



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **M.**, bytom Š., IČO: X., zastúpený: *Mgr. S. G., advokátka so sídlom M.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/226/10192-76080/2009/990596-r zo dňa 17.08.2009, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/82/2009-55 zo dňa 20.01.2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/82/2009-55 zo dňa 20. januára 2010 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi 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 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/226/10192-76080/2009/990596-r zo dňa 17.08.2009, ktorým potvrdil 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 dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 645/231/20181/09/Syko zo dňa 08.04.2009, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 292 640,78 €.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z príjmov fyzických osôb za rok 2005, ktorú ukončil protokolom zo dňa 12.02.2008 a následne dňa 10.03.2008 vydal dodatočný platobný výmer. Tento bol žalovaným zrušený dňa 24.11.2008 a po doplnení dokazovania správca dane vydal dodatočný platobný výmer dňa 08.04.2009, ktorý žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil. Uvedeným dodatočným výmerom bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2005 v sume 292 640,78 €, z dôvodu porušenia ust. § 17 ods. 2 v nadväznosti na § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Hlavným predmetom činnosti žalobcu bol nákup a predaj vajec a za zdaňovacie obdobie roka 2005 vykázal príjmy z podnikania a tomu prislúchajúce výdavky. Žalobca pre odcudzenie dokladov nepredložil účtovné doklady, potom niektoré predložil. Za zdaňovacie obdobie roka 2005 si žalobca uplatnil daňové výdavky zaúčtované v peňažnom denníku (väčšinou neočíslované doklady) v celkovej výške 49 028 410,-- Sk na základe výdavkových pokladničných dokladov, ku ktorým boli predložené doklady z ERP od dodávateľa S. s.r.o. Správca dane pri kontrole dokladov žalobcu zistil, že doklady z ERP zo dňa 29.04.2005 o 15:31 hod. za nákup vajec obsahovali aj dennú uzávierku vystavenú dodávateľom S. s.r.o. o 15:37 hod., pričom S. s.r.o. mal v odbytovom sklade len jednu pokladňu a predaj realizoval od 7:30 hod. do 15:00 hod., kedy sa mala urobiť denná uzávierka, ktorá sa s tržbou odovzdala ekonómke a k pokladni nemal iný po 15:00 hod. prístup. Podobne nákupy v dňoch 31.03.2005, 31.05.2005, 31.08.2005, 31.10.2005, 30.11.2005 po 16:00 hod. boli v rozpore s hore uvedenou skutočnosťou. Na dokladoch z ERP zo dňa 08.06.2005 vystavených S. s.r.o. majú prečiarknutý mesiac jún a opravený na júl a boli zaradené na odpočítanie dane za júl 2005, čo je nedôvodný zásah, pretože ERP majú nastavený dátum a čas automaticky. Doklady z ERP sú vystavené prevažne na sumu 50 000,-- Sk z jedného dňa v časovom rozpätí pár sekúnd alebo minút, hoci celkový nákup toho ktorého dňa bol ďaleko väčší napr. 11.02.2005, 08.03.2005, 16.03.2005, 29.04.2005 a pod. Suma 50 000,-- Sk (s DPH) na jednotlivých dokladoch z ERP prispôbovali aj ceny vajec, keď napr. dňa 31.05.2005, 15.07.2005, 31.08.2005 uvádzali nákup 20 000 ks v cene á 1,80 Sk, 6 950 ks á 2,-- Sk a 1 ks v cene 100,-- Sk. Dňa 31.10.2005 a dňa 30.11.2005 je na doklade uvedený nákup 1 ks vajca za 50 000,- Sk. Žalobca predložil faktúru č. 453-2005 za marec 2005 bez uvedenia množstva a jednotkovej ceny, v účtovníctve žalobcu je doklad č. 0047 zo dňa 29.04.2005 vyhotovený o 15:37 hod. (po pracovnej dobe dodávateľa), ktorý sa však mal nachádzať v pokladničnej knihe dodávateľa. Do zápisnice sa žalobca vyjadril, že za vajcia platil priamo vodičom alebo na farme dodávateľa, len nevedel uviesť komu. Bývalý konateľ dodávateľa S., s.r.o. J.K. tvrdil, že obchody prebiehali, ale nemal doklady, on doklady nevystavoval, nepamätal si na bývalých zamestnancov, faktúry nepodpisoval. Vypočutí zamestnanci S., s.r.o. nepotvrdili konkrétne obchody so žalobcom a nepreukázali sa tieto obchody ani prepravcom vajec. Prepravca J. K. najskôr uviedol, že vozil vajcia len od žalobcu pre S., s.r.o. a neskôr zmenil výpoveď tak, že prepravu vajec robil aj zo Štvrtku na Ostrove (S., s.r.o.) do Trenčína pre žalobcu, ale v jeho účtovných dokladoch sú faktúry len z Trenčína do Štvrtku na Ostrove. Všetky tieto skutočnosti (inak podrobne uvedené v napadnutých rozhodnutiach), najmä ale nedostatky tzv. faktúr bez zákonných náležitostí, ktoré za faktúry

nemožno považovať a neštandardné, mimo bežného režimu firmy vystavené doklady z ERP, čím je spochybnená ich pravosť, svedčia záverom daňových orgánov, že nákupy vajec u dodávateľa S., s.r.o. neboli žalobcom zrealizované a niet zákonných podmienok pre uznanie uplatnených daňových výdavkov. Žalobca a jeho dodávateľ účelovo vypovedali, údaje v dokladoch prispôbovali vlastným záujmom a preto sami spochybnili dôkazy.

Za daňový výdavok možno uznať len výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, riadne preukázaný (fyzicky doložený), zaúčtovaný v účtovníctve alebo evidovaný v evidencii daňovníka a uplatnený vo výške stanovenej zákonom. Ak výdavky nevykazujú tieto znaky, nie sú daňovými výdavkami a dôkazné bremeno zaťažuje daňovníka. Žalobca predložením dokladov len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, ale zároveň musí byť schopný plnenie preukázať aj v skutočnosti. Daňové orgány nespochybnili, že žalobca tovar nakúpil a následne predal svojim odberateľom a dosiahol zdaniteľný príjem. Zdanenie príjmu v rozsahu spochybnených výdavkov nie je bez ďalšieho dôkazom preukazujúcim opodstatnenosť daňového výdavku, preukazuje len podmienku vecnosti výdavku.

Nákup vajec spoločnosťou S. s.r.o. od iných dodávateľov nebol ničím preukázaný a nevyplýva to z potvrdenia Daňového úradu Malacky. Tento záver nemôže zvrátiť výpoveď bývalého konateľa S., s.r.o. J.K., ktorý menil výpoveď a keď potvrdzoval obchod so žalobcom, nemal o tom dôkazy a tieto sa ani nedajú zabezpečiť, keďže S., s.r.o. bola už 23.11.2006 vymazaná z obchodného registra a posledný konateľ M.B. zomrel dňa 18.06.2007. Podobne aj údaje o preprave vajec dopravcom J.K., objektívnymi dôkazmi neboli potvrdené (doklady J.K. svedčia len o doprave vajec od žalobcu do S., s.r.o. vo Štvrtku na Ostrove, ale nie opačne). Pri skúmaní podmienok uznania výdavku ako daňového výdavku, a to preukázateľnosti a vecnosti, je nevyhnutné zaoberať sa dodávateľom a zistené skutočnosti o ňom sa v daňovom konaní musia prejavovať. Návrh na doplnenie dokazovania o znalecký posudok krajský súd v zhode so žalovaným nepovažoval za dôvodný. Zo zisteného skutkového stavu veci by znalec nemohol preukázať, že tovar bol dodaný práve dodávateľom uvedeným na dokladoch (neexistencia dodávateľa od 23.11.2006, neexistencia mnohých podkladov) a nemohol by nahradiť splnenie dôkazného bremena žalobcom.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátom odvolanie, v ktorom uviedol, že daňovým výdavkom je náklad daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, z čoho vyplýva, že pri jeho uplatnení musí byť preukázateľné, že slúži predovšetkým k zabezpečeniu zdaniteľného príjmu. Daňový výdavok musí byť uznateľný vždy, ak súvisí s podnikaním a ak možno rozumne pri jeho vynaložení predpokladať, že jeho vynaložením sa dosiahne, zabezpečí alebo udrží zdaniteľný príjem. Skúmanie oprávnenosti výdavku iba z pohľadu osoby dodávateľa na dani z príjmu, nemá žiadnu oporu v zákone o dani z príjmu a nemôže byť podkladom pre vylúčenie výdavku. Preukázateľnosť v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. je viazaná práve na preukázanie, že tovar nakúpený bol nakúpený za účelom dosiahnutia, udržania

a zabezpečenia príjmu daňového subjektu a tento bol následne ním aj zdanený. Žalobca tvrdí, že nedošlo len k formálnemu doloženiu uskutočnenia obchodného prípadu, ale k deklarovaniu jeho skutočnej realizácie.

V zmysle zásady zákonnosti je povinnosťou správca dane zaobstarať si spoľahlivé podklady pre vyvodenie správneho skutkového záveru a to tak, aby došlo k spravodlivému určení dane – nespravodlivosť takto vyrubenej dane zo strany správca dane spočíva predovšetkým v tom, že daňový subjekt preukázal zdanenie nakúpených vajec, tzn. nakúpil ich za účelom zabezpečenia svojho príjmu, ktorý bol ním aj zdanený. Súčasne dodávateľ spoločnosť S. s.r.o. priznala obrat – príjem z predaja, pričom je tu predpoklad jeho zdanenia – čo mohol správca dane v rámci dožiadania preveriť. Nebolo v moci žalobcu, vzhľadom na úmrtie posledného konateľa spoločnosti S. s.r.o., zabezpečiť ďalšie dôkazy preukazujúce nákup tovaru od tejto spoločnosti.

Žalovaný ako aj správca dane svoje závery oprel o výpovede bývalých zamestnankýň spoločnosti S. s.r.o. a tieto vyhodnotil tak, že z nich vyplýva skutočnosť neexistencie dodávky vajec touto spoločnosťou žalobcovi. Žalobca namietal, že z ich obsahu vyplýva predovšetkým skutočnosť, ktorá sa týkala iba vlastnej produkcie vajec tejto spoločnosti, pričom zo samotných vyjadrení svedkýň vyplývajú rozporuplné závery týkajúce sa aj tejto skutočnosti. Ani z jednej svedeckej výpovede nevyplýva skutočnosť, že nedochádzalo k nákupu vajec od iných dodávateľov a následne k ich predaju priamo žalobcovi, resp. iným odberateľom. To, že k realizácii takejto dodávky dochádzalo svedčí aj preukázateľný fakt zistený správcom dane v rámci dožiadania na Daňový úrad Malacky. Z odpovede Daňového úradu Malacky je nesporné, že obchodná spoločnosť mala podstatne vyššie tržby z predaja ako tržby z predaja žalobcovi. Z uvedeného vyplýva, že táto spoločnosť nemohla obchodovať iba s tovarom z vlastnej produkcie, ale tento musela aj nakupovať a následne predávať. Je predpoklad, že takto získaný príjem bol spoločnosťou S. s.r.o. zdanený, čo mal mať správca dane preverené, nakoľko preukazovanie tejto skutočnosti nie je v moci žalobcu. To, že bývalý konateľ spoločnosti S. s.r.o. J.K. potvrdil, že nemá k dispozícii prostriedky, ktorými by podporil svoje tvrdenia a ani evidencia záznamov dopravcu J.K. spôsobom ním vykonaným, nemôže byť vyhodnotená na ťarchu daňového subjektu.

Žalobca navrhol, aby najvyšší súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/82/2009-55 zo dňa 20.01.2010 tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. I/226/10192-76080/2009/990596-r zo dňa 17.08.2009 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/231/20181/09/Syko zo dňa 08.04.2009 a vec vráti na nové konanie.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe zo dňa 09.12.2009 a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, tzn. že žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného č. I/226/10192-76080/2009/990596-r zo dňa 17.08.2009, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 645/231/20181/09/Syko zo dňa 08.04.2009 sú vydané

v súlade s právnymi predpismi. Navrhol, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a následne potom, ako bolo oznámenie o vyhlásení rozsudku vyvesené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk, vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým potvrdil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/82/2009-55 zo dňa 20.01.2010 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2005 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, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2005 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.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Z citovaných ustanovení zákona vyplýva, že daňovým výdavkom je výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, avšak tento náklad musí byť daňovníkom preukázateľne vynaložený. Preukázateľnosť znamená, že pre uznanie daňového výdavku nepostačuje len predloženie daňového dokladu, ale je potrebné, aby skutočnosti deklarované v daňovom doklade boli aj preukázané. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý je povinný si zabezpečiť dôkazy tak, aby skutočnosti uvádzané v daňovom doklade mohol daňovým orgánom preukázať.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil dodanie tovaru spoločnosťou S. s.r.o. žalobcovi, preto žalobca ak tvrdil, že tovar nakúpil od uvedenej spoločnosti, mal povinnosť to preukázať. Žalobca nepredložil relevantný dôkaz o tom, že tovar nadobudol od spoločnosti S. s.r.o. Správca dane nie je povinný dokazovať pôvod tovaru, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať dodanie tovaru osobou uvedenou v predkladaných daňových dokladoch.

Ak nie je preukázané, že osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ v daňových dokladoch, reálne dodala tovar žalobcovi, potom nejde o výdavok preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. v spojení s § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z..

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní nemal úspech, preto mu odvolací súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 09. novembra 2010

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková