



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členiek senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci **žalobkyne: M. P. - T., Č., IČO: X.**, zastúpenej *Advokátskou kanceláriou U., s.r.o., S.*, proti **žalovanému: Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, **o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/12249-95280/2009/990013-r zo dňa 19.8.2009, o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/143/2009-108 zo dňa 30.3.2010, jednohlasne, takto**

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/143/2009-108 zo dňa 30.3.2010 **p o t v r d z u j e**.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Nitre napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/12249-95280/2009/990013-r zo dňa 19.8.2009, ktorým podľa ust. § 48 ods. 5 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Levice č. 623/230/18981/09/Za zo dňa 4.5.2009, ktorým žalobkyni ako daňovému

subjektu v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 citovaného zákona za porušenie ust. § 19 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov bol vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 147.951,13 eura. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobkyni ich náhradu nepriznal.

V odôvodnení rozsudku konštatoval, že správca dane vykonal v predmetnej veci rozsiahle dokazovanie, vrátane šetrenia u správcov dane príslušných pre spoločnosti, s ktorými mala žalobkyňa obchodovať, teda nakupovať kovový odpad, a to od spoločností S., spol. s.r.o., O. S., spol. s.r.o., G. T., s.r.o. a N., spol. s.r.o.. Uviedol, že dodávky kovového odpadu od týchto spoločností žalobkyňa nevedela reálne preukázať a jednoznačne neuniesla dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.. Mal za to, že sama skutočnosť, že žalobkyňa predložila účtovné doklady – faktúry, ktoré mali zároveň slúžiť ako dodací list, ešte neznamená, že jej tovar bol skutočne vyššie označenými spoločnosťami a v deklarovanom množstve i dodaný; predovšetkým nebol preukázaný pôvod kovového odpadu a jeho skutočné dodanie žalobkyni, ktorá podľa vlastného vyjadrenia nemá výkupné ani skladové priestory. Poukázal na to, že dodávky deklarovaného množstva kovového odpadu zo strany vyššie označených spoločností neboli preukázané ani výsluchom svedkov – J. B., N. K. a M. T., keďže J. B., ktorý mal za žalobkyňu dojednávať obchody so spoločnosťami S., spol. s.r.o., O. S., spol. s.r.o., G. T., s.r.o., uviedol, že jednal so S. Ď. a na obchody so spoločnosťou N., spol. s.r.o. sa nepamätá; S. Ď. zomrel dňa X., teda ešte pred začatím daňovej kontroly u žalobkyne, a preto ho nebolo možné vypočuť. Krajský súd ďalej konštatoval, že podľa výpisu z obchodného registra spoločností S., spol. s.r.o., O. S., spol. s.r.o., G. T., s.r.o., bol v roku 2006 ich konateľom V. M., ktorý zomrel dňa X., teda tiež pred začatím daňovej kontroly u žalobkyne, a nemohol byť preto v predmetnej veci vypočutý a logicky nebolo možné vykonať ani konfrontáciu, avšak z jeho výpovede uskutočnenej v marci 2007 za účelom získania informácií o ekonomickej činnosti týchto spoločností vyplynulo, že spoločnosti, ktorých je konateľom, nepozná, v ich mene nevykonával ani žiadnu obchodnú činnosť a nevyhotovoval žiadne doklady. Krajský súd ďalej uviedol, že svedok N. K. poprel uzatváranie obchodných transakcií v mene vyššie označených spoločností a dodanie tovaru žalobkyni zo strany týchto spoločností nebolo preukázané ani výpoveďou svedka M. T.. Krajský súd preto uzavrel, že na základe takto zisteného skutkového stavu dospel k rovnakému záveru ako správca dane, a to že žalobkyňa v rámci daňového konania nepreukázala reálne dodávky deklarovaného množstva kovového odpadu, ktorý jej mali podľa predložených faktúr dodať vyššie uvedené spoločnosti. Nakoľko vykonaným dokazovaním nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru žalobkyni, teda dodanie reálneho plnenia, podľa názoru krajského súdu nebolo možné ani výdavky vynaložené podľa výdavkových a príjmových pokladničných dokladov uznať ako daňové výdavky, a to s poukazom na ust. § 21 ods. 1 zákona

č. 595/2003 Z. z.. Dôvodil, že doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodávky podľa účtovných dokladov musia byť vo vzájomnej súvislosti a musia mať povahu faktu, čo znamená, že deklarované údaje je možné preveriť a osvedčiť samotným dodávateľom a odberateľom alebo osobami konajúcimi za účastníkov obchodného vzťahu, čo znamená, že musia byť vystavené na materiálnom podklade, teda na základe preukázateľného dodania a prevzatia tovaru. Citujúc ustanovenie § 2 písm. j/ zákona č. 595/2003 Z. z. definujúceho základ dane konštatoval, že zákon priamo predpokladá vecnú a časovú súvislosť medzi príjmami a výdavkami, a to v zdaňovacom období, v ktorom boli príjmy dosiahnuté a výdavky uplatnené. Časovú súvislosť je potrebné dodržať pri jednotlivých nákladových položkách, ktoré sa vzťahujú k zdaniteľným príjmom. Konštatoval, že zákon akceptuje len tie výdavky a náklady, ktoré vyplývajú z účtovníctva (§ 2 písm. i/ cit. zákona) a v ust. § 19 ods. 1 tohto zákona je upravená všeobecná zásada pre uplatnenie daňovo uznaných výdavkov. Za takýto výdavok pre zistenie základu dane zákon uznáva len výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), výdavok daňovníkom riadne preukázaný (podmienka preukázateľnosti) a výdavok uplatnený vo výške ustanovenej buď daňovým zákonom alebo osobitným predpisom (podmienka rozsahu), pričom každý výdavok musí byť fyzicky doložený a zaúčtovaný v súlade so zásadami pre vedenie účtovníctva. Ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov týkajúca sa vzťahu výdavkov k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti, výdavky sa uznajú do výšky ustanovenej daňovým základom. Krajský súd vyslovil ďalej názor, že daňové orgány poskytnú žalobkyni dostatočný priestor a opakovane ju vyzývali na to, aby preukázala, že ňou predložené listinné doklady boli vystavené na základe skutočného plnenia, v dostatočnom rozsahu vykonali i potrebné zistenia, a to výsluchom svedkov a dožiadaním na správcu dane príslušného podľa sídla spoločností, s ktorými mala žalobkyňa obchodovať, na základe čoho žalovaný nespochybnil tú skutočnosť, že žalobkyňa v roku 2006 vykupovala a následne i predávala kovový odpad, ale s poukazom na zistený skutkový stav dostatočne nepreukázala, že kovový odpad a v deklarovanom množstve nakúpila od vyššie označených spoločností. K námietke žalobkyne, že správne orgány nepostupovali podľa zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní poukázal na ust. § 101 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého sa na daňové konanie nevzťahujú všeobecné predpisy o správnom konaní. Zdôraznil, že daňové konanie je upravené zákonom č. 511/1992 Zb. a daňové orgány vo vzťahu k žalobkyni podľa tohto zákona po procesnej stránke i postupovali a v ich postupe krajský súd nevzhliadol žiadne pochybenie. Vychádzal pritom zo stavu, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že žalobkyňa v priebehu daňovej kontroly a celého daňového konania nenavrhol výsluch svedka K. D., a preto nebolo možné vyhovieť jej návrhu a tohto svedka vypočuť v rámci súdneho konania, ktoré nie je pokračovaním daňového konania a úlohou

súdu nie je vykonávať také dôkazy, ktoré mali a mohli byť vykonané daňovými orgánmi, v prípade, ak by žalobkyňa vykonanie takéhoto dôkazu navrhla. Daňové orgány v predmetnom prípade výsluch tohto svedka vykonať nemohli, pretože žalobkyňa to nenavrhla a meno tohto svedka neuviedla ani žiadna z osôb, ktoré boli v rámci daňového konania ako svedkovia vypočutí. Vyslovil názor, že súd nemôže prihliadať na tie skutkové okolnosti, ktoré žalobkyňa uviedla až v podanej žalobe, ak tieto nevyplývajú z rozhodnutia alebo z administratívneho spisu. Krajský súd nevzhladol za relevantné oznámenie o podozrení zo spáchania trestného činu, nakoľko v daňovom konaní sa nemôže riešiť otázka trestnej zodpovednosti a trestné konanie prebieha nezávisle od daňového konania, a ani prípadné začatie trestného stíhania nezbavuje žalobkyňu povinnosti preukázať vo vzťahu k daňovým orgánom, že podnikateľskú činnosť v roku 2006 vykonávala v súlade so zákonom. Za nedôvodné považoval i poukazovanie žalobkyne na rozhodnutia žalovaného, ktorými zrušil dodatočné platobné výmery správcu dane, vydané vo vzťahu k žalobkyni o vyrubení dane z pridanej hodnoty za jednotlivé mesiace roku 2006 z dôvodu ich nepreskúmateľnosti. Na základe uvedeného krajský súd uzavrel, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobkyni dodatočne vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 147.951,13 eura a správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane – dodatočný platobný výmer potvrdil. Krajský súd dospel k záveru, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu a záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá podľa jeho názoru zásadám logického myslenia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., stotožniac sa so závermi daňových orgánov preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol. Výrok o náhrade trov konania odôvodnil poukazom na § 250k OSP a neúspešnej žalobkyni náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku v celom rozsahu podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa z dôvodu, že prvostupňový súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP) a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP). Konštatovala, že si splnila zákonom stanovenú povinnosť, nakoľko poskytovala správcovi dane svoju súčinnosť, predložila správne orgánu všetky jej dostupné listinné dôkazy, ako aj návrhy na vykonanie dokazovania tak, aby čo najviac eliminovala riziko nesprávneho určenia daňovej povinnosti zo strany správcu dane. Zdôraznila, že nemá zákonnú možnosť ani povinnosť skúmať konanie odberateľa vo vzťahu k jej povinnostiam vyplývajúcich jej z daňových predpisov a právnych noriem upravujúcich podnikateľskú činnosť. Žalobkyňa mala preto za to, že si v daňovom konaní splnila svoje zákonom stanovené povinnosti a uniesla

dôkazné bremeno. Poukázala na obdobný prípad, kedy správny orgán vykonal daňovú kontrolu jednému zo subjektov, podnikateľa V. B. – Z., B., ktorý od žalobkyne odoberal sporný tovar – šrot, a u ktorého bola riadne vykonaná daňová kontrola, pričom v jeho účtovníctve sa nachádzajú faktúry od žalobkyne, ktorých pravosť nespochybnil. Z tohto dôvodu je podľa názoru žalobkyne zrejme nesprávne zistenie skutkového stavu, pretože ak by bola pravda to, čo tvrdí správny orgán, že žalobkyňa sporný tovar v skutočnosti nekúpila, nemohla ho ani následne predať. Poukázala i na to, že jej odberatelia odvážali tovar napríklad prostredníctvom Železníc SR, pričom o nákladkach tohto tovaru sú v ich účtovníctvach nákladné listy a iné dôkazy. Žalobkyňa namietala, že tieto skutočnosti správny orgán ani krajský súd nebrali vo svojom rozhodovaní do úvahy. Upriamila pozornosť odvolacieho súdu na tú skutočnosť, že ak daňový úrad považuje obchody daňového subjektu za simulované, ako je potom možné, že daňový subjekt reálne odovzdal šrot ďalšiemu subjektu, o čom aj existujú dôkazy v účtovníctve predmetného subjektu. Žalobkyňa mala za to, že v jej prípade došlo zo strany správcu dane k porušeniu ust. § 2 písm. i/ a j/, zákona č. 595/2003 Z. z., § 29 ods. 2 a 8 zákona č. 511/1992 Z. z., keďže žalobkyňa v daňovom konaní predložila faktúry, výdavkové a príjmové pokladničné doklady ako aj čestné prehlásenie svedka K. D., z ktorých listinných dôkazov jednoznačne podľa nej vyplynula skutočnosť, že k realizácii obchodov naozaj došlo, že na nákupe kovového šrotu od predmetných spoločností sa osobne zúčastňoval aj svedok D., pričom táto osoba bola svedkom, ako J. B., pracovník žalobkyne, odovzdáva zástupcovi predmetných spoločností p. K. peniaze za kovový šrot a tento mu v mene týchto spoločností odovzdáva daňové doklady – faktúry. Žalobkyňa uviedla, že svedok K. D. z objektívnych dôvodov nemohol vystupovať v daňovom konaní ako svedok skôr, a to z dôvodu, že sa obával o vlastný život. Namietala, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní uvedeným čestným prehlásením nezaoberal a rovnako ako aj správca dane sa nijakým spôsobom nevysporiadali s dôkazmi, ktoré svedčili v prospech tvrdení žalobkyne a tieto dôkazy odignorovali. Uviedla, že krajský súd sa nevysporiadal so žalobkyňou opakovane navrhovaným dokazovaním, ktoré by dostatočným spôsobom preukázalo skutkový stav, a to

- nedošlo k vykonaniu riadnej daňovej kontroly u predmetných obchodných spoločností,

- opätovne nedošlo k predvolaniu svedka N. K., ktorého bolo potrebné konfrontovať so svedkami J. B. a M. T., a K. D.,

- nedošlo k vykonaniu dokazovania prostredníctvom znalca z odboru grafológie a vystavených daňových dokladov od dodávateľov daňového subjektu a tieto porovnal s podpismi konateľov uvedených spoločností, čím by jednoznačne preukázal, že predmetné faktúry boli vydané dodávateľskými firmami,

- nedošlo k dožiadaniu odberateľov daňového subjektu žalobkyne ohľadne odobraného tovaru – kovového šrotu žalobkyne,

- nedošlo k pripojeniu vyšetrovacieho spisu ÚJKP v Leviciach, ktorým bola vyšetrovaná celá obchodná transakcia, pričom v tomto vyšetrovacom spise bol objasnený celý skutkový stav transakcie.

Žalobkyňa bola toho názoru, že samotná skutočnosť, že výpovede svedkov, ktoré boli odlišné, napriek čomu ich správny orgán odmietol vzájomne konfrontovať, a ktoré svedčili v neprospech žalobkyne, nemôže byť bez ďalšieho vyhodnotenia správcom dane výlučne na ťarchu žalobkyne. Poukázala na to, že opakovane navrhla, aby daňový úrad vykonal dokazovanie, ktoré by dostatočným spôsobom preukázalo žalovaným spochybňovaný skutkový stav, a to vykonaním riadnej daňovej kontroly u predmetných obchodných spoločností. Na základe uvedených skutočností mala žalobkyňa za to, že správca dane nevykonal dokazovanie v rozsahu požadovanom v ust. § 29 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré by postačovalo pre rozhodnutie vo veci s konečnou platnosťou. Pokiaľ správca dane pri dokazovaní neobjasnil zjavné nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, svedčí to podľa žalobkyne o tom, že skutočnosti rozhodné pre správne určenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie. Namietla, že skutkový záver správcu dane a s tým súvisiaci záver Krajského súdu v Nitre, ktorý sa opiera o výpovede svedkov zástupcov dodávateľských spoločností, nemožno považovať za dôkaz zodpovedajúci zákonu, pokiaľ sa neopiera o iné riadne vykonané a konkretizované dôkazy. Navrhla preto, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil, resp. ho zmenil tak, že žalobe v celom rozsahu vyhovie a žalobkyňu prizná náhradu trov prvostupňového aj odvolacieho konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava svojho písomného vyjadrenia zo dňa 1.2.2010 k žalobe, keďže odvolanie neobsahuje žiadne nové relevantné skutočnosti, ku ktorým by sa nevyjadril, stotožňuje sa tiež s vysloveným právnym názorom krajského súdu v napadnutom rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP), preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP, § 246c ods. 1 veta prvá OSP), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP a následne po tom, ako bolo oznámenie o vyhlásení rozsudku vyvesené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým potvrdil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/143/2009-108 zo dňa 30.3.2010 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP.

Podľa § 219 ods. 2 OSP 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 31.12.2006 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 31.12.2006 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 kovového odpadu spoločnosťami S., spol. s.r.o., O. S., spol. s.r.o., G. T., s.r.o. a N., spol. s.r.o. žalobkyni, preto žalobkyňa ak tvrdila, že tovar nakúpila od uvedených spoločností, mala povinnosť to preukázať. Žalobkyňa nepredložila relevantný dôkaz o tom, že tovar nadobudla od uvedených spoločností. 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 žalobkyni, potom nejde o výdavok preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobkyne v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. v spojení s § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z..

Správca dane v danom prípade zohľadnil a zhodnotil všetky skutočnosti, ktoré počas konania vyšli najavo. So zisteniami správcu dane bola žalobkyňa oboznámená a mala možnosť predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej.

Vychádzajúc z uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny podľa § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej OSP potvrdil, stotožniac sa s právnym posúdením a dôvodmi krajského súdu, viazaný tiež rozsahom a dôvodmi odvolania ako aj rozsahom a dôvodmi podanej žaloby.

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

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave, dňa 24. augusta 2011

**JUDr. Jaroslava Fúrová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth