

**ROZSUDOK****V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: **Ing. O. N.**, IČO: X., DIČ X., O., K., zastúpený advokátom JUDr. J. G., so sídlom AK T., T., proti žalovanému **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** (pôvodne Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky), Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13754-88204/2010/990013-r z 20. Septembra 2010 na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/192/2010-46 z 10. mája 2011, jednohlasne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/192/2010-46 z 10. mája 2011, **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 .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/224/13754-88204/2010/990013-r z 20. septembra 2010, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kolárovo č. 620/230/9402/10/Sy zo dňa 8. júna 2010, ktorým správca dane na základe

výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 v sume 74 521,60 Euro podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní ako rozdiel dane uvedenej v hlásení (daňovom priznaní) v sume 61 362 Sk a dane zistenej po vykonanej daňovej kontrole vo výške 2 306 400 Sk, teda rozdiel dane vo výške 2 245 038 Sk (prepočet na Euro $2\,245\,038 \text{ SK}/30,1260 = 74\,521,60 \text{ Euro}$).

Krajský súd z predloženého administratívneho spisu žalovaného zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 620/320/4015/2010/Gog zo dňa 24. marca 2010 spolu s dodatkom zo dňa 26. mája 2010, ktorý bol prerokovaný so žalobcom dňa 31. mája 2010. Z administratívneho spisu vedeného v danej veci krajský súd zistil, že žalobou napadnuté rozhodnutie sa vzťahuje na prípad, keď žalobca si neoprávnene zahrnul do daňových výdavkov sumu 35 250 950 Sk za nákup valút od seba samého ako fyzickej osoby, pričom vychádzal zo skutočného obsahu právneho úkonu a zároveň znížil žalobcove príjmy o 23 544 451 Sk, ktorú si žalobca priznal z titulu predaja valút sebe samému, resp. jeho manželke, nakoľko bolo preukázané, že išlo o výber valút vložených žalobcom na účet, a tieto mali byť zaúčtované ako príjmové položky neovplyvňujúce základ dane. Ďalej si žalobca neoprávnene zahrnul do daňových výdavkov sumu 109 488 Sk, pričom išlo o účtovné doklady, ktoré neobsahovali zákonom predpísané náležitosti, a to konkrétne označenie účastníkov účtovného prípadu. Žalobca takto nakupoval valuty od neidentifikovaných osôb a vynaloženie finančných prostriedkov nebolo pre daňové účely preukázané.

Krajský súd uviedol, že z predložených listinných dôkazov, že žalobca v rámci daňovej kontroly predložil správcovi dane doklady označené ako „odpočet o výmene valút – devíz“ vystavených v priebehu roka 2004, v ktorých je uvedené meno klienta - Ing. O. N. Podľa týchto dokladov žalobca ako podnikateľ nakupoval od seba samého ako fyzickej osoby (nepodnikateľ – občan) valuty, a takto vynaložené peniaze v sume 32 250 950 Sk si uplatnil do daňových výdavkov. Krajský súd v zhode s správnyimi orgánmi dospel k záveru, že tieto výdavky nie sú daňovými výdavkami v súlade s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, keďže nepreukázal správcovi dane za na základe vystaveného dokladu uvedené valuty skutočne od seba samého aj nakúpil a to bez ohľadu na plnomocenstvo, ktoré mu za týmto účelom bez uvedenia dátumu podpísala jeho manželka, ktorým ho splnomocnila na nakladanie s s prostriedkami, ktoré boli predmetom ich bezpodielového spoluvlastníctva pri výkone jeho podnikateľskej činnosti. Manželia navyše nemali zrušené bezpodielové

spoluvlastníctvo. Správca dane neuznal žalobcovi ako daňové výdavky ani výdavky na nákup valút. Nakoľko nemal pochybnosť o tom, že žalobcom predložené doklady nespĺňali zákonom predpísané náležitosti účtovných dokladov, ktorý musel obsahovať aj označenie účastníkov, od ktorých valuty nakupoval. Súd mal taktiež z ďalších listinných dôkazov za preukázané, že predložených dokladov „predajný odpočet devízových prostriedkov“ vystavených v priebehu roka 2004, na ktorých bolo uvedené priezvisko Ing. O. N., že žalobca predával ako podnikateľ sebe Ako nepodnikateľovi valuty v sume 23 544 451 Sk a takto mal dosiahnuť príjmy v uvedenej sume, pričom tak ako v prípade valút od seba samého sebe samému, nepreukázal ani predaj valút sebe samému od seba samého. Rovnako ako v prípade nákupu valút sebe samému, tak i v prípade predaja valút sebe samému žalobca nepreukázal reálnosť uskutočnenia tohto obchodu, respektíve daňovú uznateľnosť tejto transakcie. Krajský súd preto v zhode s správnymi orgánmi oboch stupňov dospel k rovnakým zisteniam, že žalobcovi nemohol zahrnúť do príjmov sumu 23 544 451 Sk a do nákladov sumy 35 250 950 Sk za nákup, resp. predaj valút a sumu 109 488 Sk za nákup valút od neidentifikovaných osôb ($35\,250\,950\text{ Sk} + 109\,488\text{ Sk} - 23\,544\,541\text{ Sk} = 11\,815\,897\text{ Sk}$ a príslušná daň 19%, t.j. $2\,245\,020,61\text{ Sk}/30,126 = 74\,521,60\text{ Euro}$). Na základe týchto skutkových zistení podľa krajského súdu správne orgány logicky a v rámci správnej úvahy ako aj v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení platnom do 31. decembra 2004 dospeli k správnym právnym záverom s ktorými sa krajský súd stotožnil, pričom nezistil také vady konania, na ktoré by musel prihliadať z úradnej povinnosti a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol. Žalobcovi zároveň podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal náhradu trov konania, nakoľko v konaní nebol úspešný.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší žalobami napadnuté rozhodnutia a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie, a žalovaného zaviazne na náhradu trov konania žalobcu.

V odvolaní opakovane zotrval na dôvodoch tak, ako boli uvedené v žalobe, pričom namietal, že vynaloženie výdavkov ktoré si uplatnil v zdaňovacom období roku 2004 bolo v súlade s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, ktoré podľa jeho názoru boli jednoznačne daňovým výdavkom. Ďalej namietal, že neuznanie výdavkov s neoznačením druhého účastníka právneho vzťahu, pričom namietal, že správca dane nesprávne odkazoval na ust. § 10 ods. 1 písm. b/ zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve. Poukázal na rozsudok

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sž/109/1999, že predloženie účtovných dokladov žalobcom nezbavuje správcu dane aj v prípade ich nesprávnosti povinnosť preskúmať skutočný obsah operácie, na základe ktorej bol daňový doklad vystavený, pričom sa do úvahy berie skutočný obsah právneho úkonu. Poukázal taktiež na skutočnosť, že devízový zákon nezakazuje dohodnúť si s klientom iný kurz, než ten ktorý bol platný podľa devízového kurzu NBS. Podľa jeho názoru predmetné rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov odôvodnenia a poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. R 60/200, R 29/1996, R 30/1994.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. mája 2012 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy 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 OSP).

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov 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, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 10 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve účtovný doklad je preukázateľný účtovný záznam, ktorý musí obsahovať:

- a) označenie účtovného dokladu,
- b) obsah účtovného prípadu a označenie jeho účastníkov,
- c) peňažnú sumu alebo údaj o cene za mernú jednotku a vyjadrenie množstva,
- d) dátum vyhotovenia účtovného dokladu,
- e) dátum uskutočnenia účtovného prípadu, ak nie je zhodný s dátumom vyhotovenia,

f) podpisový záznam osoby (§ 32 ods. 3) zodpovednej za účtovný prípad v účtovnej jednotke a podpisový záznam osoby zodpovednej za jeho zaúčtovanie,

g) označenie účtov, na ktorých sa účtovný prípad zaúčtuje v účtovných jednotkách účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ak to nevyplýva z programového vybavenia.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov 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.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov, tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Z uvedených dôvodov sa preto najvyšší súd stotožňuje s napadnutým rozsudkom krajského súdu a jeho odôvodnením, a ako na vecne správny naň

v plnom rozsahu poukazuje (§ 219 ods. 2 OSP). Na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia najvyšší súd pre úplnosť uvádza.

Tvrdenie žalobcu, že správca dane po vykonaní daňovej kontroly v roku 2002 mu uznal ako daňové výdavky operácie, ktoré mu neuznal za daňové výdavky v kontrolovanom roku 2004 neobstoja, nakoľko správca dane ako orgán verejnej moci v správnom konaní iba aplikuje zákon. Nie je však orgánom oprávneným vykladať zákon, nakoľko toto oprávnenie má iba všeobecný súd, alebo ústavný súd. Pokiaľ mal správca dane dôvodnú pochybnosť o úplnosti a reálnosti preukázania výdavkov, ktoré si viedol žalobca vo svojom účtovníctve, tak je potrebné uviesť, že v prípade pochybností zo stany správcu dane o vynaložení výdavkov v súlade s ust. § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov tak, aj najvyšší súd dospel k zhodným zistenia ako správca dane, žalovaný a krajský súd. Žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal reálnosť plnenia tak, ako vyplynula z dokladov vedených v jeho účtovníctve, ba čo viac celá účtovná operácia sa odvolaciemu súdu javila ako, účelová, majúca za cieľ, znížiť si svoj základ dane, za účelom zaplatenia nižších daní do štátneho rozpočtu. Z uvedeného je potom následne zrejmé, že ani jeho účtovníctvo verne nezobrazovalo reálny obraz jeho podnikateľskej činnosti. Pokiaľ ide o neuvedenie mien účastníkov obchodov, ktoré správca dane vyradil z daňových výdavkov, tak je potrebné uviesť, že ust. § 10 ods. 1 písm. b/ zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve ukladá účtovným jednotkám uvádzať v účtovných dokladoch aj mená účastníkov, čo však žalobcove doklady neobsahovali a preto správca dane správne uvedené doklady neuznal za daňové výdavky. Pokiaľ ide o daňový príjem za predaj valút sebe resp. manželke, tak najvyšší súd zhodne so správcom dane, žalovaným aj krajským súdom dospel k zhodným záverom, že aj v tomto prípade išlo o účtovnú operáciu, ktorá úzko súvisela s nákupom valút od seba samého a preto ich správca dane správne nezahrnul do daňových príjmov.

Najvyšší súd nemôže priznať úspech ani námietke žalobcu, že napadnuté rozhodnutia správnych orgánov sú nepreskúmateľné z dôvodu absencie dôvodov. Daňové orgány v rozhodnutiach uviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, aké dôkazy v konaní vykonali a akým spôsobom ich vyhodnotili, a tiež na základe akých právnych predpisov rozhodovali, pričom sa daňové orgány oboch stupňov vysporiadali aj s námietkami žalobcu vznesenými v daňovom konaní. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a zásad logického uvažovania, keď všetky dôkazy vyhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní, alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov najvyššieho súdu alebo ústavného súdu, a nie len uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené.

Po preskúmaní predloženého spisového materiálu a postupu a rozhodnutia krajského súdu odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd dostatočne podrobne a presne zistil skutkový stav a vysporiadal sa so všetkými relevantnými námietkami žalobcu.

Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu, neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Preto ak krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmanými rozhodnutiami žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj z dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní nemal úspech a žalovanému sa náhrada trov konania zo zákona nepriznáva.

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).

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave 24. mája 2012

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Dagmar Bartalská