



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci **žalobcu: F. R., B., zastúpeného advokátkou JUDr. Máriou Konrádovou**, Farská č. 9, Nitra, proti **žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, právny nástupca Daňového riaditeľstva SR, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13508-85910/2010/990013-r zo 6. augusta 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/168/2010-100 zo 7. júna 2011, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/168/2010-100 zo 7. júna 2011, **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 :**

Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 11S/168/2010-100 zo 7. júna 2011 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/224/13508-85910/2010/990013-r zo 6. augusta 2010, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 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“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu v Šuranoch č. 633/230/1084/10/Hru z 1. februára 2010, ktorým mu bol vyrubený rozdiel dane z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 70.387,60 €, nakoľko žalobca do daňových výdavkov v roku 2006 zahrnul výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nevedel v daňovom konaní dostatočne preukázať. Po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného dospel krajský súd k záveru, že toto je v súlade so zákonom.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že z podkladov pripojených v administratívnom spise žalovaného krajský súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, predmetom ktorej bola okrem iného i daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006. Žalobca v daňovom priznaní za rok 2006 uviedol ako príjmy sumu 61.745.077,--Sk a výdavky v sume 61.412.909,--Sk, čo znamená rozdiel príjmov a výdavkov + 332.168,--Sk. V priebehu daňovej kontroly boli zistené rozdiely na zdaniteľných príjmoch a tieto boli žalobcovi zvýšené o sumu 4.851,50 Sk, teda príjmy žalobcu po daňovej kontrole boli zistené v sume 61.749.928,50 Sk. Pri kontrole výdavkových dokladov bolo zistené, že žalobca do peňažného denníka v roku 2006 zaúčtoval výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom a ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a to v sume 11.155.658,70 Sk. Podstatnú časť tejto sumy výdavkov tvoria výdavky za nákup pohonných hmôt od dodávateľa – spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o.. Porovnaním kontrolných pásov za rok 2006 od dodávateľa pohonných

hmôt s dokladmi za nákup pohonných hmôt predloženými žalobcom správca dane zistil, že tieto doklady z elektronickej registračnej pokladnice sa nenachádzajú na kontrolných páskach dodávateľa pohonných hmôt, resp. nesúhlasia s kontrolnými páskami v poradových číslach dokladov, v čase nablokovania tovaru, v množstve, cene a druhu tovaru. Pod poradovými číslami dokladov predložených žalobcom ku kontrole sa na kontrolných páskach nachádzajú doklady s inými údajmi. Denné uzávierky za rok 2006 uvedené na kontrolných páskach sa pritom zhodujú s dennými uzávierkami za rok 2006 v knihe pokladnice a tržieb.

V priebehu daňovej kontroly správca dane vyžiadal od dodávateľa pohonných hmôt spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o. predloženie kontrolných pásk za rok 2006, pričom mu bolo oznámené, že niektoré kontrolné pásky sa stratili a niektoré mu boli predložené. U týchto vykonal dokazovanie na overenie ich pravosti a porovnával ich s dokladmi z elektronickej registračnej pokladnice vystavenými tým istým dodávateľom pohonných hmôt pre iný daňový subjekt. Výsledkom bolo zistenie, že doklady iného daňového subjektu z elektronickej registračnej pokladnice za nákup nafty sa nachádzajú na kontrolných páskach dodávateľa nafty a súhlasia vo všetkých položkách (poradové číslo, čas nablokovania, množstvo, cena a druh tovaru).

Ďalšie dokazovanie vykonal správca dane výsluchom samotného žalobcu, svedkov a požiadal o poskytnutie súčinnosti Colný úrad Nitra, Daňový úrad Liptovský Mikuláš, Elektrotechnický výskumný a projektový ústav, a.s., Nová Dubnica i spoločnosť FORSAGE, spol. s r.o., ktorá mala žalobcovi dodávať pohonné hmoty podľa ním predložených dokladov z elektronickej registračnej pokladnice. Žalobca bol prítomný pri výsluchu svedkov, k obsahu ich výpovedí nemal pripomienky (až na výsluch svedka F. K., ktorý je zamestnancom žalobcu) a taktiež bol oboznámený so zisteniami správcu dane v priebehu daňovej kontroly.

Colný úrad potvrdil, že žalobca mal v roku 2006 vydaný poukaz na odber červenej nafty v objeme 240.000 litrov. Spoločnosť FORSAGE, spol. s r.o. nakúpila od svojich dodávateľov v roku 2006 naftu v objeme 453.071 litrov, z toho bezhotovostne na faktúry predala 263.955 litrov a hotovostne cez elektronickej registračnú pokladnicu pre iné daňové subjekty predala 56.506 litrov. V hotovosti

cez elektronickú registračnú pokladnicu zostal predaj v objeme 132.610 litrov, pričom žalobca predložil doklady z elektronickej registračnej pokladnice o nákupe pohonných hmôt v objeme 312.600 litrov, čo je o 179.900 litrov viac ako bol predaj pohonných hmôt zistený správcom dane. Správca dane vykonal taktiež porovnanie spotreby pohonných hmôt žalobcu a iného daňového subjektu, ktorý vykonáva poľnohospodársku činnosť v porovnateľných podmienkach a zistil, že spotreba pohonných hmôt u žalobcu bola v sledovanom období podstatne vyššia. Na základe takto vykonaného dokazovania bol dňa 11.12.2009 spísaný protokol z vykonanej daňovej kontroly a z jeho záverov vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt si do výdavkov zaúčtovaných v peňažnom denníku za rok 2006 zaúčtoval i výdavky pre spoločnosť FORSAGE, spol. s r.o. za nákup pohonných hmôt a takto si znížil základ dane. Správca dane dospel k tomu záveru, že podľa žalobcom predložených dokladov mu neboli dodané pohonné hmoty a výdavky podľa týchto dokladov mu nemožno uznať ako daňové výdavky. V protokole z daňovej kontroly je okrem iného uvedené, že príjmy žalobcu za rok 2006 po daňovej kontrole boli 61.749.928,50 Sk (v daňovom priznaní podľa žalobcu 61.745.077,--Sk) a výdavky žalobcu po daňovej kontrole boli 50.257.250,30 Sk (v daňovom priznaní žalobca uviedol výdavky 61.412.909,--Sk), čo znamená, že daňové výdavky žalobcu boli za rok 2006 znížené o sumu 11.155.658,70 Sk, daňové príjmy boli zvýšené o sumu 4.851,50 Sk a základ dane bol potom zvýšený o sumu 11.160.510,20 Sk.

K protokolu o vykonanej daňovej kontrole sa písomne vyjadril i žalobca, ktorý nesúhlasil so závermi správcu dane, že pohonné hmoty mu neboli dodané v ním deklarovanom množstve. Zdôraznil, že dokazovanie bolo vykonané jednostranne a vychádzalo z predpokladu, že dodávateľ mal správne údaje a on ako odberateľ a kontrolovaný daňový subjekt mal údaje nesprávne.

Pri zisťovaní skutkového stavu krajský súd poukázal na to, že medzi účastníkmi bol spor o tom, či sa žalobcom tvrdený nákup pohonných hmôt od spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o. na základe ním predložených dokladov z elektronickej registračnej pokladnice uskutočnil a či vynaloženie výdavkov

na nákup pohonných hmôt bolo pre daňové účely dostatočne preukázané, teda či sa jedná o daňovo uznateľné výdavky.

V preskúmvanej veci krajský súd vychádzal zo zásady *iudex ne eat ultra petita partium* (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplýva z ust. § 249 ods. 2 OSP a zameral sa na otázky, či boli alebo neboli porušené niektoré žalobcom namietané procesné zásady daňového konania, či vykonané dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal a ktoré žalobca taktiež v žalobe namietal, sú natoľko relevantné, že z nich možno logicky vyvodiť skutkový záver, ku ktorému žalovaný dospel.

Krajský súd pripomenul, že jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. 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. V daňovom konaní sa vždy berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Uvedené výkladové pravidlo ustanovuje, že v daňovom konaní je rozhodujúci skutočný obsah právneho úkonu, t.j. ekonomický charakter plnení jednotlivých zmluvných strán, ktoré sú obsahom právneho úkonu. I pri daňovej kontrole správca dane vždy vychádza zo zisteného skutkového stavu veci. Daňové subjekty majú zákonom určenú povinnosť spolupracovať so správcom dane, t.j. poskytovať mu súčinnosť v daňovom konaní, ktorá spočíva v ich dobrovoľnej účasti, pričom dôkazné bremeno v daňovom konaní však vždy spočíva na daňovom subjekte a jeho povinnosťou je najmä preukázať, že údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne. Úlohou správcu dane je na základe daňovej kontroly zistiť a objasniť všetky skutočnosti uvedené daňovým subjektom v daňovom priznaní, aby správne určil daňovú povinnosť. Aby daňové orgány mohli v daňovom konaní realizovať základné zásady daňového konania, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvanej v § 2 ods. 3 zákona o správe daní. O takýto prípad v danej veci išlo a krajský súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových

orgánov, ani iné ich porušenie vyššie citovaného zákona, pretože i správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu. Takto postupoval podľa názoru krajského súdu i správca dane v preskúmvanej veci, keď sa obrátil s konkrétnymi otázkami na vypočutých svedkov a požiadal o poskytnutie súčinnosti i iné orgány a daňové subjekty. V preskúmvanej veci sa krajský súd stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym záverom žalovaného. Žalovaný správne poukázal na výsledky daňovej kontroly, nepresvedčivé svedecké výpovede, oznámenia dožiadaných orgánov, zistenia u iných daňových subjektov a pod.. Medzi účastníkmi konania však ostali sporné skutkové okolnosti žalobcom tvrdených obchodných transakcií, ktoré správca dane ani žalovaný nepovažovali za dostatočne preukázané na to, aby boli splnené podmienky na uznanie výdavkov na nákup pohonných hmôt za daňové výdavky ovplyvňujúce základ dane.

Po oboznámení sa s obsahom predloženého administratívneho spisu i krajský súd dospel k záveru, že doklady, ktorým korešpondujú výdavkové pokladničné doklady vystavené žalobcom v priebehu roku 2006 z elektronickej registračnej pokladnice, predložené žalobcom a vystavené dodávateľom pohonných hmôt – spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o. sú v rozpore s kontrolnou páskou z elektronickej registračnej pokladnice predloženou touto spoločnosťou za obdobie od 2.1.2006 do 4.1.2006, od 16.1.2006 do 23.1.2006, od 28.1.2006 do 17.3.2006, od 24.3.2006 do 31.3.2006, od 21.4.2006 do 24.4.2006, od 20.5.2006 do 22.5.2006, kontrolnou páskou za mesiac september 2006 a od 9.10.2006 do 30.10.2006, od 2.11.2006 do 7.11.2006, od 13.11.2006 do 30.11.2006 a od 11.12.2006 do 28.12.2006.

Doklady predložené žalobcom za účelom preukázania nákupu pohonných hmôt sa na kontrolnej páske dodávateľa nenachádzajú, resp. nesúhlasia s kontrolnou páskou, pokiaľ ide o poradové číslo, čas predaja, množstvo, druh a cenu tovaru. Na základe týchto zistení potom správca dane vyvodil záver v tom zmysle,

že neuznal výdavky ani za nákup pohonných hmôt, ktorý mal žalobca realizovať vo vyššie označených obdobiach a ani za obdobie mesiacov jún, júl a august 2006, za ktoré obdobie dodávateľ pohonných hmôt kontrolné pásky nepredložil vôbec. Denné uzávierky dodávateľa tovaru za jednotlivé mesiace roku 2006 sa pritom zhodovali s dennými uzávierkami za tieto mesiace uvedenými v knihe pokladnice a tržieb, ktoré predložil dodávateľ tovaru. Správca dane na overenie správnosti kontrolných pásov dodávateľa preveril v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu (ktorý sa zaoberá poľnohospodárskou činnosťou a nakupoval pohonné hmoty u spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o.) ním predložené doklady z elektronickej registračnej pokladnice a tieto vo všetkých položkách súhlasili, z čoho správca dane vyvodil záver o správnosti predložených kontrolných pásov dodávateľa. Ide však o nepriamy dôkaz na vyvrátenie tvrdení žalobcu o nákupe pohonných hmôt od tohto dodávateľa v množstve podľa predložených dokladov.

Preverovaním jednotlivých obchodných transakcií žalobcu na základe ním predložených dokladov teda správca dane zistil a konštatoval, že dodávky pohonných hmôt od spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o. žalobca nevedel reálne preukázať a jednoznačne neunesol dôkazné bremeno v zmysle ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní a samotná skutočnosť, že žalobca predložil doklady z elektronickej registračnej pokladnice, ktoré mali zároveň slúžiť ako dodací list, ešte neznamená, že tovar mu bol skutočne vyššie označenou spoločnosťou a v deklarovanom množstve i dodaný.

Predovšetkým podľa názoru krajského súdu nebol preukázaný pôvod pohonných hmôt (dodávateľ žalobcu nepredal v roku 2006 taký objem pohonných hmôt cez elektronickejšiu registračnú pokladnicu ako deklaroval žalobca), ich skutočné dodanie žalobcovi a dodávky deklarovaneho objemu pohonných hmôt nebolo možné preukázať ani výsluchom svedkov – zamestnancov žalobcu a spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o..

Na základe takto zisteného skutkového stavu krajský súd dospel k rovnakému záveru ako správca dane a to, že žalobca v rámci daňového konania nepreukázal reálne dodávky deklarovaneho objemu pohonných hmôt, ktoré mu mala podľa predložených dokladov z elektronickej registračnej pokladnice dodať spoločnosť

FORSAGE, spol. s r.o.. Nakoľko vykonaným dokazovaním nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru žalobcovi, teda dodanie reálneho plnenia, nebolo možné ani výdavky vynaložené podľa výdavkových pokladničných dokladov uznať ako daňové výdavky, a to s poukazom na ust. § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov platnom do 31. decembra 2006 (ďalej len „zákon o DP“), v zmysle ktorého daňovými výdavkami okrem iného nie sú ani výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

Krajský súd zopakoval, že doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodávky podľa účtovných dokladov musia byť vo vzájomnej súvislosti a musia mať povahu faktu, čo znamená, že deklarované údaje je možné preveriť a osvedčiť samotným dodávateľom a odberateľom alebo osobami konajúcimi za účastníkov obchodného vzťahu. Uvedené znamená, že všetky účtovné doklady preukazujúce dodanie tovaru a zaplatenie kúpnej ceny musia byť vystavené na materiálnom podklade, teda na základe preukázateľného dodania a prevzatia tovaru. V danom prípade vykonané dokazovanie poukazuje na záver, že doklady boli vystavené bez uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako základnej podmienky pre uplatnenie daňovo uznateľného výdavku. Obchodné prípady, ktoré žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenia a ku ktorým predložil doklady z elektronickej registračnej pokladnice vystavené spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o., nespĺňajú atribúty daňových transakcií a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Uvedené znamená, že v daňovom ani v súdnom konaní žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu.

Z vyššie uvedeného zákonného ustanovenia (§ 2 písm. j/) zákona o DP jednoznačne vyplýva, že základ dane je definovaný ako rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak. Zákon teda priamo predpokladá vecnú a časovú súvislosť medzi príjmami a výdavkami, a to v zdaňovacom období, v ktorom boli

príjmy dosiahnuté a výdavky (náklady) uplatnené. Časovú súvislosť je potrebné dodržať pri jednotlivých nákladových položkách, ktoré sa vzťahujú k zdaniteľným príjmom. Zákon akceptuje len tie výdavky a náklady, ktoré vyplývajú z účtovníctva (§ 2 písm. i/ zákona o DP) a v ustanovení § 19 ods. 1 tohto zákona je upravená všeobecná zásada pre uplatnenie daňovo uznaných výdavkov. Za takýto výdavok pre zistenie základu dane zákon uznáva len výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), výdavok daňovníkom riadne preukázaný (podmienka preukázateľnosti) a výdavok uplatnený vo výške ustanovenej buď daňovým zákonom alebo osobitným predpisom (podmienka rozsahu). Každý výdavok musí byť fyzicky doložený a zaúčtovaný v súlade so zásadami pre vedenie účtovníctva. Ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov, týkajúca sa vzťahu výdavkov k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti, výdavky sa uznávajú do výšky ustanovenej daňovým zákonom.

Podľa názoru krajského súdu daňové orgány poskytli žalobcovi dostatočný priestor a vyzývali ho na to, aby preukázal, že ním predložené listinné doklady (doklady z elektronickej registračnej pokladnice a výdavkové pokladničné doklady) boli vystavené na základe skutočného plnenia. V dostatočnom rozsahu vykonali i potrebné zistenia, a to výsluchom svedkov a dožiadáním na iné orgány a daňové subjekty. S poukazom na zistenie správcu dane, že spoločnosť FORSAGE, spol. s r.o. nakúpila v roku 2006 naftu v objeme 453.071 litrov, z toho bezhotovostne na faktúry predala 263.955 litrov a v hotovosti na predaj cez elektronickejšiu registračnú pokladnicu pre iné daňové subjekty predala 56.506 litrov, potom žalobca jednoznačne nemohol nakúpiť v roku 2006 u tohto dodávateľa pri hotovostnom predaji naftu v objeme 312.600 litrov, pretože na celkový hotovostný predaj ostalo len 189.116 litrov(453.071 l-263.955 l).

K tvrdeniam žalobcu v podanej žalobe považoval krajský súd za potrebné uviesť, že formálna existencia dokladu z elektronickej registračnej pokladne spolu s výdavkovými pokladničnými dokladmi žalobcu nie sú predpokladom pre uznanie daňových výdavkov. Existenciu zákonných podmienok pre uznanie výdavku ako

daňového výdavku musí preukázať daňovník, ktorý si daňový výdavok uplatňuje. Tieto podmienky boli spochybnené predovšetkým tým, že žalobca deklaroval v roku 2006 nákup nafty od spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o. v objeme 312.600 litrov, pričom sa jednalo o hotovostný nákup cez registračnú pokladňu. Takýto predaj v hotovosti cez elektronickú registračnú pokladnicu nebol z vyššie uvedených dôvodov možný a podľa názoru krajského súdu množstvo žalobcom nakúpenej nafty nebolo možné objasniť ani výsluchom svedkov – zamestnancov žalobcu a čerpacích staníc. Vykonaním znaleckého dokazovania, ktoré žiadal žalobca, by bolo možné preukázať, či žalobcom predložené doklady pochádzajú z elektronickej registračnej pokladnice spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., ale nepreukázal by sa žalobcom deklarovaný nákup nafty. Žalobca ako súkromne hospodáriaci roľník má právo na nákup nafty do poľnohospodárskych strojov za účelom zabezpečenia svojich dodávok, resp. poskytovania služieb. Žiadnym spôsobom však v priebehu daňovej kontroly nevysvetlil dôvody, ktoré ho viedli k nákupu ním deklarovaného objemu nafty na čerpacích stanici, keď podľa oznámenia príslušného colného úradu mal žalobca vydaný odberný poukaz na nákup daňovo zvýhodneného minerálneho oleja (červená nafta) v objeme 240.000 litrov v roku 2006 a tento limit ani nevyčerpal. K ďalšiemu tvrdeniu žalobcu v podanej žalobe, že daňové orgány neuviedli konkrétne ustanovenie § 19 zákona o DP, ktoré mal porušiť, je potrebné uviesť, že pri vymedzení výdavkov, ktoré si môže daňovník dane z príjmov fyzických osôb odpočítať od príjmov zahŕňaných do základu dane z príjmov, treba vychádzať z ustanovenia § 2 písm. i) vyššie citovaného zákona, podľa ktorého daňovým výdavkom sa rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka. Ustanovenie § 19 vyššie citovaného zákona bezprostredne nadväzuje na takéto vymedzenie daňových výdavkov, pričom predovšetkým upravuje určité podmienky, pri splnení ktorých možno určitý výdavok uplatniť, resp. upravuje možnosť uplatnenia ich určitej výšky (limitované výdavky) pri vyčíslení základu dane z príjmov za príslušné zdaňovacie obdobie. Žalobca tieto

podmienky nesplnil, v dôsledku čoho podľa názoru súdu daňové orgány dôvodne konštatovali, že porušil ust. § 19 vyššie citovaného zákona.

S poukazom na uvedené krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi dodatočne vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie roku 2006 v sume 70.387,60 € a taktiež správne postupoval i žalovaný, keď dodatočný platobný výmer potvrdil.

Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorí urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o DP.

Podľa názoru krajského súdu žalobca v žalobe neuviedol žiadne relevantné skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na zákonnosť postupu a rozhodnutí správcu dane a žalovaného vo vzťahu k dani z príjmov žalobcu za rok 2006.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal prostredníctvom právneho zástupcu, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu I. stupňa zmenil a rozhodol tak, že žalobe sa vyhovie a priznal žalobcovi náhradu trov konania, nakoľko podľa jeho názoru krajský súd neposúdil vec správne po právnej stránke, v dôsledku čoho nesprávne rozhodol, nesprávne vyhodnotil dôkazy, ktoré boli v prospech žalobcu, keď ich buď nevykonal alebo tie ktoré vykonal vyhodnotil jednostranne.

Poukázal na to, že počas celého daňového konania vychádzal žalovaný len z podkladov spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o. a vyhodnotil ich ako správne, a to bez toho, aby ich pravosť a správnosť overil, hoci o jej konaní boli vážne pochybnosti. Podľa jeho názoru, ak bola dôvodná pochybnosť o úplnosti a preukaznosti účtovníctva spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., bolo potrebné preveriť, či neboli uskutočnené i nákupy, ktoré sa nenachádzali v účtovníctve tejto spoločnosti. Tieto dôkazy nikto nevykonal. Jediný dôkaz, ktorý mohol potvrdiť alebo spochybniť pravosť dokladov vydaných z ERP spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o.

bolo vypracovanie znaleckého posudku. Napriek tomu, že žalobca vykonanie tohto dôkazu navrhol a táto registračná pokladnica bola v tom čase správcovi dane aj k dispozícii, správca dane tento dôkaz nevykonával. Týmto znaleckým dokazovaním by sa podľa názoru žalobcu preukázalo, že doklady, ktoré má žalobca k dispozícii, boli vystavené ERP spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o., že táto naftu skutočne dodala a to napriek skutočnosti, že nemá v poriadku evidenciu a účtovníctvo.

Tiež namietal, že krajský súd si osvojil závery žalovaného o nedôveryhodnosti svedeckých výpovedí bez toho aby uviedol, v čom tieto považuje za nedôveryhodné a aby odôvodnil v čom a koho svedeckú výpoveď považuje za nepresvedčivú, nakoľko svedkovia vo svojich výpovediach potvrdili čerpanie pohonných hmôt a taktiež sa nevysporiadali s otázkou, ako z oznámení dožiadaných orgánov ako aj zo zistení iných daňových subjektov vyplynulo, že žalobca sporné pohonné hmoty nekúpil a nepoužil na svoje zdaniteľné plnenia.

Podľa jeho názoru sa tak žalovaný, ako aj krajský súd nevysporiadali s otázkou, ako mohlo 7 zamestnancov žalobcu pracovať celý rok na všetkých jeho strojoch, vyprodukovať tovar a služby v hodnote viac ako 60 miliónov slovenských korún (presne 61.745.077,--Sk), a nepoužiť ani 1 liter PHM z 312.600 litrov, nákup ktorých mal riadne zaúčtovaný a zdokladovaný, napriek tomu, že bolo jednoznačne preukázané z predložených dokladov, že bez čerpania nafty, ktorú žalovaný spochybnil a neuznal do nákladov, by žalobca nemohol dodať tovar a služby v hodnote niekoľko desiatok miliónov slovenských korún v roku 2006 a taktiež so skutočnosťou, ako mohol žalovaný preukázať, že žalobca naftu skutočne nečerpал za obdobie, za ktoré dodávateľ nepredložil kontrolné pásky a rovnako nebrali do úvahy jeho vysvetlenia týkajúce sa nákupov tak „červenej“ (zvýhodnenej) ako aj „bielej“ (čerpanej na čerpacej stanici) nafty.

Zopakoval tiež svoje námietky uvedené v žalobe, ktoré sa týkali nedostatočného vymedzenia ustanovenia právneho predpisu, porušenia ktorého sa mal žalobca dopustiť a na záver poukázal na to, že krajský súd rovnako ako žalovaný dospeli k záveru, že iba dôkazy v neprospech žalobcu sú správne a vierohodné a dôkazmi v jeho prospech sa ani nezaoberali ani nevysporiadali. Takýto postup

je podľa neho nesprávny a v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu SR (rozsudok č. SžoKS/147/2006, z ktorého jednoznačne vyplýva, že v konaní nemožno použiť iba dôkazy, ktoré sú v neprospech žalobcu a tie ktoré sú v jeho prospech bez odôvodnenia nepoužiť).

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril listom z 12. augusta 2011, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, pričom poukázal na to, že v odvolaní žalobca uvádza len tie skutočnosti, ktoré už boli predmetom pojednávania pred súdom prvého stupňa a s ktorými sa krajský súd v napadnutom rozsudku náležite vysporiadal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 18. apríla 2012 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

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

Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Podľa ods. 3 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 ods. 6 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 ods. 8 právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa § 15 ods. 5 písm. c) daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Podľa § 29 ods. 1 dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa ods. 2 správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa ods. 4 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 ods. 8 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.

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým mu bol vyrubený rozdiel dane z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 70.387,60 €, nakoľko žalobca do daňových výdavkov v roku 2006 zahrnul výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nevedel v daňovom konaní dostatočne preukázať.

Odvolačí súd sa stotožnil s preskúmaným rozhodnutím krajského súdu v celom rozsahu a na jeho doplnenie považuje za potrebné uviesť len toľko, že žalobca nepredložil jediný dôkaz, ktorý by preukazoval skutočnú spotrebu pohonných hmôt v objeme, v ktorom ich nákup v priebehu daňovej kontroly správca dane spochybnil.

Tvrdenie žalobcu, že pokiaľ mal správca dane dôvodnú pochybnosť o úplnosti a preukaznosti účtovníctva spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., bolo potrebné preveriť, či neboli uskutočnené i nákupy, ktoré sa nenachádzali v účtovníctve tejto spoločnosti, nezodpovedá obsahu administratívneho spisu, ani odôvodneniu napadnutého rozhodnutia, nakoľko je zrejmé, že správca dane po zistení nezrovnalostí v dokladoch predložených žalobcom a v tých, ktoré obsahovali kontrolné pásky registračnej pokladnice dodávateľa, vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia, či zo strany žalobcu došlo v roku 2006 k nákupu pohonných hmôt v deklarovanom množstve, avšak z vykonaného dokazovania vyplynul pravý opak.

Žalobca tak v konaní pred správnymi orgánmi, ako aj v konaní pred súdom prvého stupňa nevysvetlil, ako je možné, že spoločnosť FORSAGE, spol. s r.o. nakúpila v roku 2006 naftu v objeme 453.071 litrov, z toho bezhotovostne na faktúry predala 263.955 litrov a v hotovosti na predaj cez elektronickú registračnú pokladnicu pre iné daňové subjekty predala 56.506 litrov, avšak podľa účtovných dokladov žalobcu tento v roku 2006 nakúpil u spoločnosti FORSAGE s r.o. pri hotovostnom predaji naftu v objeme 312.600 litrov, pričom na celkový hotovostný predaj ostalo len 189.116 litrov (453.071 l - 263.955 l). Žalobca neuviedol, že by nakupoval tieto pohonné hmoty u iného dodávateľa ako spol. FORSAGE s r.o..

Námietku žalobcu, že jeho 7 zamestnancov nemohlo pracovať celý rok na všetkých jeho strojoch, vyprodukovať tovar a služby v hodnote viac ako 60 miliónov slovenských korún (presne 61.745.077,--Sk), a nepoužiť ani 1 liter PHM z 312.600 litrov, nákup ktorých mal riadne zaúčtovaný a zdokladovaný, odvolací súd považuje za zavádzajúcu, nakoľko správca dane mu neuznal na základe vykonaného dokazovania nákup pohonných hmôt vo výške 11.155.658,70 Sk, t.j. výdavky v hodnote vyše 50 mil. Sk mu uzнал.

Taktiež ostatné dôkazy vykonané žalovaným nasvedčovali tomu, že žalobca nespotreboval v roku 2006 pohonné hmoty v deklarovanom objeme. Pokiaľ žalobca namietal nezrozumiteľnosť rozhodnutia žalovaného súvisiacu s nepresnosťou výroku, odvolací súd považuje za potrebné pripomenúť, že daňový nedoplatok tak, ako bol vymedzený v rozhodnutí správcu dane aj žalovaného, bol nezameniteľný, presný a určitý.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zřejmé, že v súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutočného stavu.

Preto ak krajský súd dospel k právnemu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Po preskúmaní predloženého spisového materiálu a postupu a rozhodnutia krajského súdu odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd dostatočne podrobne a presne zistil skutkový stav a vysporiadal sa s relevantnými námietkami žalobcu.

Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu, neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovел a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 v spojení s § 224 ods. 1 OSP a účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný, a žalovanému ich náhrada neprináleží.

Pokiaľ ide o zmenu v osobe žalovaného, táto nastala v dôsledku prijatia zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, § 2 ods. 1 a § 10 ods. 1.

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

V Bratislave, dňa 18. apríla 2012

**JUDr. Alena Poláčková, PhD., v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth