

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/6/2016
Identifikačné číslo spisu: 8014201337
Dátum vydania rozhodnutia: 23.11.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8014201337.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: N., právne zastúpeného: JUDr. Annou Angelovičovou, advokátkou, Slánska 20A, 080 06 Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 30. septembra 2014 č. 1100305/1/432867/2014/5292, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/67/2014-41 zo dňa 30.09.2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/67/2014-41 zo dňa 30.09.2015 potvrdzuje.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.
Konanie na prvostupňovom súde

Preskúmaným rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej v texte rozsudku len „prvostupňový súd“ alebo „krajský súd“) č. k. 4S/67/2014-41 zo dňa 30.09.2015 postupom podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) krajský súd zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/432867/2014/5292 zo dňa 30.09.2014. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Prešove č. 9701404/5/1296329/2014/Gre zo dňa 02.04.2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 68 597,30 eura a zároveň nebola uznaná daňová strata v sume 2 096,53 eura.

Krajský súd považoval žalobné námietky za nedôvodné.

Za neopodstatnenú považoval námietku žalobcu v súvislosti s neuvedením právneho predpisu, ktorý

žalobca porušil v preskúvanom rozhodnutí správcu dane. Túto vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože správca dane vo svojom rozhodnutí presne uviedol, ktoré zákonné ustanovenia daňový subjekt porušil, a taktiež žalovaný v preskúvanom rozhodnutí konštatoval, že daňový subjekt nezaúčtovaním príjmov do svojej účtovnej evidencie porušil ustanovenia § 2 písm. b), písm. c) a písm. h), ako aj § 6 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“ alebo „zákon o dani z príjmov“).

Krajský súd za nedôvodnú považoval aj námietku žalobcu v súvislosti s nevyužitím iného spôsobu výpočtu dodatočnej dane z príjmov fyzických osôb a následkom toho na namietané porušenie práv daňového subjektu, keď správca dane neprihliadol na okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt.

Konštatoval, že je síce pravdou, že žalobca má právo podať podľa § 16 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) dodatočné daňové priznanie za obdobie, ktoré bolo kontrolované správcou dane po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, avšak podľa § 16 ods. 8 citovaného zákona znížiť daň, zvýšiť daňovú stratu alebo nadmerný odpočet alebo zvýšiť nárok na vrátenie dane na základe dodatočného daňového priznania môžu len v prípade uplatnenia skutočnosti, ktoré neboli predmetom daňovej kontroly. Príjmy a výdavky daňovníka v zdaňovacom období 2009 boli predmetom daňovej kontroly.

Prvostupňový súd ďalej uviedol, že žalobca síce namietal, že správca dane mohol použiť iný spôsob výpočtu dane a uznať výdavky daňového subjektu vo výške 40 % z úhrnu príjmov za rok 2009 podľa ustanovenia § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov, avšak neuviedol, ktoré ustanovenie zákona by správcu dane k použitiu tohto spôsobu výpočtu dane správcu dane oprávňovalo. Žalobca si uplatnil v roku 2009 preukázateľné daňové výdavky v podanom daňovom priznaní v sume 8 821,98 eura. Zmena uplatnenia výdavkov za rok 2009 preto u neho neprichádzala do úvahy (§ 6 ods. 14 zákona č. 595/2003 Z. z.).

Takisto neprichádzal do úvahy ani druhý spôsob výpočtu dane, a to podľa ustanovenia § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. a určenie dane podľa pomôcok. Žalobca pri uplatnení svojich výdavkov za rok 2009 sa rozhodol pre skutočné (preukázateľné) výdavky, a preto preňho vyplynula povinnosť vedenia účtovníctva, čo aj splnil. Za rok 2009 viedol účtovníctvo a pri výpočte základu dane za rok 2009 čerpal údaje z tohto účtovníctva. V prípade žalobcu neboli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok podľa ustanovenia § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z.

Podľa názoru krajského súdu bola nedôvodná aj námietka žalobcu, že správca dane v skutočnosti určil daň podľa pomôcok, pretože dodal príjmy, ktoré taktiež neboli predmetom účtovníctva daňového subjektu, len tento svoj postup formálne nedeklaroval. Bolo dostatočne preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu riadnu kontrolu, pri ktorej prehodnotil vykázané príjmy a výdavky za rok 2009.

Prvostupňový súd nezistil, že by postupom daňových orgánov došlo k porušeniu práv a právom chránených záujmov žalobcu ako daňového subjektu. K rozsudku uviedol, že ak bol žalobca názoru, že správny orgán nevyužil zákonné možnosti na správne vyčíslenie rozdielu dane, a teda neprihliadal na okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené, toto tvrdenie podľa názoru krajského súdu žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal. Za tieto okolnosti nemožno považovať nevyužitie iného spôsobu výpočtu dane, či už podľa § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z. alebo určenie dane podľa pomôcok podľa § 48 daňového poriadku. Takúto možnosť zákon daňovým orgánom nedáva. Žalobca ako daňovník podaním daňového priznania sám deklaroval na začiatku daňového zdaňovacieho obdobia. Čo sa týka podania dodatočného daňového priznania za rok 2009, je to právo žalobcu, ktoré môže využiť len on.

Krajský súd mal za dostatočne preukázané, že žalobca ako daňový subjekt porušil ustanovenie § 2 písm. b) zákona č. 590/2003 Z. z., § 2 písm. c), § 2 písm. h) a § 6 ods. 1 citovaného zákona. V kontrolovanom zdaňovacom období k zdaniteľným príjmom uplatňoval preukázateľne vynaložené daňové

výdavky. Bol účtovnou jednotkou a účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. daňovým výdavkom je 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. Žalobca ako daňový subjekt o výdavkoch vynaložených na obstaranie motorových vozidiel, ktoré boli predmetom preverovania správcu dane a z ktorých dosiahol správcom dane vyčíslený príjem v zdaňovacom období rok 2009 v sume 363 135,-eur, vo svojom účtovníctve neúčtoval. Týmto postupom si sám spôsobil, že nezdokladované a nezaúčtované výdavky nemohli byť správcom dane uznané za daňové výdavky.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech náhradu trov konania nepriznal. Žalovaný zo zákona nemal nárok na náhradu trov konania.

II.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, ktorý žiadal, aby Najvyšší súd SR zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil prvostupňovému súdu na nové konanie a rozhodnutie.

Žalobca v odvolaní uviedol, že prvostupňový súd sa vôbec nevysporiadal s námietkami uvedenými v žalobe, ani s námietkami uvedenými v ďalších vyjadreniach žalobcu, prvostupňový súd dostatočne neodôvodnil, prečo námietka žalobcu, že správca dane mal určiť základ dane a daň podľa pomôcok, je neodôvodnená.

Podľa názoru žalobcu správca dane v skutočnosti určil daň podľa pomôcok, pretože dodal príjmy, ktoré neboli predmetom účtovníctva daňového subjektu, len tento svoj postup formálne nedeklaroval a neurobil úkony v prospech daňového subjektu, ktoré s týmto spôsobom určenia dane sú stanovené zákonom a daň určil nesprávne, lebo k dodaným príjmom nezohľadnil žiadne výdavky, čím absolútne znevýhodnil daňový subjekt.

Daňový subjekt nemal kompletne účtovníctvo, predkladal správcovi dane pri kontrole rôzne písomnosti a doklady a v súlade s ust. § 48 ods. 5 pri určovaní dane podľa pomôcok mal správca dane prihliadnúť aj na okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt.

Konkrétne mohol pri určení daňového základu a dane podľa pomôcok zobrať minimálne do úvahy objektívne a preukázateľné výdavky, ktoré mal daňový subjekt s registráciou áut na úradoch, polícii atď. (správne poplatky sú objektívne a jednoducho zistiteľné) Správca dane takisto pri určení dane podľa pomôcok mohol postupovať tak, že si zistí mieru zisku, ktorú je možné dosiahnuť pri predaji ojazdených áut a takto určí základ dane a následne dorubí daň. Postup správcu dane tak bol podľa žalobcu nielen v rozpore s ustanoveniami daňového poriadku, ale aj zo závermi uvedenými v rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SžoKS/138/2006.

Ďalej sa podľa žalobcu prvostupňový súd vôbec nevysporiadal s jeho námietkou, že správca dane v dostatočnej miere neuviedol, aký právny predpis daňový subjekt porušil a navyiac nebolo zrejmé, ako dospel k záveru, že ide o príjem podľa § 6 zákona o dani z príjmov a o aké ustanovenia zákona svoj záver opiera. Správca dane v zásade určil rozdiel dane z príjmov za predaj automobilov bez zohľadnenia akýchkoľvek výdavkov s tvrdením, že ide o príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z., t. j. že ide o príjmy zo živnosti. Fyzická osoba v zásade môže mať príjmy podliehajúce dani, alebo príjmy oslobodené od dane, a to z viacerých zákonom o dani z príjmov definovaných príjmov.

Nedostatočnosť odôvodnenia rozhodnutia správcu dane videl žalobca v tom, že sa nevysporiadal v dostatočnej miere s identifikáciou peňažného príjmu z predaja automobilov a logicky a zákonne neodôvodnil svoj záver uvedený v napadnutom rozhodnutí, že ide o zdaniteľný peňažný príjem podľa § 6 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov. Neuviedol žiadne zákonné ustanovenia, na základe ktorých

dospel k záveru, že ide o príjmy podľa § 6 zákona o dani z príjmov. Podľa názoru žalobcu sa mal správca dane a následne aj krajský súd v prvom rade vysporiadať s posúdením príjmov z predaja osobných automobilov, t. j. či príjmy z ich predaja sú príjmy podľa § 6 (príjmy z podnikania) zákona o dani z príjmov - v tom prípade, mal o nich daňový subjekt účtovať. Keďže daňový subjekt o nich neúčtoval, mal sa správca dane vysporiadať s otázkou, či nejde o príjmy podľa § 8 (ostatné príjmy) - v tom prípade daňový subjekt o nich účtovať nemohol a správca dane ďalej mal posúdiť, či ide o oslobodené príjmy podľa § 9 ods. 1 zákona o dani z príjmov alebo o zdaňované príjmy podľa § 8 zákona o dani z príjmov.

Žalobca v odvolaní ďalej uviedol, že prvostupňový súd sa nevysporiadal so skutočnosťou, že v zmysle § 2 písm. c), písm. h) zákona o dani z príjmov sú príjmom peňažné plnenia s výnimkou príjmov oslobodených podľa tohto zákona.

V zmysle § 9 ods. 1 zákona o dani z príjmov je „od dane oslobodený príjem z predaja hnuiteľnej veci, okrem príjmov z predaja hnuiteľnej veci, ktorá bola zahrnutá do obchodného majetku“.

Daňový subjekt nezahrnul ani v jednom prípade do obchodného majetku hnuiteľné veci automobily, ktoré boli predmetom následného predaja iným osobám a z ktorého predaja vyplývali peňažné príjmy daňového subjektu, o ktorých tento neúčtoval, t. j. nevykazoval ich ako príjmy z podnikania v zmysle § 6 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov. Dôkazom toho je aj fakt, že o tomto hnuiteľnom majetku nevedol žiadnu evidenciu - knihu zásob tak, ako to stanovuje opatrenie Ministerstva financií SR č. MF/27076/2007-74, ktorým sa stanovujú podrobnosti o postupoch účtovania pre účtovné jednotky účtujúce v systave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú.

Podľa názoru žalobcu sa prvostupňový súd nevysporiadal so skutočnosťou, že podľa § 8 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov sú „ostatnými príjmami, ak nejde o príjmy podľa § 5 až 7, najmä príjmy z predaja hnuiteľných vecí“.

Z daňového priznania je zrejmé, že príjmy fyzická osoba nezaradila do príjmov zo živnosti v súvislosti aj s tým, že hnuiteľné veci nezaradila do obchodného majetku, potom podľa názoru žalobcu, ide o príjmy podľa § 8 zákona o dani z príjmov. Správca dane úplne ignoroval ustanovenia § 8 zákona o dani z príjmov a neuznal žiadne výdavky spojené s kúpou hnuiteľných vecí a súvisiace výdavky s kúpou a ich predajom, hoci je to v rozpore s § 8 ods. 2 a ods. 5 písm. a) zákona o dani z príjmov. Výdavky súvisiace s príjmami podľa § 8 zákona o dani z príjmov, tak isto ako príjmy, nie sú predmetom účtovníctva a uznanie výdavkov sa viaže iba na ich preukázanie, a nie zúčtovanie.

Keďže hnuiteľné veci neboli zaradené do obchodného majetku všetky skutočnosti týkajúce sa pohybu tohto majetku, záväzkov, rozdielu majetku a záväzkov, príjmov a výdavkov nie sú predmetom účtovníctva.

Z uvedeného bolo podľa názoru žalobcu zrejmé, že žalovaný, v prípade, že dospel k záveru, že pri predaji hnuiteľných vecí ide o zdaniteľné príjmy, mal v súlade s § 3 a 24 daňového poriadku preskúmať aj súvisiace výdavky a tieto následne zohľadniť pri výpočte zisku z predaja hnuiteľných vecí, ktorý podlieha zdaneniu podľa § 8 zákona o dani z príjmov (strata z predaja hnuiteľných vecí sa nezohľadňuje v súlade s § 8 zákona o dani z príjmov).

Postup správcu dane predchádzajúci jeho rozhodnutiu bol tiež podľa žalobcu nezákonný, keď v rámci výkonu kontroly nevyužil zákonné možnosti na správne vyčíslenie doruby dane, neprihliadal na okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Prihliadať na také výhody je zákonná povinnosť správcu dane.

Žalobca mal za to, že správca dane postupoval pri vyčíslení základu dane a doruby dane nesprávne, nekonal v prospech daňového subjektu, tieto skutočnosti mal prvostupňový súd zohľadniť vo svojom konaní a rozhodovaní o žalobe, a preto je rozsudok prvostupňového súdu č. k. 4S/67/2014-41 zo dňa

30.09.2015, ktorým žalobu zamietol, nesprávny a nezákonný.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu žalobcu vyjadril podaním zo dňa 04.01.2016, v ktorom poukázal na skutočnosť, že žalobca vo svojom odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu rozšíril svoje námietky o námietky, ktoré v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ani v žalobe proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu (žalovaného) vôbec neuvádzal, preto toto podanie žalovaný považoval vlastne za tretie odvolanie proti tomu istému rozhodnutiu (rozhodnutie správcu dane), čo je podľa názoru žalovaného neprípustné.

Žalovaný nesúhlasil s názorom žalobcu, že správca dane podľa ustanovenia § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. mohol zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok. Určenie dane podľa pomôcok v zmysle citovaného ustanovenia by prichádzalo do úvahy, len keby daňovník nesplnil pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, k čomu v tomto prípade nedošlo. Daňovník sa totiž rozhodol pri uplatnení svojich výdavkov za rok 2009 pre skutočné (preukázateľné) výdavky, z čoho preňho vyplynula povinnosť vedenia účtovníctva, čo aj splnil. Žalobca riadne viedol účtovníctvo za rok 2009 a pri výpočte základu dane za rok 2009 čerpal údaje práve z tohto účtovníctva (príjmy vykázal vo výške 7 021,55 eura a výdavky vo výške 8 821,98 eura). Nemožno preto podľa názoru žalovaného tvrdiť, že si pri preukazovaní výdavkov (príjmov) nesplnil svoju povinnosť, pretože zaúčtované príjmy a zaúčtované výdavky správcovi dane riadne preukázal.

Čo sa týka výdavkov, ktoré vznikli žalobcovi pri obchodovaní s ojazdenými autami, tieto v účtovníctve žalobcu neboli zaúčtované, preto ani nemal povinnosť ich správcovi dane preukazovať.

Žalovaný nesúhlasil ani s ďalším tvrdením žalobcu, že správca dane v skutočnosti určil daň podľa pomôcok, pretože dodal príjmy, ktoré taktiež neboli predmetom účtovníctva daňového subjektu, len tento svoj postup formálne nedeklaroval. Zo spisového materiálu a z protokolu o výsledku daňovej kontroly jednoznačne vyplýva, že správca dane vykonal riadnu kontrolu, pri ktorej prehodnotil daňovníkom vykázané príjmy a výdavky za rok 2009. To, že daňovníkom priznané príjmy navýšil o príjmy, ktoré daňový subjekt nepriznal, hoci neboli predmetom účtovníctva, nesvedčí o tom, že daň bola určená podľa pomôcok, ale ide o bežný postup pri daňovej kontrole, ktorý vyplýva z definície príjmov podľa ustanovení § 2 písm. c) a písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov, v ktorých sa nekladie podmienka, že príjmy musia byť aj zaúčtované, aby sa považovali za príjmy.

Čo sa týka námietky žalobcu, že správca dane nezdôvodnil, prečo predmetné príjmy nezaradil do zdanieľných príjmov podľa § 8 zákona č. 595/2003 Z. z., žalovaný uviedol, že táto námietka bola žalobcom vznesená vôbec prvýkrát od začiatku konania.

Daňový subjekt nenamietal nezaradenie príjmov z predaja ojazdených vozidiel do príjmov podľa § 8 vyššie citovaného zákona (ako ani zaradenie príjmov do § 6) ani pri výkone daňovej kontroly, ani pri odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane a ani pri podaní žaloby proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu. Logicky z toho vyplýva, že žalovaný, ani prvostupňový súd sa touto námietkou nemohli zaoberať, ani sa s ňou vysporiadať. Preto žalovaný považoval za irelevantné vyjadrovať sa k tejto námietke v terajšej fáze konania.

Na základe vyššie uvedených dôvodov považoval žalovaný rozhodnutie krajského súdu za správne, a preto navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu potvrdil.

K vyjadreniu žalovaného zo dňa 04.01.2016 sa vyjadril žalobca podaním zo dňa 28.01.2016, v ktorom uviedol, že prvostupňový súd sa vôbec nevysporiadal s námietkami uvedenými v žalobe, ani s námietkami uvedenými vo vyjadreniach žalobcu. Prvostupňový súd dostatočne neodôvodnil, prečo námietka žalobcu, že správca dane mal určiť základ dane a daň podľa pomôcok je neodôvodnená, resp. prvostupňový súd sa s ňou vôbec nezaoberal.

III.

Konanie pred odvolacím súdom

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu

dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, ods. 3 OSP).

Z obsahu administratívneho spisu mal odvolací súd za preukázané, že Daňový úrad v Prešove vykonal u daňového subjektu N. (žalobca) daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9701404/5/759638/2014/Gre zo dňa 25.02.2014. Z protokolu o daňovej kontrole vyplynulo, že daňový subjekt v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 uviedol stratu vo výške 2 096,53 eura. Daňovou kontrolou správca dane zistil základ dane a vyčíslil mu daň vo výške 68 597,30 eura.

Po vykonanej daňovej kontrole správca dane upravil žalobcovi základ dane z príjmov fyzickej osoby v súlade s ust. § 17 zákona o dani z príjmov. Rozdiel na dani vznikol tým, že daňový subjekt nepriznal príjmy z predaja ojazdených motorových vozidiel v celkovej výške 363 135,- eur. Správca dane k tomuto záveru dospel na základe údajov z výstupov elektronickej databázy Ministerstva dopravy, výstavby a regionálneho rozvoja SR o evidencii vozidiel, podľa ktorých kontrolovaný daňový subjekt dovezol v roku 2009 zo zahraničia 92 kusov ojazdených motorových vozidiel, ktoré boli predmetom správnych konaní, vedených na Obvodnom úrade pre cestnú dopravu a pozemné komunikácie v Prešove. Uvedené správne konania boli prevedené na základe podaných žiadostí žalobcu o uznanie typového schválenia jednotlivu dovezených motorových vozidiel.

Správca dane výzvou zo dňa 05.06.2013 vyzval Obvodný úrad pre cestnú dopravu a pozemné komunikácie v Prešove o poskytnutie podrobných údajov z evidencie motorových vozidiel o dovezených ojazdených motorových vozidlách v roku 2009 evidovaných na meno žalobcu.

Na základe poskytnutých požadovaných informácií správca dane oboznámil s výsledkami dokazovania žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 19.09.2013. Na tomto pojednávaní sa žalobca k veci nevyjadril a do zápisnice uviedol, že vyjadrenie správcovi poskytne v dodatočnej lehote do 24.09.2013.

Z administratívneho spisu mal odvolací súd ďalej za preukázané, že žalobca sa vyjadril vo veci tak, že v roku 2009 z predaja áut nemal žiaden zisk, len stratu. Na tomto skutkovom základe správca dane zaslal žalobcovi výzvu dňa 04.10.2013 na predloženie dokladov podľa ust. § 45 ods. 2 písm. d), e) zákona č. 563/2009 Z. z., v ktorej ho vyzval, aby k daňovej kontrole predložil doklady preukazujúce jeho príjmy dosiahnuté z ďalšieho nakladania s nakúpenými ojazdenými motorovými vozidlami zo zahraničia, na ktoré mu boli v roku 2009 obvodným úradom vystavené osvedčenia o evidencii vozidla. Zasláná výzva obsahovala zoznam dovezených motorových vozidiel.

Dňa 23.10.2013 sa žalobca dostavil na Daňový úrad v Prešove a predložil doklady preukazujúce jeho príjmy, ktoré dosiahol z predaja nakúpených ojazdených motorových vozidiel, pri ktorých predložil originály kúpno-predajných zmlúv, ktoré s kupujúcimi uzatvoril pri predaji jednotlivých motorových vozidiel. Spolu doložil 78 zmlúv o predaji motorových vozidiel, jedno čestné prehlásenie o predaji motorového vozidla a technický preukaz na motocykel, ktorý zatiaľ odpredaný nie je. Dodatočne dňa 10.12.2013 doložil správcovi dane ešte ďalšie štyri kúpno-predajné zmluvy.

Správca dane z predložených kúpno-predajných zmlúv konštatoval, že daňový subjekt v roku 2009 z 88 kusov dovezených motorových vozidiel odpredal celkom 69 ks. Ich predajom dosiahol v kontrolovanom zdaňovacom období zdaniteľné príjmy v sume 363 135,- eur podľa § 6 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Správca dane ďalej konštatoval, že výdavky daňovníka nemohli byť navýšené o výdavky vynaložené na obstaranie motorových vozidiel, pretože daňovník (žalobca) žiadne takéto konkrétne výdavky nepreukázal, ani ich vo svojom účtovníctve neúčtoval.

Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane zvýšil základ dane daňového subjektu za zdaňovacie obdobie 2009 o sumu 363 135,- eur, z čoho vyplývajúci rozdiel na dani vyčíslil sumou 68 597,30 eura a vyrubil ho prvostupňovým rozhodnutím zo dňa 02.04.2014.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného.

IV.

Právna úprava, právne názory odvolacieho súdu

Podľa § 1 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., tento zákon upravuje

- a) daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby,
- b) spôsob platenia a vyberania dane.

Podľa § 2 písm. a), b), c), h), i) zákona č. 595/2003 Z. z., na účely tohto zákona sa rozumie

- a) daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba
- b) predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12 ,
- c) príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak; za nepeňažné plnenie fyzickej osoby, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11 , sa považuje aj prijatie zmenky ako platobného prostriedku, ktorou dlžník uhradil pohľadávku veriteľovi, ktorý je fyzickou osobou,
- h) zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy,
- i) 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 § 3 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., predmetom dane sú

- a) príjmy zo závislej činnosti (§ 5),
- b) príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu (§ 6),
- c) príjmy z kapitálového majetku (§ 7),
- d) ostatné príjmy (§ 8).

Podľa § 6 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., príjmami z podnikania sú

- a) príjmy z poľnohospodárskej výroby, lesného a vodného hospodárstva,
- b) príjmy zo živnosti,
- c) príjmy z podnikania vykonávaného podľa osobitných predpisov neuvedené v písmenách a) a b),
- d) príjmy spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti a komplementárov komanditnej spoločnosti podľa odsekov 7 a 8.

Podľa § 11 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., základ dane (čiastkový základ dane) zistený z príjmov podľa § 5 alebo § 6 ods. 1 a 2 alebo súčet čiastkových základov dane z týchto príjmov sa znižuje o nezdaniteľné časti základu dane uvedené v odsekoch 2, 3, 8 a 10.

Podľa § 52g ods. 1 písm. a) bod 2 zákona č. 595/2003 Z. z., na zníženie základu dane o nezdaniteľné časti základu dane sa na zdaňovacie obdobia rokov 2009 a 2010 nepoužije § 11 ods. 2 a a základ dane sa na tieto zdaňovacie obdobia zníži takto: ak daňovník v príslušnom zdaňovacom období dosiahne základ dane, ktorý je vyšší ako 86-násobok platného životného minima, nezdaniteľná časť základu dane ročne na daňovníka je suma zodpovedajúca rozdielu 44-násobku platného životného minima a jednej štvrtiny základu dane; ak táto suma je nižšia ako nula, nezdaniteľná časť základu dane ročne na daňovníka sa rovná nule.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., daňový subjekt preukazuje

- a) 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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.

Podľa § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 <. a § 49 ods. 1 <. a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 <. nezasiaha. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 <. vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 <. vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2 <.. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

Podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z., správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Na základe obsahu administratívneho spisu odvolací súd konštatoval, že žalovaný správny orgán postupoval v súlade s ust. § 24 zákona č. 563/2009 Z. z., vo veci vykonal dostatočné dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že v roku 2009 žalobca odpredal celkom 69 motorových vozidiel z 88 dovezených motorových vozidiel, pričom z nich dosiahol zisk vo výške 361 038,47 eura, ktorý správca dane správne posúdil ako zdaniteľné príjmy podľa ust. § 6 ods. 1 písm. b) citovaného zákona.

Taktiež bolo nesporne zistené, že žalobca nezaúčtovaním týchto príjmov do svojej účtovnej evidencie porušil ust. § 2 písm. b), c), h) v spojení s ust. § 6 ods. 1 písm. b) citovaného zákona.

Žalobca v predmetnom zdaňovacom období roku 2009 bol povinný viesť jednoduché účtovníctvo v súlade s opatrením Ministerstva financií SR č. MF/27076/2007-74 z 13.12.2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov v znení ďalších opatrení.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania mal za preukázané, že žalobca nepostupoval v zmysle vyššie citovaného opatrenia Ministerstva financií SR a o výdavkoch vynaložených na obstaranie

ojazdených motorových vozidiel vo svojom účtovníctve v účtovnom období roku 2009 neúčtoval.

Podľa ust. § 219 ods. 1 OSP, odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa ust. § 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.

Predmetom odvolacieho konania je posúdiť, či boli splnené zákonné podmienky pre vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu konštatuje, že vo vzťahu k splneniu podmienok pre vyrubenie predmetného rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu.

Skutkový stav medzi účastníkmi nebol sporný. Predmetom sporu je otázka posúdenia splnenia podmienok na uznanie žalobcom uvádzaných výdavkov, ktoré tento riadne nezaúčtoval vo svojom účtovníctve s odôvodnením, že tieto nezaúčtoval vo svojom účtovníctve z dôvodu, že v predmetnom roku bol stratový.

Právny záver otázky uznania, resp. neuznania daňovým subjektom nezaúčtovaných daňových výdavkov ovplyvňujúcich základ dane podľa príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov bol už skonštatovaný v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/33/2013 zo dňa 01.04.2014, z ktorého vyplýva právny názor, že: „...Daňovým výdavkom je v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaných v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaných v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak. Výdavky, ktoré žalobca preukazoval správcovi dane nespĺňali jednu zo základných podmienok daňových výdavkov - neboli zaúčtované v účtovníctve žalobcu, a preto ich nemožno považovať za daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i) citovaného zákona...“.

Obranu žalobcu, že svoje výdavky za rok 2009 nezaúčtoval do účtovníctva z dôvodu, že v tomto roku bol stratový, považuje odvolací súd za irelevantnú. Z dikcie vyššie citovaného ust. § 2 ods. 1 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. je evidentné, že za daňový výdavok je možné považovať iba evidovaný výdavok. Vzhľadom k tejto skutočnosti v procese riadnej daňovej kontroly nie je možné zaúčtovaný výdavok zohľadniť ani potenciálne. Konceptia zákona vychádza z toho, že pri neevidovanom príjme sa daňový subjekt ukracuje o možnosť uplatniť k tomuto príjmu výdavky. V konaní bolo jednoznačne preukázané, že nešlo o postup vyrubenia dane podľa pomôcok.

K jednotlivých odvolacím námietkam senát odvolacieho súdu udáva, že tieto neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť preskúmaného rozsudku.

K odvolacej námietke žalobcu, že prvostupňový súd dostatočne neodôvodnil prečo námietka žalobcu, že správca dane mal určiť základ dane a daň podľa pomôcok je neodôvodnená odvolací súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť.

Podľa ustanovenia § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. je možné zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok za situácie keď daňovník nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností. V tomto prípade žalobca viedol účtovníctvo za rok 2009 a pri výpočte základu dane za tento rok čerpal údaje práve zo svojho účtovníctva. Reálne preukázal príjmy vo výške 7 021,55 eur a výdavky vo výške 8 821,90 eur.

Čo sa týka výdavkov, ktoré vznikli žalobcovi pri obchodovaní s ojazdenými autami, tieto v účtovníctve

žalobcu zaúčtované neboli, preto nemal ani povinnosť ich správcovi dane preukazovať. Ak sa teda žalobca rozhodol, že niektoré svoje výdavky vo svojom účtovníctve nezaúčtuje, nie je možné tvrdiť, že správca dane by automaticky mal pristúpiť k určaniu dane podľa pomôcok.

K tomuto postupu by správca dane pristúpil len za situácie, keby žalobca svoje výdavky vynaložené pri obchodovaní s ojazdenými autami riadne zaúčtoval, ale nevedel by ich preukázať reálnymi dokladmi.

Za daňové výdavky môžu byť uznané iba tie výdavky, ktoré v zmysle ustanovenia § 2 písm. i) citovaného zákona boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, musia byť preukázateľne vynaložené daňovníkom a musia byť zaúčtované v účtovníctve alebo zaevidované v evidencii daňovníka, pričom všetky tieto podmienky musia byť splnené súčasne.

Vzhľadom ku skutočnosti, že žalobca výdavky vynaložené pri obchodovaní s ojazdenými autami nezaúčtoval do účtovníctva, nemohli byť tieto výdavky uznané dodatočne za daňové výdavky.

Postup správcu dane považoval odvolací súd za zákonný.

K námietke žalobcu, že v rozhodnutí nie je uvedené v dostatočnej miere, aký právny predpis žalovaný v konaní použil, súd uvádza, že s touto námietkou nie je možné sa stotožniť, nakoľko z výrokovej časti preskúmaného rozhodnutia tak prvostupňového, ako aj druhostupňového správneho orgánu, ako aj z jeho samotného odôvodnenia je nesporná citácia zákona č. 595/2003 Z. z. v spojení s ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z.

K ďalšej odvolacej námietke žalobcu, že správca dane nezdôvodnil prečo predmetné príjmy nezaradil do zdaniteľných príjmov podľa § 8 zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov, odvolací súd uvádza, že túto námietku žalobca v administratívnom konaní neuvádzal. Nenamietal nezaradenie príjmov z predaja ojazdených vozidiel do príjmov podľa § 8 zákona č. 595/2003 Z. z. ani pri výkone daňovej kontroly ani pri odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane a ani pri podaní žaloby proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu. Z týchto dôvodov sa ani žalovaný ani prvostupňový súd touto námietkou nemohli zaoberať, ani sa s ňou vysporiadať, nakoľko táto nebola predmetom tak administratívneho ani prvostupňového súdneho konania.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR tak ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane považoval odvolací súd za súladné so zákonom.

S poukazom na vyššie uvedené odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove podľa § 219 ods. 1 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP potvrdil ako vecne správny.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa ust. § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní úspech náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

S poukazom na ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok postupoval odvolací súd v konaní podľa predpisov účinných do 30.06.2016, t. j. podľa Občianskeho súdneho poriadku.

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 opravný prostriedok nie je prípustný.