokladov). Daňový subjekt dôkazné bremeno neunesol a nepreukázal, že ním uplatnený náklad bol skutočne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov. Je pritom vecou daňového subjektu, aké dôkazné prostriedky má k dispozícii a či je schopný tvrdené skutočnosti aj preukázať. Ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno, a toto bremeno neunesie.

Podľa § 5 ods. 5 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom v zdaňovacom období v roku 2008 „okrem príjmov, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 3 ods. 2, nie je predmetom dane ani cestovná náhrada poskytovaná v súvislosti s výkonom závislej činnosti do výšky, na ktorú vznikne zamestnancovi nárok podľa osobitných predpisov, 15) vrátane vreckového poskytovaného pri zahraničnej pracovnej ceste do výšky 40% nároku na stravné ustanovené týmito predpismi.

Je potrebné zdôrazniť, že preddavok na cestovné nie je cestovnou náhradou v zmysle hore uvedeného ustanovenia a nezdiera jej daňový režim do doby vyúčtovania. Cestovná náhrada je následné reálne plnenie, ktoré nemá paušálny charakter. Až vyúčtovaním po skončení pracovnej cesty sa preddavok stáva cestovnou náhradou (§ 36 ods. 7 zák. č. 283/2002 Z.z.). Vyúčtovanie preddavku zabezpečuje jeho individualizáciu a určitosť s konkrétnou pracovnou cestou. Cestovná náhrada musí byť individualizovaná, tomu zodpovedajúcim spôsobom zdokladovaná a zodpovedať skutočnému stavu.

Podľa § 29 ods. 8 zák. SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov 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.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť určitého výdavku ako daňového, správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Správca dane nepreberá na seba dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosti deklarované daňovým subjektom. Tomu je prispôsobený i rozsah a spôsob dokazovania v daňovom konaní. Špecifikom dokazovania v daňovom konaní je, že svedeckými výpoveďami sa overuje existencia deklarovaných daňových prípadov. Na rozdiel od súdneho konania v daňovom konaní už musí vždy existovať daňovými dokladmi deklarovaná transakcia. Ak sú však vady už v samotnej deklarácii, t.j. predmete overovania, ktorý nezodpovedá zákonu, stáva sa dokazovanie svedeckými výpoveďami redundantným. V súvislosti s tým treba nahliadať i na prípadné procesné vady konania. Senát sa preto stotožnil s právnym názorom krajského súdu.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.