

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/3/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200306
Dátum vydania rozhodnutia:	28.01.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:5013200306.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobkyne: Anna Papulová Pamatrans, Export-Import, Gagarínova 1, Dolný Kubín, IČO: 31 047 017, právne zastúpená: Advokátska kancelária JUDr. ŠKERDA, s.r.o., Radlinského 49, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 36 858 501, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/44346/2013 zo dňa 30. januára 2013, v konaní o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/52/2013-81 zo dňa 30. októbra 2013, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/52/2013-81 zo dňa 30. októbra 2013 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/44346/2013 zo dňa 30.01.2013, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, (ďalej aj správca dane) ktorý vyrubil žalobkyni rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2010 v sume 13.366,71 Eur.

Krajský súd v rozsudku citoval ustanovenia § 3, § 24, § 45 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), ďalej § 2 písm. i/, § 17 ods. 1 písm. a/, ods. 2 písm. a/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“) a rozsudok odôvodnil tým, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, ako aj prvostupňového rozhodnutia a ich postupov mal za to, že námietky žalobkyne nie sú dôvodné a v konaní neuniesla svoje

dôkazné bremeno.

Podľa názoru súdu správca dane a žalovaný mali preukázané, že vynaložené výdavky súvisiace s faktúrami, ktoré vystavili obchodné spoločnosti Eurovalue, s.r.o., BUSINESS SLOVAKIA, s.r.o., a NFT, s.r.o., pre daňové účely neboli dostatočne preukázané. Konatelia spoločností síce potvrdili vystavenie účtovných dokladov, ale ani jeden z nich nepredložil žiadny dôkaz, že tieto obchodné transakcie boli aj naozaj uskutočnené. Z § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. vyplýva, že daňovým výdavkom je výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaných v účtovníctve daňovníka. Skutočnosť, že účtovný doklad mal všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v účtovníctve nie je dôkazom, že je oprávnené zahrnúť do daňových výdavkov. Žalobkyňa nepredložila žiadne ďalšie dôkazy, ktorými by hodnoverne preukázala vynaloženie výdavkov a správcovi dane nenavrhla ďalšie dokazovanie.

Krajský súd dospel k záveru, že žalobkyňa neuniesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala, že fakturované obchodné transakcie boli aj realizované, a že výdavky zaúčtované v účtovníctve majú charakter daňových výdavkov podľa § 19 zák. č. 595/2003 Z.z. Podľa § 21 ods. 1 tohto zákona daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Pokiaľ žalobkyňa nakupovala „tovary a služby“ bez toho, aby vedela odkiaľ tovar pochádza (krajina pôvodu), o aký druh pneumatík sa jedná, ich technické parametre a odbornosť organizácie, ktorá opravy vykonávala, súd sa domnieva, že účelom prezentovaných „obchodných transakcií“ sledovala

iba jediný cieľ, ktorým je zníženie daňového základu.

Proti rozsudku krajského súdu podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa a navrhla, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zmení, vec mu vráti na ďalšie konanie a prizná náhradu trov konania z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci. V odvolaní namietala, že krajský súd ako dôvody, pre ktoré neuznal faktúry ako výdavok žalobkyne uvádzal skutočnosť takmer výlučne na strane jej dodávateľov, resp. ich subdodávateľov a mal za to, že neuniesla dôkazné bremeno. S týmto záverom nesúhlasí a domnieva sa, že krajský súd nesprávne vyhodnotil rozsah dôkazného bremena v jej neprospech.

Výtýkala súdu, že nepostupoval v súlade so zákonom o dani z príjmu a Daňovým poriadkom, keď ako výdavok neuznal v žalobe uvedené faktúry od spoločnosti NFT, s.r.o., Eurovalue, s.r.o., a BUSINESS SLOVAKIA, s.r.o., a vec nesprávne posúdil tým, že nesprávne aplikoval ust. § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ohľadne rozsahu dôkazného bremena. V tejto súvislosti poukázala na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SŽf/1/2001, podľa ktorého dôkazné bremeno nie je absolútne a daňový subjekt vyčerpal svoje dôkazné bremeno ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou, položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovaru od určeného dodávateľa. V zmysle citovaného rozhodnutia zároveň platí, že preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa, resp. jeho subdodávateľov, vtedy dôkazné bremeno, ale takisto aj dôkaznú núdzu znáša správca dane. Žalobkyňa splnila svoje dôkazné bremeno tým, že predložila správcovi dane faktúry, ktoré vyhodnotil ako správne a správne zaúčtované. Predložila tiež dodacie listy preukazujúce dodanie tovarov. V administratívnom spise sa nachádzajú doklady o úhrade za dodané tovary, resp. služby a jednotliví dodávatelia potvrdili ich skutočné dodanie. V podnikateľskej praxi je obvyklé, že pri dodávkach tovarov sa okrem dodacieho listu, faktúry a dokladu o úhrade iné doklady nevyhotovujú.

Ďalej uviedla, že tovary, resp. služby, ktoré sú predmetom sporných faktúr sa týkajú predmetu jej základného podnikania, ktorou je oblasť medzinárodnej kamiónovej nákladnej dopravy, pričom týmito faktúrami boli dodávané komponenty, resp. náhradné diely na nákladné motorové vozidlá, ktoré mala v tom čase v majetku spoločnosti. Skutočnosť, že vozidlá s ev. č. DK 162 A.Í a ev. č. DK 096 AF (vo vzťahu ku ktorým bol spornými faktúrami dodávaný tovar alebo vykonávané opravy) má žalobkyňa v majetku podniku taktiež preukázala. Aj z administratívneho spisu vyplýva, že v čase dodania náhradných dielov resp. vykonávania opráv boli vozidlá v areáli žalobkyne, čo potvrdzujú predložené tzv. záznamy o výkone v nákladnej doprave.

Záverom namietala, že dôvodom pre zamietnutie žaloby bolo podľa krajského súdu nepredloženie dôkazov, ktorými by hodnoverne preukázala vynaloženie výdavkov. Ešte počas daňovej kontroly a v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane navrhla ohliadku areálu v katastri obce Veličná, kde je parkovisko motorových vozidiel a kde sa nachádzali pneumatiky používané jej vozidlami. Tento dôkaz nebol vykonaný tak ako ani výsluchy vodičov a svedka L., ktorý mal dodané pneumatiky v sporných faktúrach montovať na základe svojho, tzv. mobilného servisu na motorové vozidlá žalobkyne. Preto zistený skutkový stav nebol dostatočný na posúdenie veci, čo má za následok vadu konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť s odôvodnením, že odvolacie námietky žalobkyne sú rovnaké ako žalobné dôvody, ku ktorým sa už vyjadril v stanovisku k žalobe.

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 spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, čo deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a jeho internetovej stránke www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu žalovaného najvyšší súd zistil skutkový stav tak, ako ho v odôvodnení rozsudku podrobne popísal krajský súd, a preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len na zdôraznenie z neho v stručnosti vyberá nasledovné.

Správca dane, Daňový úrad Žilina vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu, a na základe zistení pri jej výkone vyrubil žalobkyni rozhodnutím č. 9511401/5/3412126/2012 Zam zo dňa 20.11.2012 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2010 v sume 13 366,71 Eur. Dôvodom vyrubenia rozdielu bolo zníženie uplatnených daňových výdavkov v podanom daňovom priznaní a jeho výšku ovplyvnilo aj nepriznanie nezdaniteľnej časti základu dane na daňovníka.

Správca dane z daňových výdavkov vylúčil daňovému subjektu:

1. výdavky v celkovej sume 4 356,17 eur v rozpore s § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 písm. i) zákona o dani z príjmov. Konkrétnym dôvodom bolo zistenie, že daňový subjekt nakúpil náhradné diely, ktoré boli použité na prenájaté motorové vozidlá od spoločnosti AXOS, s.r.o., Veličná 305 a od spoločnosti DANUP, s.r.o., Veličná 305.

2. výdavky v sume 4 890,00 eur (faktúra č. 2010/209 zo dňa 24. II. 2010, výdavkový pokladničný doklad č. V 271 zo dňa 07. 12. 2010) za nákup pneumatík. Faktúru vystavila spoločnosť BUSINESS SLOVAKIA, s.r.o., Liptovský Mikuláš.

3. výdavky v sume:

a/ 8 900,00 eur (faktúra č. 2010/016 zo dňa 17. 05. 2010, výdavkový pokladničný doklad č. V 136 zo dňa 08. 07. 2010) za nákup pneumatík.

b) 10 540,00 eur (faktúra č. 2010/073 zo dňa 29. 10. 2010, výdavkový pokladničný doklad č. V 243 zo dňa 09. 11. 2010) za opravu motorového vozidla DK 096 AF. Obe faktúry vystavila spoločnosť Eurovalue, s.r.o., Žilina.

4. výdavky v sume:

a/ 14 550,00 eur (faktúra č. 2010/069 zo dňa 29.09.2010 výdavkový pokladničný doklad č. V 143 zo dňa 21. 07. 2010) za čerpadlo paliva MAN

b/ 14 800,00 eur (faktúra č. 2010/083 zo dňa 24. 07. 2010, výdavkový pokladničný doklad č. V 162 zo dňa 16. 08. 2010) za prevodovku RENAULT

c/ 5 600,00 eur (faktúra č. 2010/096 zo dňa 08. 08. 2010, výdavkový pokladničný doklad č. V 196 zo dňa 22. 09. 2010) za pneumatiky

d/ 6 400,00 eur (faktúra č. 2010/101 zo dňa 29. 08. 2010, výdavkový pokladničný doklad č. V 195 zo dňa 22. 09. 2010) za opravu prevodovky MAN Ťahač, Všetky faktúry vystavené spoločnosťou NFT, s.r.o., Žilina.

Dôvodom zníženia výdavkov uvedených pod bodom 2 až 4 bolo, že daňový subjekt dostatočne nepreukázal vynaloženie predmetných výdavkov na daňové účely, teda uplatnil ich v rozpore s § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Daňový subjekt (žalobkyňa) v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2010 priznal daň vo výške 1 391,64 eur, čo predstavuje daň nižšiu o 13 366,71 eur ako bolo zistené daňovou kontrolou.

Na základe podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100308/1/44346/2013 zo dňa 30.01.2013 rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. 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 konaní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., daňového poriadku). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z.). o dani z príjmov daňovým výdavkom sa rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, im zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 1 alebo 14 tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

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 (§ 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z.).

V danom prípade žalobkyňa namietala záver, že v konaní neunesla dôkazné bremeno a v odvolaní poukázala na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2001 (správne 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011).

Pri preskúvaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia najvyšší súd nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia.

Na základe výsledkov vykonaného dokazovania daňovými (finančnými) orgánmi odvolací súd konštatuje, že v konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club c/a Daňové riaditeľstvo SR sp. zn. 3 Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK, na ktorý žalobkyňa v odvolaní poukázala a z ktorého odvolací súd vyberá právne vety:

„Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa“.

„Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

Daňové orgány skúmali, či je preukázaná samotná materiálna existencia sporného výdavku. Na uznanie výdavku za daňový výdavok je potrebné aj preukázať, že fakturované obchodné transakcie boli aj realizované, a že výdavky majú charakter daňových výdavkov.

V preskúvanom prípade nebolo možné súhlasiť s odvolacími námietkami žalobkyne, keďže neuviedla

žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosťami na nich deklarovanými aj preukázateľnými inými dôkazmi. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré v rámci daňovej kontroly preveruje správca dane.

Správu daní a príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, vykonávajú finančné orgány samostatne. Daňové úrady ako finančné orgány okrem iného zisťujú a overujú skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Robia tak v daňovom konaní a v rámci tohto konania majú a môžu daňové subjekty uplatniť svoje práva, ktoré im zákon priznáva a súčasne, a to predovšetkým, splniť svoju dôkaznú povinnosť. V daňovom konaní (v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. záujem verejný na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená a ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu), platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov kompetentným orgánom, ale aj zásada prejednávacia (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je uštalovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

V konaní boli vypočutí konatelia spoločností BUSINESS SLOVAKIA, s.r.o., a Eurovalue, s.r.o. Miroslav Lauko a konateľ spoločnosti NFT, s.r.o., Tibor Záhradník, ktorých podrobné výpovede sú zaznamenané v zápisniciach o ústnom pojednávaní z 12.09.2012 a 25.09.2012, ktoré boli vyhodnotené spolu s ďalšími vykonanými dôkazmi v súlade s § 3 ods.3 daňového poriadku, a ku ktorým sa žalobkyňa (jej splnomocnený zástupca v daňovom konaní) mala možnosť vyjadriť a zaujať stanovisko, a tiež v rozhodnutiach správnych orgánov.

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.).

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami uvedenými v žalobe a dospel k záveru, že postup správnych orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným, ktorých úlohou je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či sú skutočnosťami na nich deklarovanými preukázané, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu dostatočný a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona.

Základným cieľom, resp. poslaním konania v správnom súdnictve je preskúmať „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Inými slovami povedané, treba vziať do úvahy, že správny súd „nie je súdom skutkovým“ ale súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Rozhodnutie správneho súdu je výsledkom preskúmavania zákonitosti rozhodnutia žalovaného.

Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

Z týchto podstatných dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods.1, 2 O.s.p. potvrdil a v podrobnostiach poukazuje na jeho odôvodnenie.

Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobkyňa v konaní nebola úspešná, preto jej súd právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.