



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobcu **Quad speed spol. s r.o.**, so sídlom Hattalova 12, Trnava, *zastúpeného JUDr. Ruženou Bubeníkovou, advokátkou, so sídlom Kollárova 8, Trnava*, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/227/17533-76364/2010/992906-r z 30. júna 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k. 14S/63/2010-68 z 02. júna 2011, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave, č. k. 14S/63/2010-68 z 02. júna 2011 **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 :**

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/227/17533-76364/2010/992906-r z 30. júna 2010, ktorým v rámci druhostupňového odvolacieho správneho daňového konania potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trnava

(ďalej len „správca dane“) č. 649/231/91230/09/STA zo 06.10.2009, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 14 189,13 eura. Dôvodom zvýšenia žalobcom priznanej daňovej povinnosti bolo zvýšenie základu dane kontrolovaného zdaňovacieho obdobia na základe neuznania a vyradenia daňových nákladov zo základu dane žalobcom deklarovaných faktúrami a inými listinnými dôkazmi viažúcimi sa k nákupu motocyklu SUZUKI LTR 450 v sume 66 225,78 Sk, k zakúpeniu materiálu od dodávateľa FIRST GROUP, s.r.o., Trenčín, v sume 3 039 845,- Sk, účtovaného na účet 50101 a účet 50102, a k zakúpeniu tovaru od dodávateľa PRINCE INVEST LLC s.r.o., Považská Bystrica, v sume 231 392,- Sk, účtovaného na účet 50401. Na základe výsledkov dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly správca dane zistený skutkový stav vyhodnotil tak, že

- náklady účtované na motocykel SUZUKI LTR 450, ktorý nebol zakúpený ako tovar, ale bol účtovne zaradený v roku jeho nákupu, v roku 2006, do majetku žalobcu a v tom zmysle aj odpisovaný, nepredstavujú daňové výdavky podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2007 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), pretože žalobca nepreukázal súvislosť ich vynaloženia na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho súčasných a ani budúcich zdaniteľných príjmov,
- náklady za nákup materiálu od dodávateľa FIRST GROUP, s.r.o., Trenčín – brúsnych kotúčov, rezných kotúčov, lamelových kotúčov, brúsneho materiálu, pasty, zvaracieho drôtu, elektród a pod. ako i náklady za nákup tovaru od dodávateľa PRINCE INVEST LLC s.r.o., Považská Bystrica, boli žalobcom v jeho účtovníctve zaúčtované na základe fiktívnych faktúr vystavených pod menom uvedených obchodných spoločností, čo je dôvod, pre ktorý tieto náklady správca dane nemôže uznať v súlade s § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov za preukázateľné daňové náklady žalobcu.

Krajský súd v medziach žaloby podanej žalobcom preskúmal napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správnych orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom. V odôvodnení rozsudku poukázal na výsledky dokazovania vykonaného pri preverovaní sporných, zo základu dane vylúčených daňových nákladov, ako i na zásady dokazovania uplatňované v priebehu daňovej kontroly a daňového konania vyplývajúce z § 2 ods. 3 a § 29 ods. 2 zákona o správe daní,

na práva, povinnosti a dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce mu z § 15 ods. 5 písm. e) a § 29 ods. 8 zákona o správe daní, ako i na formálne a materiálne nároky uznateľných daňových výdavkov podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Krajský súd sa stotožnil s vyhodnotením dôkaznej situácie a závermi správcu dane a žalovaného vyplývajúcimi z výsledkov daňovej kontroly, nakoľko i prvostupňovému súdu z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca nepreukázal súvislosť neuznaného daňového nákladu na motocykel s jeho zdaniteľným príjmom ako i nepreukázal skutočné dodanie fiktívnymi faktúrami deklarovaného materiálu a tovaru žalobcu.

Vo vzťahu k vylúčeným nákladom na motocykel SUZUKI L TR 450, nadobudnutým na základe leasingovej zmluvy, krajský súd prisvedčil argumentácii žalovaného, že v priebehu celého daňového konania žalobca neunesol dôkazné bremeno a dostatočným spôsobom nepreukázal, že výdavky použité na zabezpečenie a prevádzku motocykla boli použité na zákonom stanovený účel, ktorým je dosiahnutie zabezpečenie alebo udržanie príjmov žalobcu. Ním predložené dôkazy boli správne vyhodnotené ako nepostačujúce. Dealerská zmluva č. 018/2006 stanovuje len všeobecný záväzok žalobcu ponúkať tovar (kompletný sortiment štvorkolky a príslušenstvo) v regióne Slovenská republika a v cenách odporúčaných dodávateľom. Krajský súd nespochybnil, že žiaden právny predpis a ani daňový úrad nemôže uložiť žalobcovi, akým spôsobom má získavať potenciálnych záujemcov o kúpu predmetného motocykla, na druhej strane je však povinný preukázať konkrétnymi dôkazmi, či a aké kroky k získavaniu záujemcov na kúpu vozidiel podnikol. Pod tým treba rozumieť popis a rozsah činnosti, z ktorého je zrejmé, že potenciálni kupci boli oboznamovaní s parametrami vozidiel, rozsahom ponuky, cenovými a inými podmienkami ich nadobudnutia. Na preukázanie obsahu a rozsahu takejto činnosti, výsledkom ktorej by malo byť v zmysle zákona dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu, nepostačuje jediný dôkaz predložený žalobcom, a to pomerne všeobecné potvrdenie obchodnej spoločnosti AUTOCOMODEX, s.r.o. Trnava o účasti žalobkyne na dňoch otvorených dverí uvedenej spoločnosti s prezentáciou sporného motocykla.

Rovnako ako žalovaný, ani krajský súd nepovažoval za dostatočne preukázané skutočnosti kúpy a dodania materiálu a tovaru od dodávateľov uvedených na faktúrach - FIRST GROUP, s.r.o., Trenčín a PRINCE INVEST LLC s.r.o., Považská Bystrica. Krajský súd berúc do úvahy zistenú skutočnosť nedostatočného/ nesprávneho účtovania sporného materiálu žalobcom, a to spôsobom nezodpovedajúcim jeho použitiu, konštatoval na základe výsledkov dokazovania okrem uvedeného aj to, že sa vykonaným dokazovaním nepotvrdilo, že by spornými materiálmi žalobca realizoval opracovávanie nerezových materiálov

prostredníctvom subdodávateľov alebo spoločnosťou Dm&Mr Slovakia s.r.o.; jednotliví živnostníci ako subdodávatelia nepotvrdili, že by materiál dostávali od žalobcu, štatutárny zástupca spoločnosti Dm&Mr Slovakia s.r.o. poprel vykonávanie prác pre žalobcu, taktiež výsluch konateľa spoločnosti SIGMACON, s.r.o. a Ing. D. – SIGMATECH neobjasnil, kto a akým spotrebným materiálom vykonával žalobcovi zaplatené práce.

Podľa krajského súdu ani v súvislosti s neuznanými daňovými nákladmi za nákup náhradných dielov od dodávateľa PRINCE INVEST LLC s.r.o., Považská Bystrica neboli uvedené žiadne relevantné skutočnosti spôsobilé spochybniť tvrdenie štatutárnych zástupcov spoločnosti o tom, že so žalobcom ich spoločnosť neobchodovala a o nezrovnalostiach v žalobcom predložených faktúrach. Krajský súd má v odôvodnení napadnutého rozsudku za to, že na preukázanie oprávnenosti daňových výdavkov nepostačuje zdôrazňovanie, že vzhľadom na predloženie dokladov o vykonaní opráv motorových vozidiel, na ktoré mali byť tieto náhradné diely použité, je preukázané, že výdavky spočívajúce v zaplatení ceny dodaných náhradných dielov boli použité na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu.

Krajský súd poukázal i na skutočnosť, že sa v rámci daňovej kontroly a oboch stupňov daňového konania nepodarilo žalobcovi preukázať oprávnenie M. konat' v mene dodávateľských subjektov FIRST GROUP, s.r.o., Trenčín a PRINCE INVEST LLC s.r.o., Považská Bystrica, resp. oprávnenie ich obchodne zastupovať. Ba naopak, výpoveďami konateľov oboch uvedených obchodných spoločností nebola táto žalobcom tvrdená skutočnosť potvrdená.

Vo vzťahu k dodávateľským spoločnostiam krajský súd uzavrel, že ak žalobca tvrdil, že tovar nakúpil od uvedených dodávateľov, bol povinný predložiť relevantný dôkaz o dodaní tovaru osobami uvedenými v predkladaných daňových dokladoch. Ak nie je preukázané, že osoba uvedená ako dodávateľ v daňových dokladoch, tovar reálne dodala, tak s poukazom na znenie ustanovenia § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov nejde o výdavok preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. d) OSP, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napádané rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca krajskému súdu vytýkal nesprávne vyhodnotenie

vykonaných dôkazov a že nepostupoval v súlade s ustanovením § 132 OSP, keď všetky dôkazy nevyhodnotil v ich vzájomnej súvislosti.

Nesúhlasil s názorom krajského súdu, že je povinný preukázať konkrétnymi dôkazmi, či a aké kroky k získavaniu záujemcov o kúpu vozidiel podnikol, pričom pod tým treba rozumieť popis a rozsah činností, z ktorého je zrejmé, že potenciálni klienti boli oboznamovaní s parametrami vozidiel, rozsahom ponuky, cenovými a inými podmienkami ich nadobudnutia. Taktiež nesúhlasí s nezrozumiteľným spôsobom posúdenia obsahu dealerskej zmluvy uzavretej medzi žalobcom a V.. Podľa žalobcu z odôvodnenia rozsudku nie je zrejmé, akým spôsobom súd vyhodnotil dealerskú zmluvu a čo mal na mysli konštatovaním, že zmluva stanovuje len všeobecný záväzok žalobcu ponúkať tovar. Žalobca poukázal na to, že v predmetnej zmluve sa nenachádza žiadne ustanovenie o tom, že žalobca mal konať v zastúpení V. a že úlohou žalobcu bolo sprostredkovať obchody pre uvedeného dodávateľa alebo konať v jeho mene. Z toho žalobca odvodil záver, že nebolo jeho úlohou propagovať a ponúkať predmetný tovar. S poukazom na čl. 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky mal za to, že žiaden zákon neukladá subjektu predávajúcemu tovar spôsob vykonávania reklamy, resp. ako uvádza krajský súd „akým spôsobom má získavať potenciálnych záujemcov“. Podľa názoru žalobcu z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že prvostupňový súd na preukázanie daňových nákladov požaduje, aby žalobca konal to, čo žiaden zákon neukladá, a to vykonávať reklamu, pričom vykonávanie reklamy žalobca považuje iba za právo podnikateľa, ale nie povinnosť. Preto vyžadovanie realizácie reklamy za účelom preukázania oprávnenosti daňových výdavkov je v rozpore s Ústavou Slovenskej republiky aj s ustanovením § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom (nákladom) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov sa rozumie výdavok preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka. Navyše žalobca nad rámec zákona poskytol správcovi dane dôkaz o využití predmetného motocykla na reklamné účely v podobe predloženého potvrdenia spoločnosti AUTOCOMODEX s.r.o. o predvádzaní predmetného motocykla na dni otvorených dverí uvedenej spoločnosti a na rôznych charitatívnych akciách. Rozhodnutie žalovaného zakladá nebezpečný precedens, podľa ktorého, keď podnikateľ tovar nepredá bez toho, aby urobil reklamu podľa predstáv žalovaného, náklad na kúpu tohto tovaru sa nebude považovať za daňový náklad, čo taktiež založí protizákonný a neúmerný formalizmus v preukazovaní opodstatnenosti daňových nákladov. Žalobca mal za to, že motocykel zakúpil za účelom dosiahnutia zisku, náklad vynaložil, pričom taktiež preukázal, že kúpu a predaj motorových vozidiel mal v predmete svojej obchodnej činnosti.

Vo vzťahu k neuznaným nákladom za nákup brúsneho materiálu od spoločnosti FIRST GROUP, s.r.o., Trenčín žalobca poukázal na výpovede živnostníkov S., A. a M., ktorí výsluchom potvrdili vykonanie prác pre žalobcu, ten im cenu za výkon prác zaplatil, pričom Daňový úrad Trnava zistil, že menovaní živnostníci tento príjem priznali. Uvedení živnostníci vykonávali montážne a zváračské práce, na ktoré nepotrebovali žiaden materiál. Materiál na brúsenie a leštenie nerezových vecí žalobca dodával spoločnosti Dm & Mr Slovakia s.r.o., ktorá brúsiace a leštiace práce vykonávala pre žalobcu. Žalobca považuje výpoveď svedka L. za nevierohodnú, keď poprel vystavenie faktúr za spoločnosť, pričom v tejto súvislosti poukázal žalobca na dôvody nepravdivosti jeho výpovede – nepriznanie príjmov od žalobcu a ich nezdanenie ako i skutočnosť, že L. vykonáva trest odňatia slobody v Hrnčiarovciach nad Parnou. Podľa žalobcu sa s touto žalobnou námietkou ohľadne nevierohodnosti svedka krajský súd vôbec nevysporiadal.

Krajský súd podľa žalobcu taktiež nevyhodnotil vo vzájomnej súvislosti také skutočnosti, ako že na výkon prác brúsenie a leštenie nerezového materiálu bol potrebný brúsiaci a leštiaci materiál, že nespotrebovaný materiál sa nachádza na sklade u žalobcu, že L., konateľ spoločnosti Dm & Mr Slovakia s.r.o. nepriznal príjem – úhradu, faktúr od žalobcu pre daňové účely, že FIRST GROUP s.r.o. od svojho vzniku nepodala daňové priznanie, ako i to že žalobca má riadne daňové doklady ohľadne vykonania prác a ich zaplataenia preukazujú, že žalobca výdavky spojené s nákupom leštiaceho a brúsiaceho materiálu účtoval správne ako náklad.

Podľa žalobcu L. a M., konateľ spoločnosti FIRST GROUP s.r.o., nehovorí pravdu z dôvodu, že nepriznali a ani nezaplatili daň z príjmu, preto krajský súd pochybil, keď nebral túto skutočnosť do úvahy.

Žalobca poukázal na rozporuplnosť vyhodnotenia vykonaného dokazovania s faktom, že správca dane uznal náklady spoločnosti SIGMACON s.r.o. a podnikateľa Ing. D. – SIGMATECH za vykonané práce zaplatené žalobcovi, avšak náklady na vykonanie týchto prác žalobcovi neuznal.

Žalobca považoval za nepreskúmateľné zdôvodnenie krajského súdu ohľadne účtovania sporného materiálu spôsobom nezodpovedajúcim uvedenému použitiu, nakoľko v daňovom konaní takáto skutočnosť najavo nevyšla a takáto skutočnosť nevyšla najavo ani v súdnom konaní. Žalobca pripustil len to, že mu správca dane vytkol spôsob účtovania leasingového úroku na motorové vozidlá Fabia, rôzneho nákupu do spotreby, spotrebu PHM a zákonné poistenie motorových vozidiel a u štvorkolky SUZUKI správca dane neuznal účtovanie DPH. To sa však netýka prejednávanej veci.

K neuznaným nákladom za nákup tovaru od dodávateľa PRINCE INVEST LLC s.r.o. žalobca konkretizoval motorové vozidlá svojich zákazníkov, na ktorých vykonal opravy a predmetný tovar tam použil.

Žalobca taktiež spochybnil pravdivosť a relevantnosť výpovedí konateľov dodávateľa PRINCE INVEST LLC s.r.o. o neobchodovaní ich spoločnosti so žalobcom ako i o nezrovnalostiach na žalobcom predložených faktúrach, odvodzujúc to zo skutočností, že spoločnosť PRINCE INVEST LLC s.r.o. nepredložila žiadne účtovné a daňové doklady, pretože konatelia nevedia, kde sa nachádzajú. Žalobca tvrdil, že doklady tohto dodávateľa za obdobie január až december 2007 boli odovzdané polícii a Daňovému úradu Považská Bystrica, pričom poukazuje na výpoveď svedka J., konateľa spoločnosti PRINCE INVEST LLC s.r.o., z ktorej vyplýva, že trestnú činnosť v súvislosti s činnosťou tohto dodávateľa vyšetruje polícia. Podľa žalobcu uvedený dodávateľ neplní povinnosti podľa daňových zákonov a to v takom rozsahu, že je tu podozrenie z páchania trestnej činnosti. Uvedená spoločnosť nepriznala daň z príjmu, ktorý získala od žalobcu a preto vypočítaní svedkovia mali dôvod nehovoriť pravdu, nakoľko by sa vystavili trestnému stíhaniu pre nepriznanie a neodvedenie dane.

Žalobca zotrval na tvrdení, že sporný tovar bol vskutku aj dodaný a to prostredníctvom M..

S poukazom na znenie § 1 OSP žalobca mal za to, že postupom prvostupňového súdu nebola zabezpečená spravodlivá ochrana práv žalobcu, keď bral do úvahy, že dodanie sporného tovaru nepotvrdili dodávateľské daňové subjekty, ktorých konatelia sú už buď vo výkone trestu odňatia slobody alebo ich činnosť vyšetruje polícia. Žalobca uviedol, že vedie riadne účtovníctvo, podáva riadne daňové priznania, plní si všetky ostatné povinnosti v súvislosti s podnikaním. Preto je podľa žalobcu nespravodlivé, aby dôsledky protiprávneho konania dodávateľských spoločností, t.j. spoločností Dm & Mr Slovakia s.r.o., PRINCE INVEST LLC s.r.o., FIRST GROUP s.r.o., znášal žalobca a boli mu na škodu.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu žalobcu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolania prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol

zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu proti rozsudku krajského súdu nie je možné priznať úspech.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

**Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.**

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona,

alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými 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.

**Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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.**

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 48 ods. 2 zákona o správe daní odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmu daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 6 ods. 11 písm. a) zákona o dani z príjmu, ak daňovník uplatňuje pri príjmoch uvedených v odseku 3 preukázateľne vynaložené daňové výdavky, vedie počas celého zdaňovacieho obdobia evidenciu o príjmoch a daňových výdavkoch v časovom slede.

Podľa § 17 ods. 1 zákona o dani z príjmu pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva 1) alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmu **daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.**

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie svojimi zamestnancami ako i prostredníctvom dožiadaných daňových úradov. Taktiež je nesporné, že postupom správcu dane ako i odvolacieho daňového orgánu, ktorý v rámci odvolacieho daňového konania uložil správcovi dane doplniť konanie o ďalšie dôkazy, boli dodržané procesné práva žalobcu, ktorý bol o úkonoch správcu dane realizovaných v rámci daňovej kontroly a daňového konania informovaný a opakovane vyzývaný na doplnenie dôkazov na podporu jeho tvrdení, mohol sa zúčastniť úkonov správcu dane a dožiadaných správcov dane, mohol klásť vypočúvaným svedkom otázky, čo nie vždy využil, mohol sa vyjadrovať a aj podával vyjadrenia k priebežným výsledkom vykonávaného dokazovania. Z obsahu protokolu o výsledku daňovej kontroly za sledované zdaňovacie obdobie, dodatku k uvedenému protokolu, prvostupňového rozhodnutia správcu dane, zo stanoviska k odvolaniu žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru a predkladacej správy k odvolaniu ako i z žalobou napadnutého druhostupňového rozhodnutia vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa dôsledne vysporiadali s argumentáciou, predkladanými dôkazmi a námietkami žalobcu.

Odvolací súd sa nestotožňuje s názorom žalobcu vyvodeného zo záverov dokazovania ohľadne neuznaných nákladov za motocykel SUZUKI LTR 450 v tom zmysle, že bez realizácie reklamy takéhoto tovaru spôsobom podľa predstáv správcu dane tento neuzná ani náklad vynaložený na zakúpenie tohto tovaru, bez ohľadu na to či sa tento tovar predá alebo nie.

Pre posúdenie oprávnenosti vyššie uvedeného nákladu bolo podstatné, že žalobca sporný motocykel viedol a odpisoval ako svoj majetok, a nie ako tovar zakúpený na ďalší predaj podľa predmetu jeho podnikateľskej činnosti. Z uvedeného dôvodu, keďže ho zrejme nemienil predat' potencionálnemu zákazníkovi, bolo potrebné preukázať, akým spôsobom žalobca využíval tento svoj majetok na to, aby jeho využitím získal, udržal alebo zabezpečil svoj budúci, resp. dovtedajší príjem z jeho podnikania. Žalobca nepredložil žiadne doklady vedené v účtovníctve, prípadne v evidencii podľa v časovej a vecnej súvislosti, ktoré by deklarovali využívanie motocykla na podnikateľské účely žalobcu. V tejto súvislosti nepostačuje poukázanie na predmet činnosti žalobcu, kúpa a predaj motorových vozidiel, nakoľko realizácia tejto činnosti vo vzťahu k takémuto druhu tovaru z účtovníctva žalobcu, komplexne posudzovaného daňovými orgánmi za zdaňovacie obdobia rokov 2006 až 2008, nevyplývala. Naopak, na základe žalobcom predloženej dealerskej zmluvy a vyššie uvedeného potvrdenia spoločnosti AUTOCOMODEX s.r.o. o predvádzaní predmetného motocyklu na dni otvorených dverí uvedenej spoločnosti a na rôznych charitatívnych akciách, nebolo vierohodne preukázané ani to tvrdenie žalobcu, že sporný motocykel využíval na reklamné účely.

Vyhodnotenie dokazovania žalovaným ako i krajským súdom možno považovať za racionálne, vychádzajúce vo vzájomných súvislostiach zo všetkých v rámci daňovej kontroly a daňového konania zistených skutočností. Rozhodne z neho nevyplýva, tak ako to vyvodil žalobca, že by uvedené orgány vo vzťahu k majetku žalobcu – motocyklu, sledovali povinnosť žalobcu tento svoj majetok predávať v mene a na účet dodávateľa V. alebo povinnosť žalobcu realizovať reklamu za účelom predaja tohto svojho majetku. V napádaných rozhodnutiach nie je zmienka o tom, že bez realizácie reklamy tovaru nie je možné uznať náklady spojené s nadobudnutím tovaru. Pri nedostatku akýchkoľvek iných priamych dôkazov o využití motocykla na podnikateľské účely žalobcu, preukázanie realizácie reklamy na podporu predaja tohto druhu motocyklov, a to spolu s tvrdením žalobcu, že tak činil, bolo zo strany správcu dane nevyhnutné, aby toto tvrdenie preveril, a aby ho žalobca, vzhľadom na dôkazné bremeno na ňom v daňovom konaní spočívajúce, dokázal.

Žalobcovu tvrdenie, že vo vzťahu k neuznaným nákladom za nákup materiálu od dodávateľa FIRST GROUP, s.r.o., viedol riadne účtovníctvo, nemá oporu v spisovom materiáli. Vyplýva to, okrem iného, z vyhodnotenia vykonaného dokazovania na strane 12 napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorý po vykonaní fyzickej inventúry v sklade

konštatoval nevierohodnosť a absenciu pravdivosti žalobcom vedeného účtovníctva ohľadne stavu a pohybu nakúpeného materiálu.

Možno konštatovať, že v kontexte stavu obchodného majetku a vybavenia žalobcu ako i výpovedí vyššie uvedených živnostníkov a konateľa spoločnosti Dm&Mr Slovakia s.r.o., nie je možné považovať žalobcove tvrdenia o zakúpení brúsneho materiálu od spoločnosti FIRST GROUP, s.r.o. za pravdivé. Z výpovedí živnostníkov vyplynulo len to, že potvrdili výkon prác pre žalobcu, avšak konali tak len na základe ústnych objednávok zabezpečovaných majstrom A., ktorý bol i vlastníkom náradia a materiálu, od neho mali potrebné veci zapožičané, pričom za ich práce boli vyplácaní v hotovosti. Taktiež z výpovedí konateľa spoločnosti Dm&Mr Slovakia s.r.o., L., podrobne vyhodnotenej v napádaných správnych rozhodnutiach, nevyplýva akákoľvek obchodná spolupráca tvrdená žalobcom. Spochybňovanie vierohodnosti výpovede L. žalobcom neobstojí, nakoľko z napadnutého rozhodnutia a administratívneho spisu sa mal možnosť dozvedieť, že tento svedok v čase výsluchu vykonával trest odňatia slobody v ÚVTOS Hrnčiarovce nad Parnou. Je potrebné brať do úvahy, že z tejto informácie nie je zjavné, za aký trestný čin bol vypočúvaný svedok odsúdený, a prečo by sa jeho výpoveď ohľadne skutočností týkajúcich sa obchodnej spolupráce so žalobcom, v kontexte iných dôkazov nepotvrdzujúcich nákup sporného materiálu žalobcom od spoločnosti FIRST GROUP, s.r.o., nemala považovať za pravdivú.

V spojení s vykonaným dokazovaním neobstojí žalobcov ničím nepodložený argument, že boli uznané náklady spoločnosti SIGMACON, s.r.o. a Ing. D. – SIGMATECH vynaložené na práce vykonané žalobcom. Dokazovaním vyšlo najavo, že práce vykonané subdodávateľmi títo odberatelia nevedeli preukázať, nakoľko pri miestnom zisťovaní potvrdili, že práce im síce boli fakturované, avšak nevedeli preukázať, kým boli vykonané. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že i napriek tomu, že žalobca priradil výdavky k činnostiam pre odberateľov, tieto neboli hodnovernými dokladmi zdokumentované a preukázané, čím sa nepotvrdila opodstatnenosť ich zaúčtovania do nákladov daňového subjektu.

Obdobne žalobca spochybňuje vyhodnotenie výsledkov dokazovania a pravdivosť výpovedí svedkov ohľadne preukaznosti dodania tovaru od dodávateľskej spoločnosti PRINCE INVEST LLC s.r.o., poukazujúc pri tom na neplnenie daňových povinností uvedeným dodávateľom a prebiehajúce trestné stíhanie ohľadne činnosti tejto obchodnej spoločnosti.

Na pravdivosti týchto žalobcových tvrdení nepridá ani tá skutočnosť, že tovar kupoval, daňové doklady preberal a obchodné jednaná viedol s osobou M., u ktorej si žalobca nepreveril oprávnenosť jednaná v mene jeho dodávateľov. Zastupovanie a oprávnenie konať v mene a na účet spoločností FIRST GROUP, s.r.o., Trenčín a PRINCE INVEST LLC s.r.o., Považská Bystrica M. sa v daňovom konaní nepotvrdilo a žalobca to nijako nepreukázal.

Žalobcovo poukazovanie na neúplnosť účtovníctva, na nedodržiavanie daňových predpisov spoločnosťami Dm&Mr Slovakia s.r.o., PRINCE INVEST LLC s.r.o., FIRST GROUP s.r.o. ako i na bližšie nekonkretizované trestné stíhania, v nadväznosti na vyhodnotenie výsledkov dokazovania, sa javí ako účelové vytváranie dojmu, že žalobca sa ako odberateľ stal obeťou podvodov bližšie nekonkretizovaných avšak naznačovaných fyzických osôb, konateľov dodávateľských obchodných spoločností. Avšak z obsahu administratívneho spisu nevyplýva taká skutočnosť právoplatne zistená orgánmi činnými v trestnom konaní, prípadne inými príslušnými orgánmi. V tejto súvislosti možno poznamenať, že v prípade právoplatného preukázania sa viny dodávateľa, daňový poriadok pripúšťa v zákonom stanovenej lehote mimoriadny opravný prostriedok inštitútom obnovy konania podľa § 75 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), prípadne je možnosť dosiahnuť náhradu škody prostredníctvom iných uplatniteľných inštitútov. V slovenskom právnom poriadku, prihliadnuc na prezumpciu neviny a na všetky procesné predpisy v administratívnom a občianskom práve, nie je prípustné, aby si, a to i v tomto prípade, orgán správy daní robil úsudok o predbežnej otázke o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, a to len na základe tvrdenia o vine tretej osoby účastníkom konania, ktorý sa cíti byť obeťou podvodu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie daňových nákladov nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti a ich opodstatnenosti podľa § 2 písm. i)

a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

Zákomom č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica. Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ustanovenia § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý nemal úspech vo veci náhradu trov konania nepriznal a žalovanému v takomto konaní nárok na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

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

V Bratislave 27. septembra 2012

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Ľubica Kavivanovová