



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **M. B. – M., S., S.**, zastúpený advokátom: JUDr. M. B., P., S., proti žalovanému: **D. R., N., B. B.**, o preskúmanie rozhodnutí žalovaného č. I/225/9108-53019/2006/997020-r a č. I/225/9108-59234/2006/997020-r zo dňa 15.08.2006 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/133/2006-52 zo dňa 11.12.2007, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/133/2006-52 zo dňa 11.12.2007 **mení** tak, že **ruší** podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného zo dňa 15.08.2006 č. I/225/9108-53019/2006/997020-r v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Snina č. 705/230/7539/06/Zub zo dňa 09.05.2006 a rozhodnutie žalovaného č. I/225/9108-59234/2006/997020-r zo dňa 15.08.2006 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Snina č.705/230/7542/06/Zub zo dňa 09.05.2006 a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi sa náhrada 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 č.k. 1S/133/2006-52 zo dňa 11.12.2007 Krajský súd v Prešove zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania dvoch rozhodnutí žalovaného vydaných dňa 15.08.2006, ktorými boli potvrdené dodatočné platobné výmery vydané Daňovým úradom v Snine č. 705/230/7539/06/Zub zo dňa 09.05.2006, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických

osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 509 854 Sk s tým, že daň uvedená v daňovom priznaní bola 36 072 Sk, daň zistená správcom dane 545 926 Sk a rozdiel dane je 509 854 Sk. A rozhodnutie správcu dane zo dňa 09.05.2006 č. 705/230/7542/06/Zub, ktorým vyrubil správca dane žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 v sume 50 491 Sk s tým, že daň uvedená v daňovom priznaní bola 50 604 Sk, daň zistená správcom dane bola 101 095 Sk a rozdiel dane bol 50 491 Sk.

Krajský súd rozsudok zdôvodnil tým, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, ak na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že žalobca ako daňový subjekt zúčtoval do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane výdavky na základe dokladov vyhotovených elektronickou registračnou pokladňou a dodacích listov od dodávateľa S. O., s.r.o., T., K. za rok 2002 v sume 1 347 694,84 Sk a za zdaňovacie obdobie roku 2003 vo vzťahu k uvedenej spoločnosti v sume 465 291 Sk, keďže v konaní bolo nepochybne zistené, že doklady o nákupe tovaru od dodávateľa S. O., s.r.o., K., ktoré boli predložené žalobcom ako daňovým subjektom, nie sú dokladmi, ktoré táto firma vystavila a tovar uvedený dodávateľ žalobcovi nedodal. Krajský súd preto dospel k záveru, že správca dane postupoval v súlade s § 24 ods. 1 a § 25 zák.č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov (ďalej len zákon č. 366/1999 Z.z.) a následne aj žalovaný, pretože žalobca nepreukázal, že uvedené výdavky boli vynaložené na dosiahnutie zabezpečenia a udržania príjmov.

Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove podal včas odvolanie žalobca dôvodiac tým, že žalovaný dostatočne nezistil skutočný stav veci a vykonal jednostranné dokazovanie, čím porušil § 29 ods. 2, 4 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.), pretože žalobca tvrdí, že od spoločnosti S. O., s.r.o., K. nakupoval tovar, ktorý aj preukázateľne nadobudol, čo preukazuje predloženými dokladmi. Žalobca o spornom tovare viedol riadne účtovné doklady, pričom zdôraznil, že nákup materiálu realizoval platbou v hotovosti, čo preukazuje pokladničnými dokladmi a tržba mala byť zaevidovaná dodávateľom materiálu prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice. Uviedol, že nie je pravda, že spoločnosť S. O., s.r.o., K. mu žiaden tovar nedodala a skutočnosť, že nezaúčtovala účtovné doklady, nie je žalobcovou chybou a ani jeho zákonnou povinnosťou overovať túto skutočnosť. Rovnako bolo vykonané nedostatočné zisťovanie ohľadne jednotlivých druhov a množstve predaných materiálov od spoločnosti S. O., s.r.o., K. a neboli preskúmané účtovné doklady.

Neboli vypočutí svedkovia – skladníci, ktorí mohli mať konkrétne vedomosti o jednotlivých druhoch a množstve predávaných materiálov v obchodnej spoločnosti dodávateľa žalobcu.

Žalobca ďalej uviedol, že správca dane sa nezaoberal odvolaním, ktoré podal žalobca dňa 25.10.2005 proti platobným výmerom č. 705/230/15584/03

a č. 705/230/15587 zo dňa 06.10.2005 a platobnému výmeru č. 705/230/15537/03 zo dňa 29.09.2005, čím porušil zákon.

Keďže Krajský súd v Prešove sa uspokojil len s konštatáciou priebehu dokazovania u správcu dane a žalovaného a nevysporiadal sa s výhradami žalobcu počas celého priebehu konania a rovnako aj s poukazom na pojednávanie a rozhodnutie vo veci napriek tomu, že sa žalobca, ako aj advokát žalobcu, riadne ospravedlnili z neúčasti na pojednávaní dňa 11.12.2007, čím mu krajský súd svojim postupom odňal možnosť konať pred súdom, čím porušil základné ústavné právo na súdnu ochranu navrhol, aby odvolací súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove a zrušil rozhodnutia žalovaného.

Žalovaný vo vyjadrení k podanému odvolaniu uviedol, že dôvody uvedené v odvolaní žalobcu považuje za neopodstatnené v celom rozsahu pretože sú úplne identické ako v žalobe, z tohto dôvodu sa žalovaný odvolal na svoje písomné vyjadrenie k žalobe č. I/225/6860-47533/2007 zo dňa 18.06.2007, v ktorom zaujal podrobné písomné stanovisko.

Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/133/2006-52 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 O.s.p. v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a rozhodol podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. s tým, že dospel k záveru, že námietka žalobcu poukazujúca na ukrátenie jeho práv je dôvodná a preto napadnutý rozsudok podľa § 250ja ods. 4 O.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Z obsahu pripojených administratívnych a súdnych spisov Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane, z ktorej bol vyhotovený protokol zo dňa 28.04.2006 č. 706/320/5048/2006/Kir, ktorý bol žalobcovi doručený 28.04.2006. Z protokolu vyplýva, že daňový subjekt v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 priznal daň vo výške 36 072 Sk, čo predstavuje o 509 854 Sk menej než zistil správca dane daňovou kontrolou. Daňový subjekt nezahrnul do príjmov ovplyvňujúcich základ dane príjmy, ktoré mu plynuli z ustanovenia § 7 zákona č. 366/1999 Z.z. – príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti a ktoré sú predmetom dane podľa § 3 ods. 1 citovaného zákona. Ďalej poukázal na to, že žalobca zúčtoval do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane úhradu dane z príjmov fyzických osôb a daň z darovania, ktorá nie je výdavkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 25 ods. 1 písm. s/ zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov.

Vo vzťahu k spoločnosti S. O., s.r.o., T., K. správca dane – Daňový úrad v S. uviedol, že žalobca zúčtoval do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane výdavky na základe dokladov vyhotovených ERP a dodacích listov od dodávateľa S. O., s.r.o., K., IČO: X. a to:

- pol. v PD č. 2376. doklad ERP zo dňa 23.12.2002, za materiál, bez DPH 79 146,34 Sk, 23% vo výške 18 293,66 Sk, celkom 97 350 Sk,
- pol. v PD č. 2365, doklad ERP zo dňa 20.12.2002. za materiál, čiastka bez DPH 137 825,45 Sk, 23% daň vo výške 31 699,85 Sk, celkom 169 525,30 Sk, pol. v PD č. 2353, doklad ERP zo dňa 19.12.2002 za materiál čiastka bez DPH 27049,59 Sk, 23% daň vo výške 6221,41 Sk, celkom vo výške 33271 Sk, spolu vo výške 1 347 693,84 Sk.

Dodatočným platobným výmerom vydaným dňa 09.05.2006 pod č. 705/230/7542/06/Zub správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 v sume 50 491 Sk s tým, že daň uvedená v daňovom priznaní bola 50 604 Sk, daň zistená správcom dane bola 101 095 Sk a rozdiel dane bol 50 491 Sk.

V odôvodnení k namietanému dodávateľovi S. O., s.r.o., K., správca dane uviedol, že daňový subjekt – žalobca zaúčtoval do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane výdavky na základe dokladov vyhotovených ERP a dodacích listov od tejto spoločnosti:

- položka v PD č. 2100, doklad ERP zo dňa 03.11.2003, za materiál, čiastka bez DPH 93 750 Sk, 23% daň vo výške 18 750 Sk, celkom 112 500 Sk,
- položka v PD č. 2127, doklad ERP zo dňa 07.11.2003, za materiál, čiastka DPH 78 750 Sk, 23% daň vo výške 15 750 Sk, celkom 94 500 Sk, spolu bez DPH 46 5291 Sk.

Na základe zistených skutočností správca dane vydal napadnuté dodatočné platobné výmery, ktorými vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 a 2003, dôvodiac a poukazujúc na § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. pretože platiteľ nepostupoval v súlade s ustanoveniami § 52 ods. 1 zákona č.595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Proti dodatočným platobným výmerom podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal totožné skutočnosti ako v predmetnej žalobe. O odvolaní rozhodol žalovaný tak, že potvrdil obidve rozhodnutia správcu dane.

Podľa § 44 ods.1 zákona o správe daní a poplatkov podľa výsledkov vyrubovacieho konania určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Podľa § 30 ods.7 zákona o správe daní a poplatkov rozhodnutie, ktorým sa daň vyrubuje odchyľne od priznania, hlásenia, dohody alebo iného oznámenia, musí obsahovať odôvodnenie.

K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly. V prípade, že ide o vydanie dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6, písm. b/ zákona o správe daní a poplatkov), je zrejmé, že daň zistená po daňovej kontrole sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, a preto ide už o vyslovenie právneho názoru správcu

dane na sporné skutočnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani.

Zákon č. 366/1999Z.z. o daniach z príjmov v ustanovení § 3 ods. 1 písm. b/ upravuje, že predmetom dane z príjmov fyzických osôb sú príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 7).

Podľa § 23 ods. 1 citovaného zákona základom dane je rozdiel medzi príjmami, s výnimkou príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, príjmov oslobodených od dane a daňovými výdavkami (§ 24), a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období. Ak daňové výdavky presahujú príjmy, rozdiel je daňovou stratou.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov – daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľný vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka.

Podľa § 25 ods. 1 citovaného zákona – daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov, aj keď o týchto výdavkoch (nákladoch) daňovník účtoval výdavky (náklady), ktorých vynaloženie nie je dostatočne preukázané.

Z obsahu administratívnych spisov jednoznačne vyplýva, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola podľa § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, a že správca dane – Daňový úrad v Snine vo veci vykonal miestne zisťovanie podľa § 14 prostredníctvom dožiadania podľa § 16 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.

Zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 29 ods. 1 upravuje, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Podľa ods. 2 – správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, z ktorých 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 (§ 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov).

Podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov 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.

V ustanovení § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999Z.z. sú obsiahnuté zákonné podmienky uznateľnosti výdavkov, resp. nákladov daňovníka, sú to podmienka príslušnosti (výdavok musí vynaložiť daňovník, ktorý si tento výdavok uplatňuje), podmienka existencie (výdavok musí byť preukázateľne vynaložený), podmienka vecnosti (výdavok musí slúžiť na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov), podmienka evidencie (výdavok musí byť zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka), podmienka preukázateľnosti (výdavok musí byť preukázaný) a podmienka rozsahu (ak je jeho výška obmedzená alebo limitovaná osobitným zákonom alebo samotným zákonom o dani z príjmov).

V tomto prípade predložil daňovník dodacie listy a doklady ERP o zaplatení kúpnej ceny za dodávky stavebného materiálu, ktoré mal zaúčtované vo svojom účtovníctve. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu, ako aj z obsahu preskúmaných rozhodnutí podľa odvolacieho súdu vyplýva, že stav veci nebol dostatočne zistený najmä v otázke preukázateľnosti výdavkov, ktoré boli vylúčené správcom dane ako neopodstatnené.

V ďalšom konaní bude preto potrebné, aby správca dane vypočul opakovane žalobcu ako aj konateľov spoločnosti S. O., s.r.o., K., vzájomne ich konfrontoval najmä na preukázanie reálnosti plnenia sporných dodávok, vypočul aj ďalších pracovníkov dodávateľa žalobcu, či majú vedomosť o predmetných dodávkach stavebného materiálu pre žalobcu, ako aj pracovníkov žalobcu alebo iné zainteresované osoby na otázku preukázania existencie dodávok tovaru žalobcovi.

S poukazom na neosobný charakter dane z príjmu, by správca dane mal preveriť, či žalobca disponoval so stavebným materiálom, ktorý podľa predložených dokladov nakúpil od spoločnosti S. O., s.r.o., ako s ním ďalej nakladal a na aký účel bol zakúpený materiál použitý.

Pokiaľ nie je preukázané, že uvedené hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na uznateľnosť výdavkov len samotná existencia daňových dokladov, ktorých pôvod je v tomto prípade sporný.

Námietky obsiahnuté v odvolaní žalobcu smerovali ku skutočnosti, že v danom prípade daňové orgány vydali rozhodnutie na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. S uvedenými námietkami žalobcu sa odvolací súd stotožnil. Keďže ide o pochybenie, ktoré má za následok nezákonnosť rozhodnutia, napadnutý rozsudok, ktorý vychádzal z opačného názoru, odvolací súd preto zmenil tak,

že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu, že správne orgány nedostatočne zistili skutkový stav veci a následne nesprávne právne vec posúdili (§ 250j ods.2 písm. a/, c/ O.s.p.).

S poukazom na uvedené sa odvolací súd ďalšími námietkami obsiahnutými v odvolaní nezaoberal (námietky týkajúce sa porušenia procesných práv žalobcu), keďže vzhľadom na zmenu napadnutého rozsudku, ako aj na dôvody zrušenia správneho rozhodnutia žalovaného, sa tieto stali bezpredmetné.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta druhá O.s.p. tak, že nepriznal trovy konania žalobcovi, pretože podstata rozhodnutia odvolacieho súdu v merite veci bola aj základom rozhodnutia o náhrade trov konania a keďže rozhodnutie vychádzalo z osobitosti sporu ako aj zo skutočnosti, že v danom prípade nebol dostatočne zistený skutkový stav veci, čo považuje odvolací súd za dôvody hodné osobitného zreteľa, keďže na objasnení skutkového stavu veci sa rovnako podieľajú obaja účastníci konania, odvolací súd uvedené považoval za podstatné aj pri rozhodovaní o náhrade trov konania.

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

V Bratislave dňa 26. júna 2008

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková