

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/48/2012
Identifikačné číslo spisu:	1010202259
Dátum vydania rozhodnutia:	28.08.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:1010202259.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Ivana Rumanu, v právnej veci žalobkyne : I. R. P., so sídlom W. L. XX, Q., IČO: 41 338 537, v zastúpení JUDr. Adelou Válockou, advokátkou, Na vřšku 2, P. O. BOX 255, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/222/16103-102000/2010/992120-r zo dňa 6. októbra 2010, o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 367/2010-33 zo dňa 15. júna 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 367/2010-33 zo dňa 15. júna 2012 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 4S 367/2010-33 zo dňa 15. júna 2012, podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho právneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/16103-102000/2010/992120-r zo dňa 6. októbra 2010, ktorým žalovaný podľa ust. § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) v znení platnom v rozhodnom čase, potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava IV. pod č. 603/231/46735/10/Bla zo dňa 26. mája 2010, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 4.880,40 €. O trovách konania rozhodol súd poukazom na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd mal preukázané, že správca dane vykonal dokazovanie v rámci výkonu daňovej kontroly v dostatočnom rozsahu a to z dokladov predložených daňovým subjektom, ako i miestnym zisťovaním, vypočutím účastníkov konania, dopytmi a pod. aj nad

rámec dôkazov predložených žalobkyňou.

Podľa názoru krajského súdu správca dane a následne žalovaný dostatočným spôsobom zistili skutočnosti na základe ktorých dospeli k názoru, že výdavok uplatnený žalobkyňou v sume 571.200 Sk /18.960.37 €/ (za poskytovanie služieb v oblasti IT technológií na základe zmluvy o poskytovaní služieb uzatvorenej medzi žalobkyňou a D. F. - Y.) nemožno uznať ako výdavok súvisiaci s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov. K uvedenému došiel na základe toho, že žalobkyňa v rámci daňového konania nepreukázala, že by v období roka 2007 mala príjem aj z inej podnikateľskej činnosti ako z prevádzkovania čerpacej stanice, na realizáciu ktorej by mala zabezpečené iné výpočtové a programové vybavenie ako to, ktoré sa nachádzalo v priestore čerpacej stanice, a teda, že by uvedený výdavok súvisel s dosahovaním príjmov z podnikania nesúvisiacich s prevádzkou čerpacej stanice.

Taktiež mal súd z obsahu administratívneho spisu preukázané, že žalovaný ako i správca dane dostatočným spôsobom zisťovali skutočný obsah právneho úkonu - prenájmu vozidla na reklamné účely, pričom žalobkyňa okrem nepresnej účtovnej evidencie a čestných prehlásení (čestné prehlásenie tretích osôb, zamestnancov a zákazníkov a prehlásenie zhotoviteľa grafického návrhu) nedostatočne označených osôb, neuviedla žiadne iné dôkazy, ktorými by mohla preukázať svoje tvrdenia. Zhodne s názorom žalovaného považoval krajský súd čestné prehlásenia tretích osôb za nedostatočne vierohodný dôkaz o umiestnení reklamy na motorovom vozidle v priestoroch čerpacej stanice, nakoľko tieto neobsahujú presnú identifikáciu osôb, termín ich vyhotovenia resp. prehlásenie zhotoviteľa grafického návrhu nebolo doložené fotodokumentáciou, zmluvou a pod., a preto nemožno jednoznačne vyhodnotiť tento dôkaz ako dôkaz preukazujúci, či prípadný reklamný pútač bol naozaj umiestnený na vozidle. Okrem toho žalobkyňa nevedla účtovníctvo tak, ako ustanovuje zákon o účtovníctve, nakoľko účtovné doklady neboli vierohodné a presné. Nebola predložená nájomná zmluva o prenájme vozidla D. V. Q. XXX B., na ktorom bol umiestnený reklamný pútač, boli predložené dve textom odlišné verzie faktúry č. 440912 2007 zo dňa 31. decembra 2007 a pokladničný doklad z účtovníctva žalobkyne, v zmysle ktorého bola žalobkyňa príjemcom sumy 178.500 Sk (5.925.11 €).

Krajský súd nezistil v konaní a v rozhodnutí žalovaného ani žiadne vady, ktoré by mali za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto rozhodol tak, že žalobu zamietol. O trovách konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnej žalobkyni nepriznal náhradu trov konania a žalovaný nemá na náhradu trov konania nárok.

Proti rozsudku krajského súdu podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa z dôvodu podľa ust. § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ O.s.p..

Žalobkyňa v dôvodoch odvolania namietala, že súd prvého stupňa došiel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil.

S poukazom na ust. § 6 ods. 1, 2, 3, § 7 ods. 1 a ust. § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré citovala, vyslovila názor, že vylúčenie čestných vyhlásení správcou dane ako dôkazných prostriedkov s odôvodnením závislého vzťahu je v hrubom rozpore s vyššie citovanými ustanoveniami. Dôvodila, že správca dane mohol dotknuté osoby predvolať a vypočuť. Zdôraznila, že bola správcovi dane predložená nájomná zmluva o prenájme motorového vozidla D. V. Q. XXX B. a bolo mu navrhnuté vypočuť svedka autora grafického návrhu p. Z. I.. Výtýkala správcovi dane, že pri hodnotení dôkazov porušil základnú zásadu daňového konania, že každý dôkaz je povinný hodnotiť jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

V súvislosti so zmluvou o poskytovaní služieb č. 001/2001 uzatvorenou podľa § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka medzi žalobkyňou ako odberateľkou a dodávateľom D. F. Y. uviedla, že správcovi dane neprislúcha žiadne zákonné právo rozhodovať o platnosti či neplatnosti zmlúv podnikateľských subjektov. Poukázala na to, že správca dane opomenul skutočnosť, že žalobkyňa disponuje aj inými počítačovými zostavami, ktoré sú v jej výlučnom vlastníctve a nepodliehajú režimu Zmluvy o prevádzkovaní čerpacej stanice, pričom tieto sú riadne vedené v účtovníctve žalobkyne a slúžia pre jej potreby na zabezpečenie všetkých jej manažérskych a kontrolných činností včítane prevádzkovania čerpacej stanice. Počítačové vybavenie slúžiace výlučne podnikateľovi - fyzickej osobe, v ktorej sa subsumujú všetky funkcie spojené s výkonom podnikateľských činností je priamym nákladom/výdavkom vykonaným za účelom riadneho výkonu a dosiahnutia zisku podnikateľa, a preto uplatnený daňový výdavok podľa vyššie špecifikovanej zmluvy č. 001/2007 žalobkyňa považuje za oprávnený daňový výdavok. Tvrдила, že počítačová zostava, o ktorú žalovaný, správca dane a v

konečnom dôsledku aj súd opierať svoje tvrdenia, slúži výlučne na obsluhu čerpacej stanice a všetky ostatné činnosti súvisiace s jej podnikateľskou činnosťou boli a sú realizované na počítačovej zostave, ktorá je vedená v účtovníctve a je odlišná od tej, ktorá je umiestnená na čerpacej stanici.

Na základe uvedených skutočností žalobkyňa navrhla, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa postupom podľa ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný sa vo svojom vyjadrení k odvolaniu navrhovateľky pridŕžoval dôvodov uvedených v žalobe napadnutom rozhodnutí. Zotrval na názore, že predložené vyhlásenia zamestnancov a obyvateľov okolia bez ich bližšej identifikácie sú neakceptovateľné. Za nepravdivé považoval tvrdenie žalobkyne, že bola predložená nájomná zmluva na prenájom vozidla zn. D. V. Q. H. KN, FA č. 4409122007 a pokladničný doklad č. 232 o úhrade uvedenej faktúry. Zdôraznil, že zmluva o prenájme vozidla nebola počas kontroly poskytnutá, a to napriek opakovanej žiadosti žalovaného (zápisnica č. 603/321/30218/2010/Bar zo dňa 14. apríla 2010). Okrem toho v priebehu konania boli predložené dve verzie faktúr za prenájom motorového vozidla s tým istým číslom 4409122007 na sumu 150.000 Sk bez DPH (4.979.09 €), avšak s rozdielnym textom a dátumom splatnosti. Keďže mala žalobkyňa v peňažnom denníku záúčtovaný výdavok v hotovosti bez preukázania výdavkového pokladničného dokladu č. 154 a kópie príjmového pokladničného dokladu, bolo uskutočnené miestne zisťovanie u I.. P. (zápisnica č. 603/321/30801/2010/Bar zo dňa 20. apríla 2010). V jeho evidencii bol zaevidovaný príjmový pokladničný doklad č. 232, ale predložený nebol, fyzicky chýbala aj faktúra č. 4409122007 (boli predložené až dodatočne). Z dodatočne predloženého príjmového pokladničného dokladu č. 232 bolo evidentné, že I.. P. vyplatil uvedenú čiastku 178.500 Sk (5.925,11 €) manželke I.. R. P. a nie naopak, ako tvrdila žalobkyňa. Taktiež mal žalovaný za to, že nájomná zmluva vôbec neexistuje vzhľadom na formuláciu obsiahnutú v texte faktúr č. 4409122007 zo dňa 14. januára 2008. Skutočná realizácia reklamy nebola preukázaná ani podporne žiadnou fotodokumentáciou. Podľa názoru žalovaného správca dane hodnotil dôkazy jednotlivo, tak ako boli predkladané a vyžiadané, ako aj v ich vzájomnej súvislosti a dospel vo vyhodnotení k záveru, že žalobkyňa si nespĺnila svoju dôkaznú povinnosť pre uplatnenie výdavkov, pričom správca dane nespochybnil stav, že na otvorenie umývacej linky mohla byť použitá reklama, ale realizované práce pri nej neboli dostatočne preukázané účtovnými dokladmi. Predložené doklady boli zavádzajúce, zmätočné, prispôsobované podľa výsledkov kontroly a nepreukazné. Taktiež zdôraznil, že výdavok na daňové účely možno uznať, len ak je splnená podmienka preukaznosti, vecnosti a podmienka rozsahu. Konštatoval, že dôkazné bremeno je predovšetkým na daňovom subjekte a miestne zisťovania príslušnými daňovými úradmi nie sú použité v neprospech daňovníka, ale sú to podporné zistenia, ktoré mali vplyv na neuznanie daňových výdavkov, keďže daňový subjekt nepreukázal vzájomné súvislosti, ktoré by vyvrátili zistené skutočnosti, resp. mali vplyv na uznanie výdavkov daňovníka.

K neuznanému výdavku v sume 480.000 Sk (15.933,08 €) bez DPH za vykonané služby v oblasti IT technológie, ktoré boli účtované na základe Zmluvy o poskytovaní služieb č. 001/2001 s dodávateľom p. D. F. - Y. a k argumentácii žalobkyne, žalovaný uviedol, že tvrdenie žalobkyne ohľadne vedenia počítačových zostáv v účtovníctve je nepravdivé. Kontrolou bolo totiž zistené, že žalobkyňa má v účtovnej evidencii len jednu inventárnu kartu vystavenú na jednu počítačovú zostavu so vstupnou cenou 49.420,20 Sk (1.640,45 €) od roku 2006 bez bližšej špecifikácie. Počas kontroly žalobkyňa nepredložila dôkaz o tvrdeniach ohľadne iných manažérskych činností, hoci bol známy podiel na podnikaní žalobkyne pri prevádzkovaní čerpacej stanice a obmedzenia pre žalobkyňu vyplývajúce pri napojení na počítačový a pokladničný systém, ktorý je v majetku vlastníka t. j. spoločnosti Slovnaft a.s. Žalobkyňa si nespĺnila oznamovaciu povinnosť v zmysle ust. § 32 zák. č. 511/1992 Zb. ani ohľadne tejto vyplatenej čiastky v hotovosti a navyše p. F. nepodal daňové priznanie za rok 2007 k tomuto príjmu na miestne príslušný daňový úrad. S poukazom na ust. § 15 ods. 5, písm. c/, ods. 6, písm. d/, e/ zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný dal do pozornosti, že zákon č. 511/1992 Zb. dôkaznú povinnosť rozdeľuje medzi správcu dane a daňový subjekt s cieľom čo najúplnejšie zistenie skutkového stavu veci na zabezpečenie objektívneho vyrubenia dane.

Vzhľadom na uvedené podľa názoru žalovaného krajský súd rozhodol správne, keď žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa ust. § 250j ods. 1 O.s.p. s odôvodnením, že z obsahu spisu mal preukázané, že žalovaný ako aj správca dane dostatočným spôsobom zisťovali skutočný obsah právneho úkonu a

žalobkyňa neuviedla okrem nepresnej účtovnej evidencie a čestných prehlásení nedostatočne označených osôb iné dôkazy, ktorými by mohla preukázať svoje tvrdenia.

Žalovaný navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach a v rozsahu podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), keď deň verejného 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 3 O.s.p. v spojení s § 211 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nemožno priznať úspech.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Bratislava IV, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 4.880,40 eur. Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobkyne zaplatiť rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2007.

V správnom súdnictve preskúmvajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb (244 ods. 1 O.s.p.).

Sudy v správnom súdnictve prejednávajú 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 O.s.p.).

Odvolací súd dáva do pozornosti, že úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe a či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Odvolací súd z obsahu pripojeného spisu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis mal preukázané, že správca dane vykonal u žalobkyne za zdaňovacie obdobie roku 2007 kontrolu dane z príjmu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 603/321/34620/10/Bar zo dňa 26. apríla 2010 a dodatok

č. 1 k protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 603/321/34620/10/Bar, ktorý bol prerokovaný dňa 12. mája 2010 bez účasti daňového subjektu a splnomocneného zástupcu. V nadväznosti na to bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 603/231/46735/10/Bla zo dňa 26. mája 2010, ktorým bol žalobkyňi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 4.880,40 €, podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., okrem iného so záverom, že žalobkyňa ako daňový subjekt v zmysle ust. § 19 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov nepreukázala oprávnenosť daňového výdavku v prípade výdavkov v sume 178.500 Sk (5.925.11 €) s DPH v súvislosti s použitím motorového vozidla na reklamné účely a v sume 480.000 Sk (15.933,08 €) bez DPH (571.200 Sk s DPH) za služby uskutočnené p. D. F. - Y..

Na základe odvolania žalobkyne podaného proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane, žalovaný rozhodnutím zo dňa 6. októbra 2010, č. I/222/16103-102000/2010/992120-r potvrdil dodatočný platobný výmer č. 603/231/46735/10/Bla zo dňa 26. mája 2010. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že správca dane v daňovom konaní postupoval v súlade s ustanoveniami zákona č. 511/1992 Zb. v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, ako aj v súčinnosti s tretími osobami a na základe takto získaných dôkazov, ktoré hodnotil jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti, postupoval dôsledne s cieľom, čo najpresnejšie a najúplnejšie zistiť skutkový stav veci pre správne určenie daňovej povinnosti žalobkyne za rok 2007.

Zákonnosť uvedeného rozhodnutia žalovaného je predmetom prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku.

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods.1, 2 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.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a aby v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je verejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa ust. § 2 ods. 1, 3, 6 zák. č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. 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. Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. 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.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. na účely tohto zákona sa rozumie 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 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak,

Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. 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, a ďalej výdavky uvedené pod písm. a/ až k/.

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.

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.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobkyňou a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle zákonných ustanovení §§ 19 a nasl. zákona č. 595/2003 Z. z. sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne. a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí viesť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy

pamätať a to pri každom konkrétnom výdavku, keďže len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznávajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak - § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 cit. zákona.

Odvolací súd taktiež upriamuje pozornosť na to, že 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 fiškálne 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.

V právnej úprave ustanovenej §§ 19 a nasl. zákona č. 595/2003 Z. z. zákonodarca stanovuje zákonné podmienky daňového výdavku. 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 (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Ak žalobkyňa tvrdila, že k vynaloženiu výdavkov v sume 178.500 Sk (5.925.11 €) s DPH v súvislosti s použitím motorového vozidla na reklamné účely a v sume 480.000 Sk (15.933,08 €) bez DPH (571.200 Sk s DPH) za služby uskutočnené p. D. F. - Y. v roku 2007 skutočne došlo, tak, ako to deklarovala v daňovom priznaní, bolo jej povinnosťou takéto tvrdenie preukázať spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, a teda preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet nákladov zákon č. 595/2003 Z. z. stanovil. Pokiaľ si teda žalobkyňa ako platiteľka dane v daňovom priznaní uplatnila nárok na odpočítanie nákladov vyplývajúcich z predložených faktúr, potom na nej spočívala povinnosť preukázať, že k poskytnutiu plnení, ktoré boli fakturované týmito faktúrami skutočne došlo, a teda spĺňajú podmienky nákladov zákonom č. 595/2003 Z. z. predpokladaných. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočítanie nákladov znižujúcich základ dane uznaný ako oprávnený.

V preskúmvacom konaní mal odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa preukázané, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobkyňou, ale aj z výsledkov dokazovania, miestneho zisťovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné plnenia boli označenými dodávateľmi uskutočnené a či jednotlivé náklady boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu, t. j. či ich možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i/ citovaného zákona o dani z príjmu. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vypláva, že žalobkyňa spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázala, že výdavky, ktoré deklarovala v daňovom priznaní na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, možno považovať za výdavky podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z., pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobkyňu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď jedinými dôkazmi, ktoré svedčili o vynaložení predmetných daňových výdavkov boli faktúry, ktorých preukaznosť bola tiež spochybnená a účtovná evidencia daňovníka a aj tá bola nepresná.

Senát odvolacieho súdu sa stotožnil s argumentáciou súdu prvého stupňa ohľadne nemožnosti uznať oprávnenosť výdavkov uplatnených žalobkyňou v sume 178.500 Sk (5.925.11 €) s DPH a v sume 571.200 Sk (18.970,32 €), ako i so záverom prvostupňového súdu o nepresnej účtovnej evidencii a nepreukázaní tvrdení žalobkyne týkajúcich sa predmetných daňových plnení. Odvolací súd zhodne ako prvostupňový súd konštatuje, že závery daňových orgánov oboch stupňov vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu veci.

Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní v súvislosti s neuznaním výdavku v sume 178.500 Sk namietala vylúčenie predložených čestných vyhlásení správcu dane ako dôkazných prostriedkov, považujúc jeho procesný postup za nezákonný a tiež v rozpore so základnou zásadou daňového konania hodnotiť dôkazy jednotlivo ako aj v ich vzájomnej súvislosti, odvolací súd sa s jej tvrdením nemohol stotožniť. V danej súvislosti senát odvolacieho súdu poukazuje na to, že daňové konanie je ovládané určitými zásadami definovanými v ust. § 2 zákona o správe daní. Vo vzťahu k žalobkyňou vznesenej odvolacej námietke považuje súčasne za potrebné zdôrazniť, že v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov - podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti - správny orgán prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ide o procesný postup správcu dane, ktorého cieľom je, čo najpresnejšie a najúplnejšie zistiť skutkový stav veci pre objektívne vyrubenie dane. Samotný proces hodnotenia dôkazov je vecou právnej a správnej úvahy správcu dane, ktorý v rámci jemu zverenej pôsobnosti posúdi, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či treba vykonať ešte ďalšie dôkazy. Zhodnotenie dôkazov musí správca dane náležite v odôvodnení svojho rozhodnutia zdôvodniť. Čestné prehlásenia, ako to vyplýva z odôvodnenia rozhodnutí, daňové orgány oboch stupňov považovali za nerelevantné, nakoľko obsahovali iba podpisy bez ďalšej identifikácie (ako je adresa, rodné číslo, a pod.), pričom žalovaný tiež konštatoval, že správca dane nie je povinný uvedené písomnosti obstarávať, práve naopak, je vecou daňového subjektu svoje tvrdenie preukázať a okrem iného výpovede zamestnancov žalobkyne, mohli byť ovplyvnené ich vzťahom so žalobkyňou. S uvedenou zásadou je úzko spojená i zásada súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom, ktorá je procesným právom účastníka daňového konania, avšak z tejto zásady súčasne pre daňovníka ako účastníka daňového konania vyplýva aj povinnosť byť aktívny v konaní, a to najmä pri zisťovaní podkladov pre vydanie rozhodnutia tak, že na podporu správnosti a pravdivosti svojich tvrdení predkladá dôkazy. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je nepochybné, že správca dane v preskúmvanej veci vykonal dokazovanie správne a v dostatočnom rozsahu, na základe ktorého si zabezpečil podklady relevantné pre vydanie rozhodnutia. Aj podľa názoru odvolacieho súdu z dôkazov predložených žalobkyňou ako daňovým subjektom v daňovom konaní a z dokazovania vykonaného správcu dane miestnym zisťovaním u I. P. nebolo možné vyvodiť jednoznačný záver o tom, že predmetný výdavok uplatnený žalobkyňou spĺňa zákonné podmienky daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z., keď žalobkyňa predložila protichodné faktúry, čestné vyhlásenia bez identifikačných znakov, nesprávnu účtovnú evidenciu, pričom samotnú zmluvu o nájme motorového vozidla nepredložila a miestnym zisťovaním správcu dane u Ing. P. bolo zistené, že v jeho evidencii bol zaevidovaný príjmový pokladničný doklad, z ktorého bolo evidentné, že Ing. P. vyplatil uvedenú čiastku 178.500 Sk (5.925,11 €) manželke I. R. P. a nie naopak, ako tvrdila žalobkyňa.

Odvolací súd vo vzťahu k odvolacej námietke žalobkyne týkajúcej sa neuznania výdavku v súvislosti s poskytnutou službou v oblasti IT technológií na základe zmluvy uzatvorenej s D. F. - Y. sa stotožnil so záverom krajského súdu, že žalobkyňa nepreukázala svoje tvrdenia o tom, že v roku 2007 by mala príjem aj z inej podnikateľskej činnosti, ako z prevádzkovania čerpacej stanice na realizáciu, ktorej by mala zabezpečené iné výpočtové a programové vybavenie ako to, ktoré sa nachádzalo v priestore čerpacej stanice, a teda že by výdavok poskytnutý v priebehu roka 2007 D. F. súvisel s dosiahnutím príjmov z podnikania nesúvisiacim s prevádzkou čerpacej stanice, keďže z vykonaného dokazovania správcu dane vyplynulo, že žalobkyňa vykonáva prevažne podnikanie v oblasti prevádzkovania čerpacej stanice, v rámci ktorej je výhradným dodávateľom programového vybavenia, poradenstva a servisu výpočtovej techniky vlastník, spoločnosť Slovnaft, a.s., na základe zmluvy o prevádzke čerpacej stanice uzatvorenej so žalobkyňou. Neuznaním oprávnenosti predmetného výdavku správcu dane žiadnym spôsobom nedošlo k zásahu správcu dane do zmluvnej voľnosti žalobkyne v zmysle zákonnej úpravy obsiahnutej v Obchodnom zákonníku. V tejto súvislosti odvolací súd opätovne zdôrazňuje, že v daňovom konaní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcu dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.), pričom správca dane dôkazy len vykonáva. Vzhľadom k uvedenému dôkazné bremeno zaťažovalo v preskúmvanej veci žalobkyňu ako daňový subjekt, ktorá však neunesla dôkazné bremeno a nepreukázala ani oprávnenosť tohto výdavku.

Vychádzajúc zo skutkových zistení a právnych záverov uvedených vyššie odvolací súd nepovažoval námietky žalobkyne uvedené v jej odvolaní za relevantné k vyhovneniu jej odvolacieho návrhu.

Krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj v odôvodnení napadnutého rozsudku odôvodnil a s ktorými sa odvolací súd v zmysle § 219 ods. 2 O.s.p. v celom rozsahu stotožnil.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací zhodne ako krajský súd dospel k záveru o správnosti a zákonnosti preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ako aj postupu mu predchádzajúceho, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol v zmysle ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobkyni náhradu tohto konania nepriznal, keďže v tomto konaní bola neúspešná.

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 v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.