

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/45/2015
Identifikačné číslo spisu: 3013200705
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3013200705.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: UNIPRINT, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Nová 2419, Považská Bystrica, IČO: 31 603 947, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/347556/2013/5290-r zo dňa 22. júla 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/144/2013-56 zo dňa 20. mája 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/144/2013-56 zo dňa 20.5.2015 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 13S/144/2013-56 zo dňa 20.05.2015 postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/347556/2013/5290-r zo dňa 22.07.2013. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 1100306/1/347556/2013/5290-r zo dňa 22.07.2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9312402/5/1312788/2013 zo dňa 08.04.2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2004 v sume 8 899,32 €, keď dospel k záveru, že výdavky žalobcu (náklady) - výdaj zásob zo skladu (zaúčtované v roku 2004) vo výške 1 411 057,20 Sk (vyskladnené zásoby dodané od spoločnosti FARAON, s.r.o. v hodnote 1 349 833,20 Sk a vyskladnené zásoby dodané od spoločnosti GOSTIVAR spol. s r.o. v hodnote 61 224,- Sk) nie sú daňovými výdavkami v zmysle § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 veta prvá zákona č. 595/2003 Z.z., nakoľko obstaranie týchto zásob nezodpovedá reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov (dodanie papiera pre polygrafickú výrobu) v zmysle faktúr: č. 1002/2004/2 zo dňa 10.02.2004, č. 1103204 zo dňa

11.03.2004, č. 1307/2004 zo dňa 13.07.2004, č. 2608/2004 zo dňa 26.08.2004, č. 1009/2004 zo dňa 10.09.2004, č. 1409/2004 zo dňa 14.09.2004, č. 1910/1/04 zo dňa 19.10.2004, č. 1910/2004 zo dňa 19.10.2004, č. 2210/2004 zo dňa 22.10.2004, č. 2012/2004 zo dňa 20.12.2004 od spoločnosti FARAON, s.r.o. a č. 28/2003 zo dňa 13.02.2003, č. 46/2003 zo dňa 12.03.2003, č. 71/2003 zo dňa 24.03.2003, č. 72/2003 zo dňa 10.09.2003, č. 101/2003 zo dňa 09.04.2003, č. 112/2003 zo dňa 16.04.2003, č. 155/2003 zo dňa 28.04.2003, č. 166/2003 zo dňa 22.05.2003, č. 182/2003 zo dňa 11.06.2003, č. 220/2003 zo dňa 25.06.2003, č. 231/2003 zo dňa 07.07.2003, č. 316/2003 zo dňa 08.08.2003, č. 319/2003 zo dňa 14.08.2003, č. 321/2003 zo dňa 20.08.2003, č. 407/2003 zo dňa 16.09.2003, č. 409/2003 zo dňa 22.09.2003, č. 410/2003 zo dňa 22.09.2003, č. 413/2003 zo dňa 26.09.2003, č. 452/2003 zo dňa 03.10.2003, č. 460/2003 zo dňa 08.10.2003 od spoločnosti GOSTIVAR spol. s r.o.

3. Krajský súd mal za preukázané, že žalobca si uplatnil daňové výdavky za tovar, ktorého nadobudnutie bolo síce zo strany dodávateľov žalobcu deklarované faktúrami, avšak samotní konatelia dodávateľov realizáciu fakturovaných obchodných transakcií popreli. Konkrétne za dodávateľa FARAON, s.r.o. realizáciu zdaniteľných plnení deklarovaných na sporných faktúrach poprel S. K., ktorý bol v rozhodnom čase konateľom tejto spoločnosti. Uvedená spoločnosť bola prevedená na S. K. v roku 2002 za účelom fiktívneho vystavovania faktúr pre rôznych záujemcov o faktúry, ktorých mal zabezpečovať A. Z.. Na A. Z. nakontaktoval S. K. Z. X.. Spoločnosť FARAON, s.r.o. nevykonávala žiaden reálny obchod, nikomu nič nedodala, nevykonala žiadne práce, ani neposkytla žiadne služby, všetky obchody boli len fiktívne. Za podpisovanie a opečiatkovanie faktúr, ktoré predkladal S. K. A. Z., dostal odmenu, ktorej výška závisela od výšky fakturovanej sumy. Za dodávateľa GOSTIVAR spol. s r.o. bol vypočutý Z. X., ktorý bol v rozhodnom čase konateľom tejto spoločnosti. K veci uviedol, že niekedy v roku 1999 sa skontaktoval s A. Z., ktorý ho následne nakontaktoval na ďalšie osoby, ktoré mu prostredníctvom A. Z. posielali na podpis faktúry a na opečiatkovanie príjmové a výdavkové doklady. Z. X. často podpisoval i nevyplnené faktúry, za ktoré mu boli vyplatené čiastky podľa výšky fakturovanej sumy, ktoré mu vyplácal A. Z.. Na podnet A. Z. prepísal v roku 2002 Z. X. na seba spoločnosť GOSTIVAR spol. s r.o., pričom v čase, keď on bol konateľom spoločnosti GOSTIVAR spol. s r.o. podpisoval rôzne faktúry, či už vyplnené alebo prázdne, príjmové a výdavkové pokladničné doklady, vyberal peniaze z účtov, pričom všetky faktúry boli fiktívne, spoločnosť reálne nevyvíjala žiadnu podnikateľskú činnosť. Svedok A. Z. vo svojej výpovedi uviedol, že v roku 1999 sa začal zaoberať činnosťou (krátením dane), v rámci ktorej podpisoval a pečiatkoval účtovné doklady, za čo dostával dohodnutú províziu, na základe čoho si odberateľské spoločnosti dávali do nákladov fiktívne doklady a na základe týchto dokladov si uplatňovali nadmerné odpočty. A. Z. ku každej faktúre vystavil príjmový pokladničný doklad a výdavkový pokladničný doklad, ktoré boli príslušným konateľom podpísané a opečiatkované, bez uvedenia sumy a tá bola následne podľa potreby dopísaná. Doklady potom zanesol konateľovi, podľa toho, aká dodávateľská spoločnosť bola uvedená na faktúre. A. Z. uviedol, že ani v jednom prípade nebol tovar reálne dodaný, vo všetkých prípadoch sa jednalo o fiktívne doklady. Prvou osobou, ktorá pracovala pod ním a začala preberať jednotlivé spoločnosti a na ne vystavovať fiktívne doklady bol Z. X., pričom ďalším záujemcom (ako sa pred A. Z. vyjadril Z. X.) bol aj S. K.. Žalovaný ďalej uviedol, že správcovi dane sa nepodarilo vypočítať konateľa spoločnosti FARAON, s.r.o. Ing. Z. E. (ktorý bol konateľom v rozhodnom období od 13.09.2004 do 20.12.2004), nakoľko tento zomrel dňa 22.01.2006. Pred správcom dane zhodne vypovedali konateľ žalobcu N. C., K. H. a zamestnanci žalobcu A. K., X. B., K. E., G. Q., ktorí potvrdili, že tovar (poškodený papier, alebo papier neštandardnej, nižšej kvality) žalobcovi osobne doručoval K. H., ktorý ho doviezol na nákladnom vozidle LIAZ so šoférom. Tovar bol zaevidovaný na skladových kartách, najväčšia časť sa spotrebovala na tlač, časť sa predala v nezmenenej forme a časť zostala na sklade. A. K. vypovedal, že vykladal a preberal tovar, X. B. vypovedala, že prijímala dodacie listy od skladníka, a niekoľkokrát sa zúčastnila pri preberaní dodávok papiera, K. E. vypovedala, že sa osobne zúčastňovala preberania tovaru, G. Q. vypovedala, že viedla pokladňu a K. H. odovzdala hotovosť. Správca dane vypočul i ďalšiu zamestnankyňu žalobcu M. N., ktorá uviedla, že preberania tovaru sa nezúčastňovala, s menom K. H. sa nestretla, pracovala na výstupnej kontrole a expedícii hotových výrobkov. K. H. pred správcom dane vypovedal, že zastupoval spoločnosti FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o. (dodávateľov žalobcu), nepamätal si však, kto ho na tieto spoločnosti nakontaktoval. Žalobcu, resp. N. C. (konateľa žalobcu) si K. H. našiel v telefónnom

zozname. K. H. potvrdil, že dodával žalobcovi tovar, žalobca tovar od neho prebral a vyplatil mu dohodnutú sumu, z ktorej sumy K. H. patrila mierna provízia od spoločností, ktoré zastupoval (FARAON, s.r.o., GOSTIVAR spol. s r.o., ale i IXUS, s.r.o., TINGO, s.r.o.), o čom však písomný dôkaz nemá. Samotný tovar, jeho nakládku a prepravu podľa vyjadrenia K. H. zabezpečovali dodávatelia, jeho úlohou bolo len tovar na určenom mieste vyložiť a zabezpečiť platbu. K. H. nevystavoval ani účtovné doklady, tieto vystavovali konatelia dodávateľov, pričom K. H. účtovné doklady spolu s peniazmi len odovzdal kuriérom, ktorých poslali konatelia dodávateľov. Pokyny ohľadne jednotlivých dodávok medzi dodávateľmi FARAON, s.r.o., GOSTIVAR spol. s r.o. a žalobcom sprostredkoval K. H. A. Z., výhradne s ktorým K. H. ďalej jednal. Podrobnosti jednotlivých zdaniteľných plnení K. H. uviesť nevedel.

4. K námietke žalobcu, že správca dane nedostatočne objasnil, či žalobca nakúpil tovar od svojich dodávateľov, spoločností FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o. krajský súd uviedol, že vykonané dokazovanie zo strany správcu dane považuje za dostatočné a zo zistení vyššie uvedených nemohol správca dane ako i žalovaný dospieť k inému záveru ako dospeli, pričom je bez akýchkoľvek pochybností zrejmé, že správca dane ako i žalovaný ustálili, že žalobca nenakúpil tovar deklarovaný na sporných faktúrach od spoločností FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o.. Ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu, že správca dane a žalovaný nepripisujú žiadnu závažnosť svedeckým výpovediam svedkov K. H., A. K., X. B., K. E., G. Q. a M. N.. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že správca dane, rovnako ako žalovaný vyvodili z vyššie uvedených svedeckých výpovedí správny záver. I keď títo svedkovia potvrdili existenciu tovaru, nepotvrdili, žeby tento tovar dodali žalobcovi dodávatelia uvedení na sporných faktúrach. Len samotná existencia tovaru, bez toho, aby bolo zároveň preukázané, že tento tovar bol dodaný žalobcovi práve dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach, nie je dostatočným dôvodom na uznanie deklarovaných výdavkov za výdavky daňové. Keďže dodávatelia žalobcu deklarovaní na sporných faktúrach sú spoločnosťami, ktoré reálne nevykonávajú žiadnu podnikateľskú činnosť, je vylúčené, aby tovar pochádzal od týchto spoločností. Pokiaľ správca dane a žalovaný pri svojom rozhodovaní vychádzali i z výpovedí bývalých konateľov spoločností FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o., takýto postup je v súlade so zákonom a neexistuje jeden racionálny dôvod, prečo by správne orgány na tieto výpovede nemali prihliadať. Navyše je potrebné opätovne zdôrazniť, že jednotlivé výpovede v ich súhrne dávajú celkový obraz o tom, akým spôsobom prebiehali a boli organizované jednotlivé fiktívne obchody, výpovede bývalých konateľov sú v úplnej zhode i s výpoveďou A. Z., pričom ani výpoveď K. H., a ani výpovede zamestnancov žalobcu nie sú v rozpore so zisteniami vyplývajúcimi zo svedeckých výpovedí bývalých konateľov spoločností FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o. S. K. a Z. X.. Zo svedeckých výpovedí bývalých zamestnancov totiž vyplýva len to (ako už bolo vyššie konštatované), že tovar neznámeho pôvodu (išlo o poškodený papier, alebo papier neštandardnej, nižšej kvality) žalobcovi osobne doručoval K. H., a to konkrétne na nákladnom vozidle LIAZ so šoférom. Vychádzajúc z uvedeného (keďže výpovede bývalých konateľov a výpovede zamestnancov žalobcu si vzájomne neodporujú) je zrejmé, že akékoľvek úvahy žalobcu o tom, žeby správca dane a žalovaný preferovali výpovede bývalých konateľov spoločností FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o. S. K. a Z. X. nie sú opodstatnené, rovnako ako nie je opodstatnené (z toho istého dôvodu) tvrdenie žalobcu, že správne orgány posudzovali dôveryhodnosť výpovedí len podľa toho, či sú alebo nie sú v prospech žalobcu. Ani skutočnosť, že konatelia vyberali peniaze z firemných účtov nie je dôkazom, ktorý by svedčil v prospech žalobcu a rozhodne nie je dôkazom, že firmy reálne vykonávali podnikateľskú činnosť. Technicky je možné vykonávať pohyby na účtoch bez toho, aby boli odrazom reálneho obchodu.

5. Poukazujúc na vyššie uvedené skutočnosti krajský súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný dôvodne ustálili, že predmetné faktúry od spoločností FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o. sú fiktívnymi výdavkami, ktoré neodrážajú reálne plnenie. Preto tieto faktúry nemohli byť uznané ako daňové výdavky, nakoľko nespĺňajú podmienky v zmysle § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 veta prvá zákona č. 595/2003 Z.z..

6. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a

správca dane sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania uviedol, že závery krajského súdu vyslovené v napadnutom rozsudku sú jednostranné a tendenčné v snahe prezentovať správnosť záverov daňových orgánov. Uvedený prístup k zisťovaniu skutkového stavu a k právnemu posúdeniu veci je spravidla prístupom neobjektívnym, pretože berie zreteľ len na časť možných argumentov. Výlučné sledovanie len jednej línie spôsobuje, že výsledky rozhodovania nie sú objektívne. Takýto postup nemôže byť aplikovaný, je neprípustný a je porušením práva na spravodlivé konanie. Poukázal na judikatúru Ústavného súdu SR (napr. I. ÚS 241/07) ako aj judikatúru Najvyššieho súdu SR (rozsudky sp.zn.7Sž/10/00, 7 Sž/42/00, 7Sž 177-179/00, 3Sžf/85/2007, 3Sžf/10/2008, 3Sžf/20/2008), z ktorej vyplýva, že daňové výdavky majú tzv. neosobný (vecný) charakter viažuci sa síce na subjekt, ale bez tohto, aby tento subjekt bol bližšie konkretizovaný, v dôsledku čoho je rozhodujúca materiálna existencia tohto výdavku. Zdôraznil, že ak daňové orgány a krajský súd neuznali výdavky, pretože nespĺňajú podmienky v zmysle § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 veta prvá zákona č. 595/2003 Z.z., potom ich neuznanie v zmysle právneho názoru rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/42/2012 mali odôvodniť tým, že neboli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov a svoje rozhodnutie mali odôvodniť dôkazmi, ktoré toto tvrdenie preukazujú a nie pochybnosťami o osobách dodávateľov. Z rozhodnutia daňových orgánov a rozsudku krajského súdu vyplýva, že posudzovaním materiálneho znaku výdavkov, teda tým, či výdavky smerovali k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov sa daňové orgány a krajský súd nezaoberali. Daňové orgány a krajský súd boli povinné v zmysle § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. posudzovať jednotlivé dôkazy nielen samostatne, ale aj vo vzájomných súvislostiach. Pokiaľ by krajský súd jednotlivé dôkazy vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti, bolo logické prijať záver, že K. H. vykonával podnikateľskú činnosť dodávateľských spoločností a tieto spoločnosti tovar žalobcovi dodali. Rozsudok krajského súdu je v rozpore so zisteným skutkovým stavom, dôsledkom čoho je jeho nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

7. Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

8. 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, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach 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 veta prvá O.s.p.), keď deň 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 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

9. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

10. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

11. Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Trenčín, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2004 v sume 8 899,32 € a preto odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok krajského súdu 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 krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

12. Zákonomdarca v právnej norme § 3 ods. 1 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 zákona o správe daní). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3). 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). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

13. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné 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 dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

14. 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.

15. 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/.

16. Z obsahu administratívneho spisu mal odvolací súd za preukázané, že správca dane v období od 11.06.2007 do 09.06.2008 vykonal u žalobcu riadnu daňovú kontrolu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2004. Výsledkom daňovej kontroly bolo zistenie, že žalobca si v roku 2004 účtoval náklady vynaložené v súvislosti s nadobudnutím tovaru (papieru pre polygrafickú výrobu) od spoločností FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR, spol. s r.o. faktúrami z roku 2003 a 2004. Za účelom preverenia si skutočností rozhodujúcich pre posúdenie týchto výdavkov v zmysle § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. správca dane vypočul S. K. (konateľ spoločnosti FARAON, s.r.o.) a Z. X. (konateľ spoločnosti GOSTIVAR spol. s r.o.), z ktorých výpovedí nepochybne vyplynulo, že dodávateľské spoločnosti reálne nevykonávali žiadnu činnosť a žalobcovi žiaden tovar nedodali. K jednotlivým faktúram uviedli, že faktúry vystavovali len fiktívne za províziu, v závislosti od výšky sumy uvedenej na fiktívnej faktúre, pričom k nadobudnutiu predmetného tovaru sa nevedeli vyjadriť. Uvedené závery boli potvrdené aj výsluchom A. Z. (pre ktorého pracovali aj S. K. i Z. X.), keď uviedol, že za províziu obstarával podpísané a opečiatkované účtovné doklady, na základe ktorých si odberateľské firmy uplatňovali nadmerné odpočty. Odvolací súd tak konštatuje, že zo strany konateľov dodávateľských spoločností k dodaniu tovaru žalobcovi nemohlo dôjsť. Pokiaľ žalobca poukazoval na

to, že predmetný tovar mu bol dodaný K. H., konajúcim na základe plnomocenstva udeleného mu konateľmi dodávateľských spoločností, túto skutočnosť je potrebné vyhodnotiť v nadväznosti na výpoveď A. Z., ktorého pokynmi sa K. H. riadil tak, že zdaniteľné plnenia deklarované na sporných faktúrach sa neuskutočnili. Odvolací súd zastáva názor, že výpovede žalobcu (konateľ N. C.) ale i jeho zamestnancov (A. K., X. B., K. E., G. Q.), síce nasvedčovali možnej existencii obchodných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťami FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o., no nepreukázali reálne dodanie tovaru žalobcovi v súvislosti s predloženými faktúrami.

17. 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 uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 citovaného zákona. Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následné určenie správnej výšky základu dane nepostačuje, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu - faktúry s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi (v tomto prípade spoločnosťami FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o.). Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane. V danom prípade bolo nepochybne preukázané, že žalobca v konaní nepredložil žiadne iné relevantné dôkazy, na podporu svojich tvrdení, že predmetné dodávky vykonali spoločnosti FARAON, s.r.o. a GOSTIVAR spol. s r.o.. Úlohou správnych orgánov nie je zisťovať pôvod predmetného tovaru, keďže je povinnosťou žalobcu preukázať, že predmetný tovar dodal žalobcovi dodávateľ uvedený na faktúre. V predmetnej veci nielenže žalobca nepreukázal, že dodávateľské spoločnosti dodali žalobcovi reálne tovar popísaný v sporných faktúrach, ale práve naopak, správca dane rozsiahlym dokazovaním preukázal, že tovar nemohli dodávateľské spoločnosti žalobcovi reálne dodať, nakoľko ním sami nedisponovali. Skutkový stav bol daňovými orgánmi zistený v dostatočnom rozsahu, pretože daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie na preukázanie dodania tovaru od konkrétne označených dodávateľov a súčasne zamerali dokazovanie vo vzťahu k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov. Z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že predmetné výdavky, možno považovať za výdavky podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 24 ods. 1 zákona o správe daní.

18. Odvolací súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu o jednostrannom posudzovaní dôkazov daňovými orgánmi. Je nepochybné, že daňové orgány vykonávali dokazovanie tak, aby bol zistený skutočný stav vecí, keď vypočuli nielen konateľov dodávateľských spoločností ale aj žalobcu, jeho zamestnancov a ďalšie osoby, pričom tieto dôkazy vyhodnotili vo vzájomnej súvislosti. Z postupu a rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva, že by hodnotili dôkazy vykonané v daňovom konaní v prospech alebo neprospech len jednej strany, čím by porušili zásahu 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.

19. Pokiaľ žalobca poukazoval na právne závery Najvyššieho súdu SR vyslovené napr. v rozsudku sp.zn. 3Sžf 85/2008, že vecný charakter daňových výdavkov je daný materiálnou existenciou daňového výdavku, u ktorého je požiadavka iba na vecnú súvislosť s príjmami daňového subjektu a sp.zn. 3Sžf 10/2008, že daňové výdavky pre daň z príjmov (na rozdiel od dane z pridanej hodnoty) majú tzv.

neosobný charakter v dôsledku čoho je rozhodujúca samotná existencia výdavku a jeho vecná súvislosť s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmu u kontrolovaného subjektu, odvolací súd dáva do pozornosti, že najvyšší súd vychádzal v uvedených prípadoch z iných skutkových okolností a v prípade rozhodnutia sp.zn. 3Sžf 10/2008 najvyšší súd konštatuje, že vecný charakter daňových výdavkov je daný materiálnou existenciou daňového výdavku, s ktorým argumentom sa plne stotožnil odvolací súd v preskúmvanej veci s tým, že práve bolo povinnosťou daňového subjektu žalobcu preukázať materiálnu existenciu daňového výdavku, pričom nemožno považovať za dôkaz na jej preukázanie len predloženie samotnej faktúry, keďže jej správnosť musí vychádzať spôsobom nevzbudzujúcim akékoľvek pochybnosti z objektívne existujúcich skutočností potvrdzujúcich realizáciu obchodu, čo v danom prípade žalobca nepreukázal.

20. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd nepovažoval námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhoveniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako krajský súd, 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 preskúmvaných rozhodnutí.

21. Odvolací súd dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci 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. Z uvedených dôvodov odvolací súd považuje záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane vyrubili za zdaňovacie obdobie 2004 rozdiel dane z príjmov právnických osôb za skutkovo správny a v súlade so zákonom.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody, ako aj na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1, ods. 2 O.s.p. potvrdil.

23. O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému zo zákona náhrada trov konania neprináleží.

24. 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.