



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **F. R., B.**, zastúpený: *JUDr. M. K.*, advokátka so sídlom F., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13559-86229/2010/990013-r zo dňa 06. augusta 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/170/2010-97 zo dňa 07. júna 2011, jednomyselne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/170/2010-97 zo dňa 07. júna 2011 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a**.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13559-86229/2010/990013-r zo dňa 06.08.2010, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Šurany č. 633/230/578/10/Hru zo dňa 21.01.2010, ktorým bol žalobcovi 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 č. 511/1992 Zb.“) vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 v sume 71.727,61 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že doklady, ktorým korešpondujú výdavkové pokladničné doklady vystavené žalobcom v priebehu roku 2005 z elektronickej registračnej pokladnice, predložené žalobcom a vystavené dodávateľom pohonných hmôt – spoločnosťou F., spol. s r.o., sú v rozpore s kontrolnou páskou z elektronickej registračnej pokladnice predloženou touto spoločnosťou za obdobie od 01.01.2005 do 31.12.2005, resp. ako ich

špecifikoval správca dane v rozhodnutí na jednotlivé dni v mesiaci. 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. Denné uzávierky dodávateľa tovaru za jednotlivé mesiace roku 2005 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 pásek dodávateľa preveril v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu (ktorý sa zaoberá poľnohospodárskou činnosťou a nakupoval pohonné hmoty u spoločnosti F., 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 pásek dodávateľa.

Dodávky pohonných hmôt od spoločnosti F., spol. s r.o. žalobca nevedel reálne preukázať a neuniesol dôkazné bremeno v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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 nebol preukázaný pôvod pohonných hmôt (dodávateľ žalobcu nepredal v roku 2005 taký objem pohonných hmôt cez elektronickej registračnú pokladnicu ako deklaroval žalobca), ich skutočné dodanie žalobcovi a dodávky deklarovaného objemu pohonných hmôt nebolo možné preukázať ani výsluchom svedkov – zamestnancov žalobcu a spoločnosti F., spol. s r.o. Pretože 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 ustanovenie § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení platnom v kontrolovanom období (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“), v zmysle ktorého daňovými výdavkami okrem iného nie sú ani výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. 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. 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 F., 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.

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 2005 nákup nafty od spoločnosti F., spol. s r.o. v objeme 339.600 litrov, pričom sa jednalo o hotovostný nákup cez registračnú pokladnicu. Takýto predaj v hotovosti cez elektronickej registračnú pokladnicu nebol možný, pretože z celkového množstva 447.348 litrov nafty zakúpenej spoločnosťou F., spol. s r.o. v roku 2005 zostala na hotovostný predaj nafta v objeme 131.021 litrov. Vykonaním znaleckého dokazovania, ktoré žiadal žalobca, by bolo možné preukázať, či žalobcom predložené doklady pochádzajú z elektronickej registračnej pokladnice spoločnosti

F., 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 čerpacej 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 2005 a tento limit ani nevyčerpal, hoci tento limit sa stanovuje podľa poľnohospodárskych strojov daňového subjektu a každú zmenu bolo potrebné hlásiť colnej správe.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že žalobe vyhovie. Namietal, že žalovaný v rozpore s § 2 ods. 1 a 3 zákona č. 511/1992 Zb. nesprávne vyhodnotil dôkazy, ktoré boli v prospech žalobcu, keď ich buď nevykonal alebo tie, ktoré vykonal vyhodnotil jednostranne. Počas celého daňového konania vychádzal z podkladov spoločnosti F., 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. V priebehu kontroly sa preukázal opak, a to, že spoločnosť F., spol. s r.o. porušovala celý rad predpisov, cez colné, daňové, účtovné, že vzápätí po daňovej kontrole prestala vykonávať podnikateľskú činnosť, stratila registračnú pokladnicu, ktorú je aj po vyradení povinná evidovať a pod. Napriek tejto skutočnosti, podklady z jej neúplného účtovníctva slúžia ako hlavný dôkaz v neprospech žalobcu. Pretože je dôvodná pochybnosť o úplnosti a preukaznosti účtovníctva spoločnosti F., 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 spochybníť pravosť dokladov vydaných z ERP spoločnosti F., spol. s r.o., bolo vypracovanie znaleckého posudku. Za závažné porušenie svojich práv považuje žalobca postup správcu dane, ktorým odmietol vykonanie tohto dôkazu a to napriek skutočnosti, že žalobca jeho vykonanie navrhol a táto registračná pokladnica bola v tom čase správcovi dane aj k dispozícii. Vykonanie znaleckého dokazovania bolo nevyhnutné a dôležité pre žalobcu, lebo toto jediné malo a mohlo bez pochybností preukázať, že doklady boli vystavené ERP spoločnosti F., spol. s r.o., že táto naftu skutočne dodala a to napriek skutočnosti, že nemá v poriadku evidenciu a účtovníctvo. Žalovaný namiesto toho, aby sa zameril na kontrolu u spoločnosti F., spol. s r.o., preniesol celé bremeno daňovej povinnosti tejto spoločnosti na žalobcu. Skutočnosť, že následne žalovaný nariadil vykonať znalecké dokazovanie iba potvrdzuje tvrdenie žalobcu a nezákonný postup pracovníkov správcu dane.

Nezákonný postup žalovaného videl žalobca v tom, že napriek tomu, že všetci zamestnanci žalobcu aj spoločnosti F., spol. s r.o. potvrdili, že žalobcovi zamestnanci naftu a benzín pravidelne vo väčších množstvách čerpali a žalobca mal k dispozícii doklady oprávňujúce odpočet dane z pridanej hodnoty, žalovaný mu neuznal odpočet ani z jedného litra nafty a benzínu za kontrolované obdobie. Žalovaný tieto svedecké výpovede vyhodnotil ako nedôveryhodné. V rozpore so zásadami daňového konania ignoroval podstatu výpovedí svedkov, ktoré vo všetkých prípadoch potvrdili, že pohonné látky boli niekoľkokrát denne čerpané do vozidiel daňovníka. Ako mohol zo svedeckých výpovedí všetkých svedkov, ktorí potvrdili čerpanie pohonných hmôt dospieť k záveru, že tieto neboli čerpané a žalobcovi dodané. Nevysporiadal sa 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, ako mohlo sedem zamestnancov žalobcu pracovať celý rok na všetkých jeho strojoch, vyprodukovať tovar a služby v hodnote viac ako 40 miliónov slovenských korún (presne 41.366.978,-Sk), a nepoužiť ani liter PHM z 339.600 litrov, nákup ktorých mal riadne zaúčtovaný a zdokladovaný a ktoré mu do dokladov neuznal. Žalovaný si

dal námahu doložiť spotrebu nafty u porovnateľných podnikateľov, ale vôbec sa nezaoberal spotrebou nafty u žalobcu, nezobral do úvahy pracovné výkazy, pracovné zmluvy, predaj tovaru a pod., ktoré preukazovali spotrebované množstvo nafty u žalobcu. Napriek tomu, že bolo jednoznačne preukázané z predložených dokladov, že bez čerpania nafty, ktorú žalovaný spochybnil a neuznal tak do nákladov, by žalobca nemohol dodať tovar a služby v hodnote niekoľko desiatok miliónov slovenských korún v roku 2005, touto skutočnosťou sa žalovaný nezaoberal.

Podľa žalobcu krajský súd si osvojil stanovisko žalovaného, že iba dôkazy v neprospech žalobcu sú správne a vierohodné a dôkazmi v jeho prospech sa ani nezaoberali ani nevysporiadali. Takýto postup nemôže byť správny, čo potvrdzuje aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 SžoKS/147/2006, z ktorého vyplýva, že v konaní nemožno použiť iba dôkazy, ktoré sú v neprospech žalobcu a tie, ktoré sú v jeho prospech bez odôvodnenia nepoužiť.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe žalobcu č. I/224/19702-122814/2010/990055 zo dňa 02.12.2010, vzhľadom k tomu, že odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/170/2010-97 zo dňa 07.06.2011 neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa podrobne vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a následne po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§ 156 ods. 3 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/170/2010-97 zo dňa 07.06.2011 ako vecne správny.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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.

Správca dane konštatoval, že žalobca tým, že si do peňažného denníka v roku 2005 zaúčtoval výdavky /náklady/ od spoločnosti F., spol. s r.o. a tým si znížil základ dane, porušil ustanovenie § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., pretože vynaloženie týchto výdavkov na daňové účely nebolo dostatočne preukázané a preto mu tieto výdavky neuznal a vyrubil mu rozdiel z dane príjmov fyzických osôb.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. 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 zákona č. 595/2003 Z.z. 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 § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, 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.

Jednou zo zákonných podmienok, aby mohol byť výdavok považovaný aj za daňový výdavok je, aby bol preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka. Preto je potrebné preukázať aj skutočné zrealizovanie zdaniteľného plnenia tak, ako je to uvedené v dokladoch a nepostačuje, ak daňovník deklaruje nákup tovaru len preukázaním daňového dokladu s predpísaným obsahom. Pokiaľ nie sú splnené hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňovník preukázal rozhodujúce skutočnosti pre uznanie výdavku ako daňového výdavku.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca preukázal výdavky len výdavkovými pokladničnými dokladmi. Porovnaním kontrolných pásk z elektronickej registračnej pokladnice spoločnosti F., spol. s r.o. s výdavkovými pokladničnými dokladmi predloženými žalobcom správca dane zistil, že časť žalobcom predložených výdavkových pokladničných dokladov sa nenachádza na kontrolných páskach z elektronickej registračnej pokladnice spoločnosti F., spol. s r.o., ďalšie výdavkové pokladničné doklady predložené žalobcom nesúhlasili s kontrolnými páskami z elektronickej registračnej pokladnice spoločnosti F., spol. s r.o. v čase nablokovania tovaru, množstve tovaru, cene tovaru, druhu tovaru, avšak denné uzávierky za rok 2005 na kontrolných páskach sa zhodujú s dennými uzávierkami za rok 2005 v knihe pokladnice a tržieb spoločnosti F., spol. s r.o. Správca dane porovnal kontrolnú pásku z elektronickej registračnej pokladnice spoločnosti F., spol. s r.o. s dokladmi vydanými pre iný daňový subjekt, pričom súhlasili vo všetkých položkách. Ďalej bolo zistené, že po začatí daňových kontrol výrazne poklesol nákup nafty žalobcom, limit na nákup daňovo zvýhodnenej motorovej nafty žalobca v roku 2005 nevyčerpal, spoločnosť F., spol. s r.o. predala cez elektronickejšiu registračnú pokladnicu v roku 2005 menší objem pohonných hmôt ako bol deklarován nákup žalobcom v tomto roku. Na základe uvedených skutočností, správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil nákup pohonných hmôt žalobcom od spoločnosti F., spol. s r.o. Pokiaľ ide o výpovede zamestnancov žalobcu a čerpacej stanice, ktorí potvrdili čerpanie nafty zamestnancami žalobcu vo väčších množstvách, ide len o jeden z dôkazov, ktorý ešte sám osebe nepreukazuje, že k nákupu pohonných hmôt aj skutočne došlo. Znalecké dokazovania, ktoré žalobca žiadal vykonať a namieta, že vykonané nebolo, už nie je možné nariadiť, pretože ako vyplýva z administratívneho spisu elektronickejšia registračná pokladnica nie je k dispozícii a navyše pravosť dokladov, ktoré žalobca predložil ku kontrole, ešte neznamená, že pohonné hmoty boli reálne nakúpené, ako je to uvedené vo výdavkových pokladničných dokladoch.

Nedostatok preukázateľnosti vynaloženia výdavkov nemôže byť odstránený len tvrdením daňového subjektu o tom, že tovar nakúpil. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať realizáciu zdaniteľného plnenia a rovnako daňový subjekt musí vedieť preukázať reálne nadobudnutie tovaru, na ktorý výdavky vynaložil. Za týchto podmienok mu vzniká nárok na uplatnenie výdavku ako daňovo uznateľného. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý materiálnu existenciu daňovo relevantných plnení musí preukázať (mal by na to pamätať už pri uskutočňovaní plnení). Správca dane nie je povinný preukázať existenciu daňovej transakcie, ale overuje, či daňový subjekt ju preukázal a deklaroval správne. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nesplnil podmienku dostatočného preukázania vynaloženia uplatnených výdavkov na daňové účely a pochybnosti

o nadobudnutí tovaru hodnoverne nepreukázal, preto mu nevznikol nárok na uplatnenie výdavkov ako daňovo uznateľných.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov členov senátu 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

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

V Bratislave dňa 10. mája 2012

JUDr. Ivan R U M A N A, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková