

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/75/2013
Identifikačné číslo spisu:	2012200396
Dátum vydania rozhodnutia:	18.09.2014
Meno a priezvisko:	CSc., JUDr. Eva Babiaková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:2012200396.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: Ing. W. I. - AGRIAN, s miestom podnikania Trakovice 269, IČO: 36089061, zastúpeného JUDr. Miroslavom Ivanovičom, advokátom so sídlom Gr?sslingova 45, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020507/1/990761/2012 zo dňa 16. mája 2012, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/29/2012-35 zo dňa 14. mája 2013, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/29/2012-35 zo dňa 14. mája 2013, p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1020507/1/990761/2012 zo dňa 16. mája 2012, 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 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Hlohovec č. 647/230/25956/11/Fan zo dňa 4. júla 2011. Týmto dodatočným platobným výmerom Daňový úrad Hlohovec vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 213.200,15 €. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplynul záver, že postup správnych orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. a zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“). Zároveň súd prvého stupňa konštatoval, že žalovaný si pre svoje rozhodnutie zadovážil dostatok skutkových podkladov k tomu, aby vo veci zistil skutočný stav a zo zistených skutočností

vyvodil i správny právny záver. Mal za to, že žalovaný vyhodnotil i svedecké výpovede v dostatočnom rozsahu a posúdil ich vo vzájomných súvislostiach, preto nepokladal za dôvodnú námietku žalobcu o nesprávnom procesnom postupe, spojenú so spornosťou vyhodnotenia zistených skutočností správnymi orgánmi. Ďalej uviedol, že po preskúmaní zákonnosti a postupu žalovaného nezistil, že by rozhodnutie, preskúmania ktorého sa žalobca domáha, bolo vydané v rozpore so zákonom, keď žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu bolo umožnené preukázať správcovi dane všetky skutočnosti, ktoré považoval za podstatné pre správne určenie dane, a ktorá povinnosť mu vyplýva i z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Doplnil, že správca dane si podklady pre svoje rozhodnutie zaobstaral i bez súčinnosti kontrolovaného daňového subjektu s cieľom čo najúplnejšieho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti v zmysle § 29 ods. 1, 2, 4 a 6 zákona č. 511/1992 Zb., napriek čomu nemal za preukázané, že výdavky účtované žalobcom v jeho účtovníctve v rozhodnom období sú daňovými výdavkami podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. a na základe ich nedostatočného preukázania ich podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. za daňové výdavky nepovažoval.

Zároveň uviedol, že správnosť rozhodnutí, ktorých zrušenia sa žalobca domáha, nespochybňuje ani tvrdenie žalobcu, podľa ktorého mali vziať správca dane a žalovaný do úvahy i vzťah výdavkov k získanému príjmu v roku 2007 a v roku 2008, pretože bez adekvátnych výdavkov by žalobca nemohol dokladovaný príjem získať.

Vyslovil, že neuvedenie dodatku k obchodnému menu, ktorý odlišuje osobu podnikateľa, nie je nedostatok, ktorý by zakladal neurčitosť obchodného mena fyzickej osoby, pretože dodatok nie je podstatnou náležitosťou obchodného mena, ako to vyplýva z § 9 ods. 1 Obchodného zákonníka. Preto konštatoval, že daňový subjekt je v žalovaných rozhodnutiach dostatočne identifikovaný.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/29/2012-35 zo dňa 14. mája 2013 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1020507/1/990761/2012 zo dňa 16. mája 2012, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Hlohovec č. 647/230/25956/11/Fan zo dňa 4. júla 2011 zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne navrhol žalovanému uložiť povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

Namietal, že rozhodnutie súdu prvého stupňa je arbitrárne a vychádza z neúplného skutkového stavu, na základe ktorého dospel krajský súd k nesprávnomu právnemu záveru. Ďalej namietal zákonnosť napadnutého rozsudku, ktorý podľa žalobcu vychádzal z nezákonného rozhodnutia žalovaného z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, nedostatočného zistenia skutkového stavu a nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Postup súdu označil za svojvoľný, ktorý týmto porušil ústavné právo žalobcu na zákonný a spravodlivý proces. Súdu prvého stupňa vyčítal najmä neuznanie daňových výdavkov vo výške 511 186,35 € (15 400 000 Sk), 159 330,81 € (4 800 000 Sk) a 474 673,04 € (14 300 000 Sk), keďže podľa názoru žalobcu krajský súd, ako aj žalovaný zvolili nesprávny výklad ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z., keď za daňový výdavok považovali len taký výdavok, ktorý súvisí s dosiahnutým daňovým príjmom, pričom neuznanie daňových výdavkov neodôvodnili v nadväznosti na zákonnú úpravu vyplývajúcu z ustanovení cit. zákona. Taktiež mal za to, že k záverom, na základe ktorých krajský súd i žalovaný vylúčili sporné výdavky, dospeli na základe subjektívneho názoru, opomenúc prihliadnuť na argumentáciu žalobcu. Uviedol, že v rozsudku, ako i v rozhodnutí žalovaného absentuje odôvodnenie odlišného právneho názoru o neuznaní daňových výdavkov, čím súd zaťažil svoje rozhodnutie vadou arbitrárnosti, v ktorej súvislosti odkázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS SR 192/06 zo dňa 3. novembra 2006. V nadväznosti na uvedené namietal, že súd nekonal v súlade s princípom právnej istoty v zmysle čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, čím porušil právo žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu vyplývajúcu z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

Nesúhlasil so záverom správcu dane ako aj žalovaného, že žalobca si nesplnil dôkaznú povinnosť. Poukázal na ich záver, že napriek predloženým listinným dôkazom a svedeckým výpovediam predmetné výdavky neslúžia na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených

žalobcom, na základe ktorej skutočnosti sa podľa žalobcu dôkazné bremeno na preukázanie opodstatnenosti neuznaných daňových výdavkov alebo ich neúčelného vynakladania presunulo na správcu dane, ktorý mal podľa žalobcu dôslednejším dokazovaním skúmať sporné skutočnosti. Až na základe takéhoto postupu mohol správca dane vysloviť záver, či sporné daňové výdavky boli žalobcom skutočne vynakladané, a ak boli, či súviseli s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov žalobcu. Zdôraznil, že správca dane ani žalovaný nepostupovali v súlade s § 2 ods. 2, 3 zákona č. 511/1992 Zb., taktiež opomenúc zaoberať sa otázkou, že na to, aby žalobca získal príjem v roku 2006 vo výške 2 256 861,91 € (67 990 222 Sk) bolo nevyhnutné vynaložiť aj adekvátne výdavky, preto bolo v rozpore s cit. ustanovením zákona č. 511/1992 Zb., keď žalovaný príjem v celom rozsahu akceptoval, avšak výdavky neuznal vôbec. Uvedené pokladal za rozporné s § 17 ods. 3 písm. g/ zákona č. 595/2003 Z. z., podľa ktorého sa do základu dane nezahrňa príjem prislúchajúci k výdavku (nákladu), ktorý nebol uznaný za daňový výdavok podľa § 19, ktorý bol daňovník povinný účtovať. Doplnil, že existuje judikát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého súd uznal daňovému subjektu výdavky napriek tomu, že ich nevedel preukázať v písomnej forme, nakoľko zhodnotil, že ich daňovník musel vynaložiť, aby zabezpečil príjmy podliehajúce dani. Súčasne dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sž-o-KS/147/2006, z ktorého vyplýva, že v konaní nemožno použiť iba dôkazy, ktoré sú v neprospech žalobcu, a tie ktoré sú v jeho prospech bez odôvodnenia nepoužiť.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/29/2012-35 zo dňa 14. mája 2013 ako vecne správny potvrdiť podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. Zároveň uvádzajúc, že v plnom rozsahu zotrváva na svojom vyjadrení č. 1020507/1/1182098/2012 zo dňa 2. októbra 2012.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 18. septembra 2014 (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p.).

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

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Hlohovec, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 213 200,15 €, a preto 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 predchádzajúce, 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.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona č. 511/1992 Zb. 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 neverejné 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 nespĺnil 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 správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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/.

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, keď vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom, a preto vo veci rozhodol správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnych normách §§ 19 a nasl. zákona č. 595/2003 Z. z. ustanovuje zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. 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 č. 511/1992 Zb.). Pokiaľ teda žalobca

tvrdil, že dňa 3. septembra 2007 došlo k uzatvoreniu zmluvy o sprostredkovaní s Mgr. W. O., ako aj došlo k uhradeniu plnenia vyplývajúceho z tejto zmluvy, tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať. Uvedená zákonná povinnosť sa vzťahuje aj na preukázanie dôvodnosti výdavkov vo výške 159 330,81 € (4 800 000 Sk), o ktorých tvrdil, že boli uhradené v hotovosti a boli zaúčtované v účtovníctve žalobcu ako daňový výdavok za vyplatenie odmeny za dodávku služieb realizovaných spoločnosťou MARKO-GMC, s.r.o. na základe zmluvy zo dňa 13. septembra 2007 o sprostredkovaní predaja nehnuteľností. Rovnako tak bolo jeho povinnosťou preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet dane zákon č. 595/2003 Z. z. stanovil v prípade hotovostných výdavkov, ktoré si žalobca zaúčtoval na základe faktúr č. 27/2006, č. 29/2006, č. 33/2006, a č. 38/2006 celkom vo výške 474 673,04 € (14 300 000 Sk) pre dodávateľa TRADEINVEST spol. s r.o. ako plnenia za vykonané práce. Pokiaľ si ako platiteľ dane uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, potom musel preukázať, že plnenia, ktoré poskytol, sú výdavkami zákonom stanovenými v právnej úprave zákona č. 595/2003 Z. z.

Cieľom daňovej kontroly je zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Z uvedeného dôvodu nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že vo veci nebol dostatočne zistený skutkový stav, pretože daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie na preukázanie dodania prác a služieb od konkrétne označených dodávateľov a súčasne zamerali dokazovanie vo vzťahu k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov.

V nadväznosti na uvedené odvolací súd uvádza, že základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení 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 vedieť 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, 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, s poukazom na § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 cit. zákona.

V preskúmvacom konaní mal odvolací súd taktiež preukázané, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí v danom prípade nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné dodávky boli dodávateľom 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/ zákona č. 595/2003 Z. z. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom daňových orgánov oboch stupňov z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vypláva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že výdavky, ktoré deklaroval 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 žalobcu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď jediným dôkazom, ktorý svedčil o vynaložení daňových výdavkov vo výške 511 186,35 € (15 400 000 Sk), ktoré mali byť uhradené v hotovosti Mgr. W. O. ako plnenie vyplývajúce zo zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 3. septembra 2007, boli faktúry, vystavené sprostredkovateľom, avšak správcovi dane nepredložil žiadne ďalšie podklady, ktorými by preukázal ich opodstatnenosť, čo zdôvodňoval tým, že tieto neodkladal a nie je možné ani ich dodatočne zabezpečiť, nakoľko Mgr. W. O. zomrel. Správca dane postupoval v daňovom konaní správne, keď vo veci priznania zdaniteľných obchodov daňovým subjektom Mgr. W. O. vykonal i vlastné šetrenie prostredníctvom Daňového úradu Bratislava III, na základe ktorého zistil, že uvedený subjekt žiadne zdaniteľné obchody, ktoré mali byť fakturované žalobcovi, nepriznal. Rovnako tak správca dane vykonal šetrenie aj prostredníctvom Daňového úradu Šamorín za účelom preverenia odberateľských faktúr za rok 2007 pre žalobcu ako odberateľa, s cieľom zistiť rozsah činnosti, ktorú mal Mgr. W. O. vykonať, avšak napriek vykonanému

získaniu sa mu nepodarilo zabezpečiť dôkazy o tom, že Mgr. W. O. dodávky žalobcom tvrdených služieb uskutočnil, vystavil predmetné faktúry a skutočne prijal hotovostné úhrady. Žalobca taktiež nepreukázal dôvodnosť výdavkov vo výške 159 330,81 € (4 800 000 Sk), ktoré mali byť uhradené v hotovosti a zaúčtované v účtovníctve žalobcu ako daňový výdavok za vyplatenie odmeny za dodávku služieb realizovaných spoločnosťou MARKO-GMC, s.r.o. na základe zmluvy zo dňa 13. septembra 2007 o sprostredkovaní predaja nehnuteľností a fakturovaných faktúrou č. 11/2007 vystavenou na sumu 92 942,97 € (2 800 000 Sk) a č. 12/2007 na sumu 66 387,84 € (2 000 000 Sk). Ako dôkazy o vykonaní tejto činnosti žalobca predložil zmluvu o sprostredkovaní zo dňa 13. septembra 2007 a faktúry na zaplatenie sprostredkovateľskej odmeny, pričom zdôrazňoval, že konateľ spoločnosti MARKO-GMC, s.r.o. R. M. správcovi dane vo svojej výpovedi uviedol, že od žalobcu prijal sprostredkovateľskú odmenu vo výške 92 942,97 € (2 800 000 Sk). Avšak správca dane prostredníctvom Daňového úradu Nitra II zistil, že daňový subjekt MARKO-GMC, s.r.o. nepodal za rok 2007 daňové priznanie o dani z príjmov, sporné obchodné transakcie nepriznal a dňom 22. januára 2009 bola obchodná spoločnosť MARKO-GMC, s.r.o. vymazaná z obchodného registra. Navyše p. R. M. správcovi dane nepredložil podklady, ktoré by preukazovali uskutočnenie sprostredkovania kúpnych zmlúv pre žalobcu, keďže tieto mu mali byť odcudzené. Žalobcovi nemohli byť uznané ako daňový náklad ani hotovostné výdavky, ktoré si zaúčtoval na základe faktúr č. 27/2006, č. 29/2006, č. 33/2006 a č. 38/2006 celkom vo výške 474 673,04 € (14 300 000 Sk) pre dodávateľa TRADEINVEST spol. s r.o. ako plnenia za vykonané práce, nakoľko predložené faktúry nielenže neobsahovali podstatné náležitosti v zmysle § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ale žalobca k nim nepredložil žiadne podklady, na základe ktorých boli fakturované sumy vyčíslené a nepredložil ani prílohy preukazujúce súpis a rozsah dodaných prác a služieb. Správca dane vykonal dokazovanie za účelom objasnenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti, ktorým zistil, že spoločnosť TRADEINVEST spol. s r.o., ako aj jej bývalý a tiež súčasný konateľ sú nekontaktné osoby, pričom zároveň z predložených daňových priznaní vyplynulo, že vyplatené sumy neboli ako zdaniteľné obchody priznané. Zo všetkých dôkazov vykonaných správcou dane aj podľa názoru odvolacieho súdu vyplýva, že k dodaniu prác a služieb medzi žalobcom a dodávateľmi, nemohlo dôjsť tak, ako to deklaroval žalobca na základe predmetných dodávateľských faktúr, z ktorých dôvodov plnenia z nich nie je možné považovať za daňové výdavky, pretože na daňové účely neboli dostatočne preukázané.

Treba súhlasiť s konštatovaním súdu prvého stupňa, že dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia obchodu deklarovaného v daňovom priznaní a žalobcom preukazovaného faktúrami bolo na žalobcovi, avšak tento v celom daňovom konaní nevedel preukázať, že obchodné transakcie uskutočnil s vyššie uvedenými dodávateľmi. Za vystavenie dokladov, ktorými preukazuje skutočnosti uvádzané v daňovom priznaní, zodpovedá daňový subjekt. Pokiaľ teda žalobca si uplatnil ako výdavok odmeny za uskutočnenie prác a služieb vo výške 511 186,35 € (15 400 000 Sk), 159 330,81 € (4 800 000 Sk) a 474 673,04 € (14 300 000 Sk), v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z., bolo jeho povinnosťou spôsobom nevzbudzujúcim akékoľvek pochybnosti preukázať, že daňové doklady ním predložené k daňovej kontrole sú spôsobilé preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie zníženia základu dane.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkami žalobcu, že k záverom, na základe ktorých krajský súd i žalovaný vylúčili sporné výdavky, dospeli na základe subjektívneho názoru, pričom sa nevysporiadali s argumentáciou žalobcu. Neprihliadnuc ani na námietku, že v rozsudku, ako i v rozhodnutí žalovaného absentuje odôvodnenie odlišného právneho názoru o neuznaní daňových výdavkov. Dodávajúc, že neobstála ani námietka, že v prípade, ak žalovaný dospel k záveru, že žalobca si nesplnil dôkaznú povinnosť, dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti neuznaných daňových výdavkov sa presunulo na správcu dane, ktorý mal podľa žalobcu dôslednejším dokazovaním skúmať sporné skutočnosti. Odvolací súd má za to, že z postupu a rozhodnutí daňových orgánov ako aj súdu prvého stupňa nevyplýva, že by hodnotili dôkazy vykonané v daňovom konaní v prospech alebo neprospech len jednej strany, čím by porušili zásadu rovnosti zbraní a teda, že by pri hodnotení dôkazov účelne postupovali v neprospech žalobcu. Subjektívny názor žalobcu, vyjadrený v uvedenom tvrdení, z administratívneho spisu ani zo súdneho spisu ako aj z odôvodnení preskúmaných rozhodnutí nevyplýva. Taktiež nemožno súhlasiť s názorom žalobcu o prenesení dôkaznej povinnosti na daňový

orgán, keďže v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. dôkazná povinnosť predovšetkým zaťažuje daňový subjekt, čo však nezbavuje daňové orgány povinnosti zistiť skutkový stav čo najúplnejšie.

Vzhľadom k uvedenému odvolací nepovažoval námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhoveniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia správne vyhodnotili v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobca za zdaňovacie obdobie 2007 nesplnil zákonné podmienky na zníženie základu dane, pretože žalobca neuniesol dôkazné bremeno o tvrdení, že predmetné výdavky sa uskutočnili a súviseli s jeho zdaniteľnými príjmami.

Z uvedených dôvodov odvolací súd považuje záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcoví ako platiteľovi dane vyrubili za zdaňovacie obdobie 2007 rozdiel dane z príjmov fyzických osôb zistený na základe daňovej kontroly vychádzajúc z vyčíslenej dane žalobcom v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2007 a dane vyčíslenej daňovým úradom z platieb vyplývajúcich z dôkazov vykonaných v daňovom konaní, za skutkovo správny a v súlade so zákonom.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p.

O náhrade trov odvolacieho konania Najvyšší súd Slovenskej republiky 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., nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

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 odvolanie nie je prípustné.