

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/31/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200114
Dátum vydania rozhodnutia: 23. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3020200114.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu: DUzničená, s. r. o., Javorová 32/451, 958 04 Partizánske - Veľké Bielice, IČO: 36 258 113, právne zastúpený: Peter Janík, advokát, M. R. Štefánika 5, 956 31 Topoľčany, IČO: 34 581 111, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100432563/2020 zo dňa 13.02.2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/22/2020-81 zo dňa 26.08.2020, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100432563/2020 zo dňa 13.02.2020 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 102075717/2019 zo dňa 04.09.2019 (ďalej len „správca dane“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 125 656,90 eura.

2. Krajský súd rozsudok právne odôvodnil podľa § 3 ods. 3, 6, § 24 ods. 1 písm. a/, b/, c/, § 24 ods. 2, 3, 4 Daňového poriadku a § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“). Zdôraznil, že v predmetnej veci ide o skutkovo obdobný prípad ako vo veciach

vedených na tamojšom krajskom súde pod sp. zn. 13S/81/2019, 13S/82/2019, 13S/83/2019, 13S/84/2019, v ktorých krajský súd rozhodol tak, že správne žaloby zamietol, keď ustálil, že žalobca nepreukázal reálne dodanie zdaniteľného plnenia dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach. Skutková súvislosť týchto druhovo rovnakých vecí je daná totožnosťou žalobcu, totožnosťou zdaniteľného plnenia, ako i totožnosťou dodávateľov predmetných zdaniteľných plnení. Rozdielne je len posudzované daňové obdobie, keď vo veciach sp. zn. 13S/81-84/2019 sú predmetom súdneho prieskumu zdaňovacie obdobia máj 2013, júl 2013, september 2013, december 2013 a v tejto veci zdaňovacie obdobie roku 2013 (daň z príjmu právnickej osoby). Uviedol, že krajský súd ako správny súd je dôležitým zjednocovateľom administratívnej praxe správnych orgánov, preto ústavná konformnosť vyžaduje, aby krajský súd v týchto prípadoch postupoval procesne rovnako. Krajský súd sa teda v obdobných veciach nesmie dostať do zásadného rozporu v procesnom postupe a pri rozhodovaní.

3. Správny súd konštatoval, že žalobca napadol správnu žalobou rozhodnutie žalovaného len v rozsahu neuznaných výdavkov z faktúr od dodávateľa J.B.K. group s.r.o. (380 253,73 eur), od dodávateľa D&K Business s.r.o. (14 458,33 eur) a od dodávateľa MaM trade s.r.o. (128 030,05 eura), úhrnom vo výške 522 742,11 eura. Predmetom súdneho prieskumu bola teda len časť rozhodnutia žalovaného týkajúca sa týchto sporných faktúr.

4. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovanych spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď svoje tvrdenie nedoložil dôkazmi preukazujúcimi reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Aj podľa názoru krajského súdu sú pochybnosti o reálnosti deklarovanych obchodov jednoznačne opodstatnené. Ani v jednom prípade sa reálnosť zdaniteľných plnení od dodávateľov J.B.K. group s.r.o., D&K Business s.r.o. a MaM trade s.r.o. uvedených na sporných faktúrach jednoznačne nepreukázala. Uvedení dodávateľa sú subjektmi problémovými, nedôveryhodnými, bez majetkového a personálneho substrátu, bez reálneho sídla, ekonomicky nie sú činní a so správcom dane nespolupracovali. Pri existencii takýchto pochybností možno ustáliť, že v posudzovanom prípade išlo o zneužitie objektívneho daňového práva a takýto výkon práva na podnikanie nepožíva právnu ochranu. S ohľadom na odôvodnené pochybnosti o reálnosti sporných obchodov vyplývajúce z viacerých vykonaných dôkazov a vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na uznanie uplatnených daňových výdavkov za zdaňovacie obdobie roku 2013 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v ust. § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. pre uplatnenie daňových výdavkov.

5. Žalobné námietky v otázke dôkazného bremena a dokazovania správny súd vyhodnotil ako nedôvodné. Správny súd sa otázkou dôkazného bremena a dokazovania v daňovom konaní podrobne zaoberal v bodoch 16 až 20 a ďalej v bodoch 23 a 24 rozsudku. Rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na uznanie uplatnených výdavkov. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa teda nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť. Naopak,

ako už bolo vyššie uvedené, okamihom, keď správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnuť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že

k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) žalobca preukáže realnosť sporných obchodov. V zmysle daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetné obchody reálne prebehli tak ako je deklarované spornými faktúrami,

teda či žalobca nadobudol tovar od dodávateľa v nich označených. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na uznanie uplatnených výdavkov priznaný.

6. K žalobnej námietke, že žalobca nemá povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľa, prípadne ďalších subjektov zapojených v predmetných preverovaných transakciách a k povinnosti zachovávať pri obchodovaní potrebnú mieru opatrnosti, správny súd zdôraznil, že poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. V posudzovanom prípade bolo jednoznačne preukázané, že dodávatelia žalobcu sú spoločnosťami nedôveryhodnými, nekontaktnými subjektmi neplniacimi si daňové povinnosti, ide o spoločnosti virtuálne, bez kancelárií, obchodných, prevádzkových a skladových priestorov, bez majetku, bez zamestnancov a bez funkčného konateľa. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s takýmito subjektmi obchodovať, musí si byť vedomý toho, že pre preukázanie realnosti dodávok od takýchto spoločností bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré realnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia. Takéto dôkazy však žalobca nepredložil.

7. Taktiež neboli dôvodné ani námietky žalobcu, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, čím malo dôjsť podľa žalobcu k podstatnému porušeniu zákona v konaní pred správcou dane. Vychádzajúc z administratívneho spisu je nadovšetko zrejmé, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, ktoré je v každom ohľade dostatočné a v tomto smere mu skutočne nie je čo vyčítať. Keďže zistenie skutkového stavu považuje správny súd za dostatočné, nemožno v tomto smere hovoriť o tom, že v konaní pred správnymi orgánmi došlo k porušeniu zákona podstatným spôsobom.

8. Rovnako správny súd nepovažoval za opodstatnenú námietku žalobcu ohľadne nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalovaný vo svojom rozhodnutí správne uviedol, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uznanie uplatnených výdavkov z faktúr od dodávateľov J.B.K. group s.r.o., D&K Business s.r.o. a MaM trade s.r.o., čím porušil § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. Právne posúdenie v danej veci je podľa názoru správneho súdu správne.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

9. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

10. Sťažovateľ namietal dôvodnosť použitia § 25 Daňového poriadku z dôvodu, že nebola zachovaná procesne uznávaná rovnosť zbraní. Sťažovateľ predložil presvedčivé dôkazy o nákupe tovaru a okrem samotných dokladov k predaju bola predmetná transakcia preukázaná zdaniteľnými príjmami doloženými príslušnou evidenciou v zmysle zákona. Takto potom uniesol dôkazné bremeno a preukázal existenciu materiálneho plnenia. Na preukázanie opaku bolo namieste, aby dôkaznú núdzu znášal žalovaný. Svoje tvrdenia o preukázaní existencie tovaru preukázal aj rozsiahlou databázou so spárovaním došlých a odberateľských faktúr.

11. Žalovaný a následne ani súd žiadnym relevantným spôsobom nezdôvodnil povinnosť sťažovateľa preukazovať skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov, pričom táto povinnosť nijak nevyplýva ani z ustanovenia § 24 Daňového poriadku.

12. Nesprávne právne posúdil vec súd aj v tom prípade, keď sa svojim spôsobom stotožnil s postupom žalovaného, ktorý v rozpore s § 3 ods. 3 Daňového poriadku nechal do úvahy sťažovateľom predložené dôkazy na preukázanie materiálneho plnenia.

13. V rozpore s § 24 Daňového poriadku nesprávnym právnym posúdením dospel k rozhodnutiu, ktoré nemá opodstatnenie v príslušnom predpise a nemohol presunúť povinnosť dôkazného bremena na sťažovateľa už aj z dôvodu, že sťažovateľ takou možnosťou v danom prípade vôbec nedisponuje, keď obsah takéhoto dôkazu žiadnym spôsobom nekonkretizoval.

14. V zmysle rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012 nie je možné od žalobcu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal a dôkazné bremeno, ktoré má znášať nesmie byť vykladané extenzívne na jeho ťarchu, keď ho takáto činnosť môže zaťažovať a zaťažuje preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou ani nezabezpečoval.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že trvá na svojej argumentácii v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj na stanovisku k žalobe. Nie je mu zrejmá námietka sťažovateľa o nedôvodnosti použitia § 25 Daňového poriadku, ktorý upravuje postavenie svedka.

16. Správca dane ako aj žalovaný vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu a rozhodli v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom č. 595/2003 Z.z. V prípade rozsudku, na ktorý poukazuje sťažovateľ sa jedná o iný skutkový stav ako ten, ktorý sa týka žalobcu, a to reťazec dodávok, ako aj nedostatočné zistenie skutkového stavu z dôvodu, že boli navrhované také dôkazy, ktoré by mohli preukázať reálnosť obchodov a tieto dôkazy neboli vykonané.

17. Žalovaný v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch vo veci rozloženia dôkazného bremena v prípade žalobcu. Na základe vykonaného dokazovania boli opodstatnené spochybnené dôkazy predložené žalobcom a bolo na ňom, aby zistené pochybnosti odstránil, čo sa nestalo, nakoľko ako vyplynulo z dokazovania nevie predložiť ani navrhnúť žiadne iné dôkazy.

18. Od sťažovateľa nebolo vyžadované preukazovanie skutočností, ktoré by ho nemali zaťažovať, týkali by sa iných subjektov, ako nedôvodne namietal. Povinnosťou sťažovateľa bolo preukázať vlastné tvrdenia, že fakturovaný tovar, materiál, služby, práce, skutočne dodali dodávatelia uvedení na predložených dokladoch, t.j. aj to, že osoby, ktoré konali v mene dodávateľských spoločností boli oprávnené za tieto spoločnosti konať, čo sťažovateľ nepreukázal.

19. Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III.

Konanie pred kasačným súdom

20. Prejednávaná vec bola dňa 01.12.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S - sp. zn.: 10Sžfk/71/2020, ktorý dňa 30.03.2021 vrátil vec Krajskému súdu v Trenčíne bez rozhodnutia o kasačnej sťažnosti na odstránenie nedostatku plnej moci. Následne bola vec predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky dňa 29.04.2021 a náhodným výberom jej bola pridelená sp. zn. 10Sžfk/31/2021. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.

augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky K..A..X. podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/22/2020-81 zo dňa 26.08.2020, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100432563/2020 zo dňa 13.02.2020 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 125 656,90 eura.

23. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013, ktorá začala dňa 03.12.2014 a ukončená bola dňa 27.11.2015 v súlade s § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku doručením protokolu.

24. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplynulo, že žalobcovi neboli ako daňové výdavky uznané faktúry úhrnom vo výške 546 334,33 eur (z čoho 23 % činí 125 656,90 eura) od týchto dodávateľov:

- J.B.K. group s.r.o. úhrnom vo výške 380 253,73 eura,
- D&K Business s.r.o. úhrnom vo výške 14 458,33 eura,
- MaM trade s.r.o. úhrnom vo výške 128 030,05 eura,
- A-Z Building s.r.o. úhrnom vo výške 11 510 eur,
- BLACHOTRAPEZ s.r.o. úhrnom vo výške 123,86 eura,
- odpisy DNH a DHM vo výške 8 451,36 eura,
- zostatková hodnota predaného majetku „Peugeot Boxer“ vo výške 3 506,99 eura.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

25. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

26. Správne súde v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

27. Podľa § 1 ods. 1 Daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

28. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

29. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

30. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

31. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

32. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku 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.

33. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku 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.

34. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.
Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

35. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku 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.

36. 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 zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t/, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

37. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch

napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

38. Sťažovateľ vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci správnym súdom namieta, že uniesol dôkazné bremeno a preukázal existenciu materiálneho plnenia.

39. Kasačný súd uvádza, že nesprávne právne posúdenie veci je mylná aplikácia (a výklad) právnej normy na zistený skutkový stav alebo použitie právnej normy, ktorú na skutkový stav vôbec nemožno použiť. Právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu.

Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy.

40. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP tak, že nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak sice aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery. Sťažovateľ má povinnosť presne vymedziť dôvody kasačnej sťažnosti, aby splňali kvalitatívne požiadavky kladené zákonom. Tento možno na prvý pohľad príliš formálny príkaz nie je samoúčelný, ale je vyjadrením toho, že kasačný súd sa má v zmysle zákonnej úpravy vo svojich rozhodnutiach zaoberať dôvodmi, ktoré má povinnosť konkrétne uviesť právny zástupca, ktorý je na to kvalifikovaný svojím vzdelaním a profesiou, a nie dôvody prípustnosti a dôvodnosti kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku, sám vyhľadávať.

41. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP). Preto v správnom súdnom konaní súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdneho konania. Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnom konaní

nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné

hmotno-právne a procesno-právne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich právoplatnosti. Správny súd pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v konkrétnej právnej veci sa v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádza, nie sú pochybné, najmä kvôli prameňu, z ktorých pochádzajú alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správny orgán dospel. Správny súd pri preskúvaní zákonnosti správneho rozhodnutia a postupu správneho orgánu posudzuje, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis.

42. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane z dôkazov vykonaných počas daňovej kontroly zistí skutočnosti, ktoré sponchýňujú tvrdenia daňového subjektu z daňového priznania významné pre zistenie a správne určenie dane, o týchto pochybnostiach daňový subjekt oboznámi a vyzve ho na predloženie ďalších dôkazov, potom daňový subjekt zaťažuje dôkazné bremeno vo vzťahu k deklarovanej skutočnosti. Tento princíp platí rovnako pre daň z príjmov (daňové výdavky a ich vzťah k príjmom), ako i pre daň z pridanej hodnoty (najčastejšie odpočítanie dane zaplatenej na vstupe). Povinnosť daňového subjektu preukázať svoje tvrdenia (deklarované skutočnosti) podstatné pre určenie dane, vyplýva z § 24 ods. 1, v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

43. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovanej plnenia,

ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

44. Daňový poriadok ani zákon o dani z príjmov presne neurčuje, aké dôkazy je potrebné predkladať. Sťažovateľ síce favorizuje ním predložené doklady, finančné orgány však musia pri zisťovaní skutkového stavu veci uplatňovať zásadu voľného hodnotenia dôkazov, a teda hodnotiť jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti všetky dôkazy (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

45. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

46. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

47. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

48. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

49. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie

dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

50. Existencia faktúry a ďalších dokladov ešte neznamená, že došlo k dodaniu tovarov a služieb podľa nich, preukázanie dodania nevychádza len z účtovania, ale musí byť preukázané i z reálneho plnenia, ktoré musí preukázať platiteľ. Znakom jednej zo zásad obchodného práva, t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných platiteľom sú oprávnené.

51. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Hodnotenie dôkazov však neznamená mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených, ako faktov.

52. Kasačný súd sa stotožňuje s právnym posúdením žalovaného a správneho súdu, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uznanie uplatnených výdavkov z faktúr od dodávateľov J.B.K. group s.r.o., D&K Business s.r.o. a MaM trade s.r.o., čím porušil § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z.

53. K námietke sťažovateľa, že bol porušený princíp rovnosti zbraní vo vzťahu k § 25 Daňového poriadku kasačný súd uvádza, že citované ustanovenie upravuje postavenie svedka a sťažovateľ uvedenú námietku nekonkretizoval.

54. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

55. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

56. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

57. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

58. Z výpisu obchodného registra vedeného pri OS v Trenčíne, oddiel Sro, vložka č. 19411/R, kasačný súd zistil, že sťažovateľ AFG SECURITY - CORPORATION, s.r.o. dňa 19.03.2022 zmenil obchodné meno na DUzničená, s. r. o., preto v záhlaví tohto rozsudku kasačný súd uvádza už toto obchodné meno sťažovateľa.

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.