



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. J. Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **P. M.** bytom D., X. S.S. zastúpený: *S. - Š., s.r.o.*, so sídlom Š., IČO: X., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/226/16012-43872/2009/990526-r zo dňa 24.04.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/74/2009-59 zo dňa 22.06.2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/74/2009-59 zo dňa 22. júna 2010 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva.**

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/226/16012-43872/2009/990526-r zo dňa 24.04.2009, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 645/230/80499/08/Čapa zo dňa 18.09.2008, ktorým bola

podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubená daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 80 250,14 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal, že na základe živnostenského listu je oprávnený obchodovať s minerálnymi olejmi. Podľa výpisu z obchodného registra spoločnosť M., spol. s r.o. nemala v roku 2002 v predmete činnosti oprávnenie na obchodovanie s minerálnymi olejmi. Spoločnosť N., spol. s r.o. nemala do 15.03.2002 v predmete podnikania povolenú veľkoobchodnú a maloobchodnú činnosť s výrobkami petrochemického priemyslu, tuhými, tekutými a plynými palivami. Žalobca nepreukázal, kto v obchodnom vzťahu s ním zastupoval spoločnosť M., spol. s r.o. a spoločnosť N., spol. s r.o. a s kým za týchto dodávateľov uzatváral jednotlivé obchody na dodávky motorovej nafty. Žalovaný resp. správca dane v rámci daňovej kontroly a opakovanej daňovej kontroly vypočuli konateľov spoločnosti M., spol. s r.o. a spoločnosti N., spol. s r.o. Konateľ spoločnosti M., spol. s r.o., J. T. nebol vôbec informovaný o ekonomickej činnosti tejto spoločnosti. Súčasne boli vypočutí zástupcovia tejto spoločnosti, ktorých označil J. T. ako aj jej zamestnanci. Osobitne bol k veci vypočutý O. L., ktorého žalobca označil za osobu konajúcu za dodávateľa. O. L. vo výpovedi poprel, že bol oprávnený zastupovať spoločnosť M., spol. s r.o., dodávku motorovej nafty a preberanie finančnej hotovosti realizoval ako zamestnanec, nie ako jej splnomocnený zástupca. Správca dane vypočul Ing. M. O. konateľa spoločnosti N., spol. s r.o., ktorý uviedol, že žalobcu nepozná, neskôr však zmenil výpoveď v tom zmysle, že s ním obchodoval prostredníctvom JUDr. Š. M. Správca dane tiež vypočul J. Š. ktorý bol konateľom spoločnosti N., spol. s r.o. splnomocnený na jej zastupovanie. Tento svedok potvrdil, že žalobcovi dodal motorovú naftu a preberal od neho finančné hotovosti, nevedel však uviesť kto za dodávateľa vystavil a podpisoval faktúry a príjmové pokladničné doklady, ktoré sa v účtovníctve dodávateľa ani nenachádzali. Správca dane vypočul účtovníčku K. Š. ktorá tvrdila, že účtovníctvo sa v spoločnosti N., spol. s r.o. riadne viedlo, avšak nezrovnalosti v účtovnej evidencii nevysvetlila. Neobstojí teda tvrdenie žalobcu, že pri uzatváraní obchodov na dodávky motorovej nafty konal za dodávateľov s osobami poverenými na ich zastupovanie v zmysle § 15 ods. 1 Obchodného zákonníka. Na preukázanie nároku na uplatnenie daňového výdavku (nákladu) takéto dôvody nie sú dostačujúce, pretože zákon o daniach z príjmov vyžaduje, aby výdavky (náklady) boli dostatočne preukázané.

Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca v konaní vierohodne nepreukázal, že výdavky (náklady) ktoré mu mali v roku 2002 vzniknúť v súvislosti s dodávkami motorovej nafty od spoločnosti M., spol. s r.o. a spoločnosti N., spol. s r.o. boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho príjmov v súlade s ust. § 24 ods. 1 a § 25 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Žalovaný ako aj správca dane zabezpečili v prejednávanej veci potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver. Preto žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.).

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobca odvolanie. Vo vzťahu k dodávateľovi spoločnosti N., spol. s r.o. uviedol, že zúčastnené osoby (žalobca ako aj zástupca spoločnosti N., spol. s r.o.) tvrdili, že za spoločnosť N., spol. s r.o. konal vo vzťahu k žalobcovi J. Š., ktorý uskutočnenie plnenia, resp. dodanie nafty potvrdil. To, že J. Š. nevedel uviesť kto vystavoval faktúry a podpisoval ich, nemožno brať ako skutočnosť, ktorá je smerodajná pri posúdení preukázanosti výdavkov. J. Š. na základe plnej moci spoločnosť N., spol. s r.o. zastupoval (čo nikto v konaní nepoprel), nemusel mať znalosti o vedení účtovníctva, a preto je neopodstatnené a nedôvodné, ak žalovaný ako aj súd opierajú svoje rozhodnutia o takúto skutočnosť. Súčasťou spisu, ktorý žalovaný súdu predložil, je aj zmluva uzatvorená medzi žalobcom a spoločnosťou N., spol. s r.o., z ktorej jednoznačne vyplýva a je nepochybné, že žalobca skutočne so spoločnosťou N., spol. s r.o. obchodoval. Konanie osôb vystupujúcich vo vzťahu k žalobcovi, predovšetkým J. Š. ako osôb poverených spoločnosťou N., spol. s r.o. nebolo spoločnosťou N., spol. s r.o. nijako spochybnené, a to ani potom, ako sa spoločnosť N., spol. s r.o. o ich konaní dozvedela, preto žalobca má za to, že konanie týchto osôb vo veci spoločnosti N., spol. s r.o. je možné považovať za konanie spoločnosti N., spol. s r.o.

Pokiaľ ide o spoločnosť M., spol. s r.o., O. L. vo výpovedi uviedol, že od žalobcu niekedy prijal v hotovosti finančné čiastky za predaj motorovej nafty a taktiež uviedol, že faktúry a pokladničné doklady nevystavoval, dostal ich vždy vystavené. Žalobca má za to, že odôvodnenie rozsudku ako ani rozhodnutia žalovaného nie je možné postaviť na tom, že O. L. sa nevedel vo výpovedi vyjadriť k účtovným otázkam, t.j. kto vystavoval faktúry a kto ich podpisoval. O. L. nevedel v spoločnosti účtovníctvo, a teda nemusel mať o týchto skutočnostiach žiadne vedomosti. Žalobca bol dobromyseľný vo vzťahu k O. L. ako osobe oprávnenej zastupovať spoločnosť M., spol. s r.o. Tento disponoval aj plnou mocou, ktorá je súčasťou spisu predloženého súdu žalovaným. Konateľ spoločnosti M., spol. s r.o. vo svojej výpovedi uviedol, že plnú moc podpísal, a teda konanie O. L. nijako nespochybnil. Obchodovanie spoločnosti M., spol. s r.o. so žalobcom nespochybnil ani O. L. st., ktorý bol tiež konateľom spoločnosti poverený na konanie v mene spoločnosti. Pri dodaní nafty spoločnosťou M., spol. s r.o. bol žalobca dobromyseľný a nemal pochybnosti o tom, že osoby, ktoré vystupovali ako oprávnení zástupcovia spoločnosti M., spol. s r.o. vo vzťahu k nemu, nie sú poverené dodávateľom túto činnosť vykonávať.

Žalobca je toho názoru, že žalovaný ako aj krajský súd zohľadnili len skutočnosti v neprospech žalobcu a opomenuli skutočnosť, že uskutočnenie plnenia preukázali aj výpovede zúčastnených osôb. Trvá na tom, že bolo preukázané splnenie všetkých podmienok v zmysle ust. § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z., jeho daňové výdavky boli preukázané a táto skutočnosť mala byť zohľadnená súdom ako aj žalovaným. Krajský súd pri záverečnom hodnotení dôkazov bral do úvahy najmä zistenia, ktoré s prejednávanou vecou nesúvisia (oprávnenie na obchodovanie s motorovou naftou), ako aj skutočnosti, ktoré sú výsledkom kontroly v spoločnosti N., spol. s r.o. a spoločnosti M., spol. s r.o. Navrhol, aby najvyšší súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/74/2009-59 zo dňa 22.06.2010 tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. I/226/16012-43872/2009/990526-r zo dňa

24.04.2009 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/80499/08/Čapa zo dňa 18.09.2008 a vec vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, tzn. že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/226/16012-43872/2009/990526-r zo dňa 24.04.2009, ktorým po podaní odvolania bol potvrdený dodatočný platobný výmer č. 645/230/80449/08/Čapa zo dňa 18.09.2008, ktorým Daňový úrad Trenčín vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002, ako i uvedené rozhodnutie správcu dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi. Navrhol, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá, ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a následne po tom, ako bolo oznámenie o vyhlásení rozsudku vyvesené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu SR www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk, vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým potvrdil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/74/2009-59 zo dňa 22.06.2010 podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p. ako vecne správny.

Z administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane neuznal opodstatnenosť výdavkov uplatnených žalobcom za nákup tovaru – motorovej nafty od dodávateľa M., spol. s r.o. spolu v sume 6 031 684 Sk a od dodávateľa N., spol. s r.o. spolu v sume 1 780 232 Sk z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že k dodávke motorovej nafty od uvedených spoločností došlo, že tieto spoločnosti vystavili faktúry a im bolo za dodávku motorovej nafty zaplatené.

Počas daňovej kontroly a opakovanej daňovej kontroly boli vypočutí viacerí svedkovia. J. T. ako konateľ spoločnosti M., spol. s r.o. uviedol, že spoločnosť M., spol. s r.o. v rokoch 2002 a 2003 vykonávala kúpu a predaj pohonných hmôt, on však s motorovou naftou za spoločnosť neobchodoval, nevedel sa vyjadriť k vystavovaniu a podpisovaniu faktúr vystavených spoločnosťou M., spol. s r.o. pre žalobcu, ani k preprave motorovej nafty žalobcovi, nevedel kto prijímal a preberal hotovosť. O. L. sa vyjadril, že so žalobcom neobchodoval, faktúry nevystavoval a nevie kto ich vystavoval, od žalobcu niekedy prijal v hotovosti finančné čiastky za predaj motorovej nafty. Z výpovede svedka R. B. vyplýva, že s motorovou naftou neobchodoval, nevie akým spôsobom bola uskutočnená doprava motorovej nafty, žiadne finančné prostriedky nepreberal. Svedecké výpovede J. T., O. L., O. L. a R. B. neposkytli dôkazy o ekonomickej činnosti spoločnosti M., spol. s r.o., účtovníctve spoločnosti, vystavovaní dokladov, dodávkach motorovej nafty a úhradách za tieto dodávky a iných ďalších skutočností týkajúcich sa obchodného vzťahu medzi spoločnosťou M., spol. s r.o. a žalobcom. Svedecká výpoveď O. L., ktorého ako jediného svedka uviedol žalobca, že s ním konal za spoločnosť M., spol. s r.o. nepotvrdila, že motorovú naftu kontrolovanému

daňovému subjektu dodala spoločnosť M., spol. s r.o., že táto spoločnosť vystavila faktúry a že tejto spoločnosti žalobca za jej dodávku zaplatil. Iba J. Š. uviedol, že obchodoval v rokoch 2002 a 2003 s motorovou naftou a že pozná žalobcu. Z odpovede na dožiadanie č. 600/321/20339/06/RySt zo dňa 07.02.2008 vyplýva, že Daňový úrad Bratislava I vykonal u daňového subjektu M., spol. s r.o. daňovú kontrolu, pričom z dôvodu neumožnenia vykonania daňovej kontroly určil daň podľa pomôcok, pričom dodanie motorovej nafty pre žalobcu považoval za neuskutočnené. V procese určovania dane využil poznatky získané Policajným zborom Slovenskej republiky, podľa ktorých pri domovej prehliadke u žalobcu dňa 29.04.2003 bolo konštatované zistenie držby pečiatky spoločnosti M., spol. s r.o., ktorá bola policajnými orgánmi zaistená.

Vo faktúrach zaevidovaných v účtovníctve spoločnosti N., spol. s r.o. a vo faktúrach nachádzajúcich sa v účtovníctve žalobcu boli zistené nezrovnalosti. Žalobca si uplatňoval vo svojich výdavkoch časť úhrad iných faktúr ako mala vo svojej účtovnej evidencii zaúčtované spoločnosť N., spol. s r.o., časť faktúr nebola zaúčtovaná v účtovníctve dodávateľa, ale len v účtovníctve žalobcu, ďalej boli zistené nezrovnalosti v podpisovaní faktúr vystavených spoločnosťou N., spol. s r.o., množstvo motorovej nafty, ktoré malo byť dodané žalobcovi bolo väčšie ako bolo zistené zo skladových kariet – výdajok, žalobca nevedol žiadnu skladovú evidenciu, čo neumožňovalo preveriť či žalobcovi boli uskutočnené dodávky motorovej nafty od spoločnosti N., spol. s r.o.

Podľa § 24 ods. 1 veta prvá zákona č. 366/1999 Z.z. daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4.

Podľa § 25 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov, aj keď o týchto výdavkoch (nákladoch) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie nie je dostatočne preukázané.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

Zákonnou podmienkou, aby mohol byť výdavok považovaný aj za daňový výdavok je, aby bol preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka. K preukázateľnosti výdavkov nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr), ale je potrebné preukázať aj skutočné zrealizovanie dodávky tovaru tak, ako je to uvedené vo faktúrach. Daňový doklad sám o sebe ešte nie je dôkazom, že k určitému plneniu došlo. Je len tvrdením o tejto skutočnosti, ktorú musí vedieť daňový subjekt preukázať aj inak,

ak jeho vierohodnosť v daňovej kontrole bola spochybnená. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý je povinný si zabezpečiť dôkazy tak, aby skutočnosti uvádzané v daňovom doklade mohol daňovým orgánom preukázať.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil dodanie tovaru spoločnosťou M., spol. s r.o. a N., spol. s r.o. žalobcovi, preto žalobca ak tvrdil, že tovar nakúpil od uvedených spoločností, mal povinnosť to preukázať. Žalobca len formálne deklaroval, že k dodaniu motorovej nafty došlo, ale nepreukázal svoje tvrdenia a ani nevyvrátil pochybnosti správcu dane o dodaní tovaru. Najvyšší súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca nepreukázal opodstatnenosť uplatnenia výdavkov za úhradu faktúr za nákup tovaru – motorovej nafty od dodávateľa M., spol. s r.o. a N., spol. s r.o., pretože žalobca nepreukázal, že tovar mu bol reálne dodaný a za tento tovar bolo zaplatené.

Správca dane v danom prípade zohľadnil a zhodnotil všetky skutočnosti, ktoré počas konania vyšli najavo. So zisteniami správcu dane bol žalobca oboznámený a mal možnosť predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej.

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

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

V Bratislave dňa 18. januára 2011

JUDr. Ivan Rumana , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková