



## **ROZSUDOK**

### **V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **H. K.**, *zastúpeného JUDr. R. E., advokátom*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/18098-137871/2009/990013-r zo dňa 13. januára 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/30/2010-42 zo dňa 25. mája 2010, takto

#### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/30/2010-42 zo dňa 25. mája 2010 **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 zamietol žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 O.s.p., ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Levice č. 632/230/44475/09/Kd zo dňa 30.9.2009, ktorým správca dane žalobcovi podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov určil v zmysle § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 v sume 117 282,81€. Krajský súd takto rozhodol, keď dospel k záveru, že žalobca ako daňový subjekt nepreukázal relevantným dokladom svoje tvrdenie, že uskutočnil v kontrolovanom zdaňovacom období vývoz tovaru pre zahraničného odberateľa S.U., Macedónsko podľa faktúry č. 2001/088 zo dňa 18.5.2001 v sume 407 982,92 bez uvedenia meny s dátumom splatnosti 31.12.2001, ktorú skutočnosť nepotvrdil ani konateľ uvedenej spoločnosti, ktorého výpoveď neobsahovala žiadne konkrétne údaje o dovoze tovaru od žalobcu ale iba vo všeobecnej rovine tvrdil, že s ním obchodoval, pričom potvrdil prevzatie dodania tovaru podľa faktúry č. 2001/086 zo dňa 18.5.2001, vystavenej na sumu 7 440 DEM. Podľa názoru krajského súdu bol správny postup správcu dane, keď postupoval podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., keď si sám zabezpečil podklady per svoje rozhodnutie na základe zistení v daňovej (aj opakovanej) kontrole v spolupráci s macedónskymi príslušnými správnyimi orgánmi, ktoré potvrdili, že do Macedónskej republiky bol preukázateľne privezený iba predaj tovaru na základe faktúry č. 2001/086/v zo dňa 18.5.2001 v sume 7 440 DEM odberateľovi S.U. do Macedónska a preto bolo potrebné upraviť – zvýšiť žalobcovi daňový základ o sumu 8 895 813,- Sk, čo predstavuje rozdiel medzi sumou uvedenou na faktúre č. 2001/088 zo dňa 18.5.2001 a sumou uvedenou na faktúre č. 2001/086 zo dňa 18.5.2001. Týmto správca dane určil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2001 v sume 117 282,81 €. Správne postupoval správca dane, keď vychádzal i z ustanovenia § 5 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z., pokiaľ ide o faktúru č. 2001/086 zo dňa 18.5.2001, ktorú vystavila účtovníčka žalobcu a ktorú žalobca nemal zaevidovanú vo svojom účtovníctve, keďže jej existenciu, resp. jej relevantnosť žalobca popieral z dôvodu, že táto faktúra bola vystavená bez jeho súhlasu, pretože žalobca ako daňový subjekt zodpovedá za svoje podnikateľské aktivity,

a teda i za zamestnancov, ktorí preňho vykonávali účtovnú agendu a neobstojí preto jeho tvrdenie, že nemal vedomosť o vystavení tejto faktúry.

Pokiaľ ide o výdavky vynaložené na nákup motorového vozidla zn. MERCEDES S 500 v hodnote 1 975 382,- Sk, tak z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že v rámci opakovanej daňovej kontroly neboli v tomto smere zistené nové skutočnosti a zo spisového materiálu vyplýva, že žalobca si predmetné motorové vozidlo zaúčtoval do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane, ako nákup tovaru, ktoré zakúpil dňa 5.4.2001 (JCD č. 1596207100507) a dňa 9.4.2001 bolo žalobcovi k tomuto motorovému vozidlu vydané osvedčenie o evidencii vozidla a pridelená ŠPZ X. a v tento deň žalobca zaplatil i poisťné na rok 2001. Krajský súd poukázal na to, že v rámci daňovej kontroly správca dane zistil, že v technickom preukaze predmetného vozidla je uvedený spôsob nadobudnutia ako neobchodný dovoz a žalobca v žiadosti o schválenie technickej spôsobilosti jednotlivého dovezeného alebo ojazdeného vozidla dňa 6.4.2001 uviedol, že ho chce uviesť do cestnej premávky pre vlastnú potrebu. V roku 2001 bola na tomto motorovom vozidle vykonaná údržba a oprava viackrát a nakoľko žalobca používal toto vozidlo pre vlastnú potrebu, tak jeho nadobudnutie nemohlo byť zaúčtované ako nákup tovaru. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu taktiež vyplýva, že žalobca v priebehu daňovej kontroly uviedol, že toto motorové vozidlo zakúpil na základe objednávky od B. Č. z Macedónska a dňa 21.4.2001 uzavrel zmluvu o kúpe a predaji tohto vozidla, a kúpna cena bola dohodnutá na splátky. Šetrením správca dane zistil, že jediným držiteľom vozidla v roku 2001 bol stále žalobca a dňa 16.12.2001 žalobca uzatvoril na predmetné vozidlo ďalšiu kúpnu zmluvu s kupujúcim S. M., bytom Djakovica, a teda ide o iné obdobie ako kontrolované. Preto pokiaľ ide o nákup a predaj motorového vozidla Mercedes S 500, tak žalobca neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., pretože nákup tohto motorového vozidla od počiatku nebol deklarovaný ako nákup v rámci podnikateľských aktivít, ale jednoznačne kúpa motorového vozidla bola realizovaná za účelom jeho obstarania pre vlastnú potrebu, a správne tento výdavok správca dane spochybnil v súlade so zákonom o dani z príjmu, nakoľko nepostačovala v danom prípade iba formálna deklarácia, že motorové vozidlo nebolo zakúpené pre vlastnú potrebu. Správne preto správca dane ako i žalovaný podľa názoru krajského súdu poukázali i na žalobcov rozporný postup v súlade s ustanovením § 25 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z., keď zahrnul do daňových výdavkov taký výdavok, ktorý nebol vynaložený

na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov lebo nešlo o výdavky, ktoré by súviseli s týmto ustanovením zákona o dani z príjmov.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Čo sa týka faktúry č. 2001/088 tak takéto hodnotenie dôkazu je podľa žalobcu nepravdivé, nakoľko vo všetkých výpovediach S. A. uviedol, že do Macedónskej republiky doviezol tovar v hodnote za vyše 400 000 DEM, a to je veľký rozdiel oproti hodnote 7 440 DEM a dosť konkrétny údaj, na ktorý sa odberateľ pamätal aj po rokoch. Podľa žalobcu správca dane ale ani krajský súd nepostupovali správne, keď nevyhodnotili listinný dôkaz – colná deklarácia potvrdená colnými orgánmi SR na tovar v hodnote 407 989,92 DEM, pretože tento tovar musel prebehnúť riadnym colným režimom, a teda videli ho colníci a potvrdili hodnotu tovaru, určeného na vývoz. Podľa žalobcu krajský súd pochybil, keď nevyhodnotil i ďalší dôkaz, a to skutočné platby za tovar zo strany zahraničného kupujúceho, ktoré doteraz boli predmetom zdaňovania jeho príjmov, pretože opätovným zdanením, a to neuznaním výdavkov, dochádza k dvojitému zdaneniu. Podľa žalobcu bolo chybou keď dodnes správca dane nevypočul p. D., účtovníčku na základe dohody o vykonaní diela, ktorá po dohode so S. A. vyhotovila faktúru na sumu 7 440 DEM, a nevie prečo táto skutočnosť má zakladať jeho zodpovednosť za podnikateľské aktivity svojich zamestnancov. Poukázal na to, že v tom čase p. D. už nebola jeho zamestnankyňou, a táto podvodná faktúra nebola nikdy vedená v jeho účtovníctve, a v tejto súvislosti žiadal vypočuť ako svedkyňu p. D.. Poukázal na ustanovenie § 2 ods. 1 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve s tým, že faktúra na sumu 7 440 DEM nikdy nebola predmetom jeho účtovníctva a nebola žiadnym spôsobom evidovaná v účtovných dokladoch. Nevie ako krajský súd vyhodnotil faktúry preložené z jazyka macedónskeho do jazyka slovenského, a či tento tovar bol totožný s tovarom uvedeným vo faktúre č. 88/2001 a je presvedčeným, že zo strany zahraničného odberateľa bol pokus skrátiť dovozné clo v Macedónskej republike, a z tohto dôvodu vyhotovil s p. D. faktúru na sumu 7 440 DEM. Žalovaný porušil ustanovenie § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., pretože neprihliadol na všetky dôkazy, čo v daňovom konaní vyšli najavo, a z tohto dôvodu je rozhodnutie žalovaného nezákonné a taktiež je potom nezákonný i rozsudok krajského súdu. Ďalej čo sa týka osobného vozidla Mercedes S 500 v hodnote 1 975 382,- Sk uviedol žalobca, že toto vozidlo kúpil ako tovar s nárokom na odpočet

DPH, a s úmyslom predat' toto auto na základe zmluvy o predaji na splátky, a pripustil, že z jeho strany bolo možno chybou, že uvedené vozidlo zaevidoval na Dopravnom inšpektoráte v Leviciach a bola mu pridelená ŠPZ X.. Dôvodom tohto nesprávneho kroku bol úmysel, aby mal záruku pre prípadné neplnenie zmluvy o splátkach a navyiac kupujúci nemal voči tomuto kroku námietky, nakoľko tieto podmienky, vrátane podmienok údržby, boli obsahom zmluvy medzi kupujúcim a predávajúcim. V roku 2001 kupujúci uhradil splátky v súlade so splátkovým kalendárom, čo bolo aj predmetom dane z príjmu za zdaňovacie obdobie 2001. Fakt, že sa jednalo o nákup tovaru a jeho následný predaj niet pochyb, lebo správnosť týchto krokov v roku 2001 potvrdil aj správca dane pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhý štvrt'rok 2001, a v tom čase nemohol vedieť, že ten istý správca dane, pri inej daňovej kontrole v roku 2005 k dani z príjmu, spochybní svoje vlastné rozhodnutie o predaji tovaru, a z toho dôvodu v roku 2001 nebol dôvod na zaradenie predmetného automobilu do stavu dlhodobého majetku a vytvoriť naň kartu HIM. Jeho úmyslom bolo kupovať toto vozidlo ako tovar, a je toho názoru, že toto je aj preukázané. Podľa žalobcu krajský súd nesprávne vyhodnotil dôkazy a tiež tú skutočnosť, že v riadnom daňovom konaní nebola vypočutá kľúčová svedkyňa p. D..

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne vyjadril a uviedol, že v plnom rozsahu sa pridržiava podrobného písomného vyjadrenia k žalobe, ktoré bolo zaslané krajskému súdu, a vzhľadom k tomu, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti, ako tie ku ktorým sa odvolací orgán už vyjadril, zotrváva na svojom podrobnom vyjadrení k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), pričom termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk).

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s ohľadom na obsah podaného odvolania žalobcu posudzoval, či správne orgány ako i krajský súd pri rozhodovaní vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu veci a s ohľadom na námietku žalobcu ohľadne hodnotenia dôkazov zisťoval, či konanie pred správnymi orgánmi ako i pred krajským súdom bolo vedené takým procesným postupom, ktorý zabezpečoval správny výsledok a či boli dôkazy vykonané spôsobom zodpovedajúcim pravidlám spravodlivého procesu.

Žalobca podal riadne daňové priznanie k dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2001 dňa 2.4.2002 a dodatočné daňové priznanie dňa 17.3.2003. Dodatočné daňové priznanie podal žalobca z dôvodu zmeny stavu zásob k 31.12.2001 zo sumy 10 197 133,- Sk na sumu 346 794,- Sk a zmeny pohľadávok k tomuto dátumu, a to z nuly na sumu 11 758 778,- Sk.

Pri opakovanej daňovej kontrole správca dane z predložených účtovných dokladov zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období mal žalobca uskutočniť vývoz tovaru pre zahraničného odberateľa U., Macedónsko. Na tento vývoz bola žalobcom vystavená faktúra č. 2001/086 zo dňa 18.5.2001 na sumu 407 989,92 bez uvedenia meny, ku ktorej bola vystavená storno faktúra č. 2001/087 zo dňa 22.5.2001 v sume 411 983,81 Sk. Následne bola vystavená faktúra č. 2001/088 zo dňa 18.5.2001 v sume 407 989,92 DEM. Uvedené faktúry mal žalobca evidované vo vyšlých faktúrach v slovenskej mene.

K predmetnému tovaru bola vystavená ešte faktúra č. 2001/086/v zo dňa 18.5.2001 na sumu 7 440 DEM, ktorá sa nenachádza v evidencii žalobcu, ale jej existencia bola zistená pri šetrení príslušných orgánov u odberateľa v Macedónsku, ktoré bolo vykonané na požiadanie správcu dane. Macedónske daňové orgány u odberateľa (U., Macedónsko) zistili, že neevidoval tovar dovezený zo Slovenskej republiky. Preverení v Colnej správe Macedónskej republiky, v Národnej banke Macedónskej republiky - Skopie, ako i v prepravnej spoločnosti D.

z Gostivaru bolo zistené, že uvedený macedónsky odberateľ doviezol tovar zo Slovenskej republiky, od žalobcu, na základe JCD Č. S1634 z 25.5.2001, dovoznjej faktúry č. 2001/086/v zo dňa 18.5.2001 v celkovej sume 7 440 DEM so zaplateným dovozným clom v sume 238 455 dinárov, teda nie v sume 407 989,92 DEM, ako uvádza žalobca. Podľa zistenia macedónskych orgánov tovar prijatý na základe vyššej faktúry č. 2001/086 nebol zapísaný v účtovných knihách odberateľa, a preto nebolo možné určiť, kto bol príjemcom tohto tovaru, či dodané množstvo je identické s množstvom tovaru uvedeným na colnej deklarácii a dovoznjej faktúre č. 2001/086. Z účtovníctva macedónskeho odberateľa tiež vyplynulo, že tento neeviduje záväzok voči žalobcovi. Tiež bolo zistené, že macedónsky odberateľ nemá prevádzkové priestory, kde by mohol skladovať predmetný tovar.

Na požiadanie správcu dane žalobca podal vysvetlenie k sporným otázkam vo vyjadrení doručenom prvostupňovému správnomu orgánu 26.1.2009. Uviedol, že účtovníctvo u neho viedla pani N. D. na základe zmluvy o dielo z 1.8.2000, ktorá zneužila postavenie účtovníčky a bez jeho vedomia použila odtlačok pečiatky a neoprávnene vystavila faktúru č. 2001/086/v na sumu 7 440 DEM. K žiadosti správcu dane, v akej mene boli vystavené faktúry č. 2001/086, č. 2001/087 a č. 2001/088 a ku ktorej faktúre bolo vlastne vystavené storno, žalobca uviedol, že vo vedení účtovníctva zo strany p. D. sa vyskytli závažné chyby a nevie vysvetliť, z akého dôvodu došlo k zneužitiu jeho pečiatky pri vystavení faktúry na hodnotu 7 440 DEM. Nevedel sa vyjadriť ani k zisteniam macedónskych orgánov, ale prehlásil, že tovar v hodnote 407 989,92 DEM bol odberateľovi z Macedónska odpredaný a tento si ho z územia SR riadne odviezol. Nepredložil však o tom žiaden dôkaz. Navrhol vypočuť svedka, konateľa odberateľskej spoločnosti, S. A..

Dňa 23.3.2009 správca dane vypočul ako svedka konateľa spoločnosti U., export - import, S. A., ktorý uviedol, že v roku 2001 spoznal žalobcu, s ktorým sa dohodol na obchode s rôznym druhom tovaru (záhradný tovar, bicykle, pneumatiky na bicykle, domáce a včelárske veci, šijacie stroje a i.). V roku 2001 spoznal i účtovníčku žalobcu, pani D.. Uviedol, že od žalobcu prevzal faktúru na vyše 400 000 DEM, a že všetok tovar išiel cez colnicu. Svedok sa nechcel vyjadrovať k tomu, ako naložil so zakúpeným tovarom, ale uviedol, že v sklade v Macedónsku má ešte zásoby z tohto tovaru. Uviedol, že dopravu tovaru zabezpečoval on a do 23.4.2009

doloží doklady o doprave. K úhrade faktúry č. 2001/088 na sumu 407 989,92 DEM uviedol, že niečo platil cez banku a niečo v hotovosti. Uviedol, že písomný doklad o priznaní dlžnej sumy, overený notárom v Macedónsku, doloží do 23.4.2009.

Prezídium Policajného zboru poskytlo správcovi dane (listom č. ČVS: PPZ-49/BOK-Z-1-2004 zo dňa 27.7.2009) zápisnice o výsluchu svedka v trestnej veci neodvedenia dane a poistného. Svedok S. A. uviedol, že vývoz zo Slovenska sa uskutočnil na základe faktúry č. 2001/086 zo dňa 18. mája 2001 na sumu 407 989,92 DEM a tvrdil, že tovar previezol do Macedónska a časť tovaru je ešte stále tam. Doposiaľ za tovar zaplatil sumu asi 2 mil. Sk a zvyšok zaplatí neskôr podľa dohody na splátky. Pokiaľ ide o faktúru č. 2001/086/v zo dňa 18. mája 2001 na sumu 7 440 DEM, uviedol, že na jeho požiadanie ju vystavila sekretárka žalobcu bez jeho vedomia, pričom ju chcel použiť a aj použil pred macedónskymi orgánmi. Účtovníčka, N. D., vo svojej svedeckej výpovedi uviedla, že do Macedónska bol vyvezený tovar v hodnote 407 989,92 DEM podľa faktúry č. 2001/086 z 18.5.2001. K storno faktúre č. 2001/087 z 22.5.2001 uviedla, že bola vystavená z dôvodu inventúry tovaru, kde sa zistil stav, ako je uvedený na faktúre č. 2001/086 z 18.5.2001 a z toho dôvodu je opravená. K faktúre č. 2001/086/v z 18.5.2001 na sumu 7 440 DEM uviedla, že ju vystavila na požiadanie S. A.

V priebehu opakovanej daňovej kontroly správca dane zisťoval pobyt účtovníčky žalobcu, N. D., (a to aj v súčinnosti s policajnými orgánmi), avšak nepodarilo sa zistiť jej pobyt, ani bližšie informácie k jej osobe.

Najvyšší súd z predloženého spisu zistil, že svedok, S. A., ktorého navrhoval vypočúť žalobca, nepredložil správcovi dane doklady, tak ako to prisľúbil na ústnom vypočutí dňa 23.3.2009. Je rozpor v jeho tvrdeniach, že časť tovaru má uskladnenú v skladových priestoroch v macedónsku, nakoľko šetrením macedónskych orgánov bolo zistené, že takýmito priestormi nedisponuje. Colné orgány Macedónska zistili, že do Macedónska priviezol tovar v hodnote 7 440 DEM, pričom sa jednalo o použitý tovar, odberateľ však uvádzal, že sa jednalo o nový tovar. V svedeckej výpovedi uskutočnenej pred policajnými orgánmi SR tvrdil, že vývoz bol uskutočnený na základe faktúry č. 2001/086 z 18.5.2001 na sumu 407 989,92 DEM, ktorá však bola stornovaná faktúrou č. 2001/087 z 22.5.2001. Výpoveď svedka, S. A., nemožno

akceptovať ako dôkaz, nakoľko svoje tvrdenia ničím nepodložil a tieto tvrdenia sú navyše v rozpore s oficiálnymi zisteniami macedónskych orgánov.

Nejasnosti ohľadom vystavených faktúr žalobca nevysvetlil ani na výslovnú otázku správcu dane (výzva z 9.1.2009). V stanovisku doručenom správcovi dane 26.1.2009 sa žalobca vôbec nevyjadril k otázke, v akej mene boli vystavené faktúry č. 2001/086, č. 2001/087 a č. 2001/088 a ku ktorej faktúre bolo vlastne vystavené storno. Existencia takýchto rozporov v uvedených faktúrach, ako aj existencia dvoch colných deklarácií, odôvodňuje záver správcu dane, že žalobca nepreukázal predaj a dodanie tovaru macedónskemu odberateľovi v hodnote ako to tvrdil žalobca.

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.

Najvyšší súd zhodne so záverom krajského súdu konštatuje, že žalovaný ako aj prvostupňový správny orgán správne ustálili, že žalobca v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno, správcovi dane nepredložil hodnoverné dôkazy, ktoré by podporovali jeho tvrdenia, neozrejmlil rozporné skutočnosti, ktoré vyšli najavo v daňovej kontrole.

Podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných

daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

Vzhľadom na to, že daňový subjekt (žalobca) nepreukázal skutočnosti rozhodné pre správne určenie dane, správca dane postupoval v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb., keď určil daň podľa pomôcok.

Správca dane si zabezpečil sám poklady pre svoje rozhodnutie, ktoré získal jednak vykonanou daňovou (aj opakovanou) kontrolou, súčinnosťou s Policajným zborom SR, ako aj dožiadaním macedónskych daňových a colných orgánov. Vzhľadom na to, že preukázateľne bolo potvrdené, že do Macedónskej republiky bol privezený iba tovar, ktorý žalobca predal na základe faktúry č. 2001/086/v zo dňa 18.5.2001 v sume 7 440 DEM odberateľovi U., správca dane zvýšil žalobcovi základ dane o sumu 8 895 813 Sk, ako rozdiel medzi sumou 9 061 048 Sk (407 989,92 DEM) predstavujúcou výšku zásob a sumou 165 235 Sk (7 440 DEM) predstavujúcou preukázaný predaj tovaru.

Podľa § 5 ods. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (platného do 31. decembra 2002) účtovné jednotky môžu poveriť vedením svojho účtovníctva aj inú právnickú alebo fyzickú osobu. Poverením podľa odseku 1 sa nezbavuje účtovná jednotka zodpovednosti za vedenie účtovníctva a za jeho preukazovanie na území Slovenskej republiky v rozsahu podľa tohto zákona.

Ako vyplýva z citovaného ustanovenia, neobstojí námietka žalobcu, že faktúra č. 2001/086/v zo dňa 18.5.2001 na sumu 7 440 DEM bola vystavená bez jeho súhlasu, a že žalobca ako daňový subjekt nezodpovedá za vedenie účtovníctva zamestnancom, resp. treťou osobou. Neobstoja tiež námietky žalobcu, že v daňovom konaní nebola ako svedkyňa vypočutá účtovníčka, p. D., nakoľko zo spisu preukázateľne vyplýva, že správca dane sa pokúšal zistiť (aj keď bezúspešne) pobyt uvedenej osoby, a to aj prostredníctvom policajných orgánov SR. Vzhľadom na to, že správca dane nemohol účtovníčku sám vypočuť, zabezpečil si jej svedeckú výpoveď z vyšetrovacieho spisu Prezídia PZ.

Druhou spornou skutočnosťou medzi žalobcom a žalovaným bol nákup motorového vozidla zn. Mercedes S 500 v hodnote 1 975 382,- Sk, ktorý správca dane neuznal ako daňový výdavok.

Žalobca toto motorové vozidlo zakúpil 5.4.2001 (JCD Č. 1596207100507) a dňa 9.4.2001 mu bolo k tomuto motorovému vozidlu dopravným inšpektorátom vydané osvedčenie o evidencii vozidla a pridelené EČV: L. a v tento deň tiež bolo zaplatené zákonné poistenie na rok 2001. V technickom preukaze vozidla je uvedený ako spôsob nadobudnutia vozidla neobchodný dovoz a žalobca v žiadosti o schválenie technickej spôsobilosti jednotlivovo dovezeného nového alebo ojazdeného vozidla dňa 6.4.2001 uviedol, že ho chce uviesť do cestnej premávky pre vlastnú potrebu. V roku 2001 bola na tomto motorovom vozidle vykonaná údržba a oprava, a náklady s nimi spojené mal žalobca zaúčtované vo výdavkoch. Žalobca tvrdil, že toto motorové vozidlo zakúpil na základe objednávky od B. Č. V., Macedónsko a dňa 21.4.2001 uzavrel zmluvu o kúpe a predaji tohto vozidla a kúpna cena bola dohodnutá na splátky. Na základe potvrdenia OR PZ Levice zo dňa 5.9.2002 správca dane zistil, že jediným držiteľom vozidla od zaevidovania do tohto dňa (a teda aj v roku 2001) bol stále žalobca. Dňa 16.12.2002 žalobca uzatvoril na predmetné vozidlo ďalšiu kúpnu zmluvu s kupujúcim S. M., bytom D., teda ide o iné obdobie, ako kontrolované.

Podľa § 23 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (platnom do 31.12.2001) 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 veta prvá zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (platnom do 31.12.2001) daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4.

Podľa § 25 ods. 1 písm. u) zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (platnom do 31.12.2001) 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, a ďalej výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka, jeho majetku nevloženého do podnikania, blízkych osôb daňovníka a majetku blízkych osôb daňovníka.

Z uvedených skutočností je nepochybné, že v kontrolovanom období roku 2001 žalobca používal vozidlo pre vlastnú potrebu, a preto v súlade s citovanými ustanoveniami zákona č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (platnom do 31.12.2001) jeho nadobudnutie nemohlo byť zaúčtované ako nákup tovaru.

Najvyšší súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, že žalobca ako daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., pretože nákup tohto motorového vozidla bol od počiatku deklarovaný ako neobchodný dovoz, a teda vozidlo bolo obstarané pre vlastnú potrebu, inak by nemohlo byť vozidlu pridelené evidenčné číslo. Na predaj tohto vozidla uzatvoril žalobca dve kúpne zmluvy, do nákladov si uplatnil celú jeho nákupnú cenu ako tovar, vozidlo využíval v roku 2001 a 2002 pre vlastnú potrebu a potom vozidlo vyviezol do Juhoslávie.

Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý materiálnu existenciu daňovo relevantných plnení musí nielen preukázať, ale aj správne zaevidovať v účtovníctve a daňovo deklarovať. Za týchto podmienok mu vzniká nárok na uplatnenie nákladu ako daňovo uznateľného. Správca dane nie je povinný preukázať existenciu daňovej transakcie, ale overuje, či žalobca ju preukázal a deklaroval správne.

Žalobca v odvolaní neuviedol žiadne nové skutočnosti ako tie, s ktorými sa už zaoberali a vysporiadali tak žalovaný správny orgán ako aj krajský súd, a ktorými by bol preukázal konkrétne porušenie jeho subjektívnych práv, alebo

preukázal, že správne orgány svojím postupom porušili základné zásady daňového konania.

Na základe vyššie uvedeného dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní nie sú opodstatnené. Preto stotožniac sa s právnym posúdením veci krajským súdom uvedeným i v odôvodnení napadnutého rozsudku, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/30/2010-42 zo dňa 25. mája 2010 ako vecne správny potvrdil (§ 219 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku).

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

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

V Bratislave dňa 15. júna 2011

**JUDr. Elena Kováčová, v. r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová