

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/25/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200252
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200252.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Daniel Andráš & Biopurus, s miestom podnikania Vysoká 14, Bratislava, IČO: 40 264 181, právne zastúpený: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA LAW OFFICE Mgr. Jaroslav Valjent, JUDr. Matej Valjent, so sídlom Jesenského 232, Partizánske, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101239624/2019 zo dňa 23. mája 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/102/2019-94 zo dňa 23. septembra 2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/102/2019-94 zo dňa 23. septembra 2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101239624/2019 zo dňa 23. mája 2019. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 101239624/2019 zo dňa 23. mája 2019 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100378874/2019 zo dňa 6. februára 2019, ktorým ako správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013 v sume 9 891,53 € pre porušenie ust. § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

3. Správca dane vyrubil žalobcovi na dani z príjmu fyzických osôb za rok 2013 rozdiel dane 9 891,53 €, keď zistil, že žalobca: a) nezahrnul do príjmu faktúru č. 2013/R320 na celkovú sumu 139,54 €, z toho základ dane 116,28 €, b) zaúčtoval do daňových výdavkov sumu 2 205,- € - priznanie DPH z nadobudnutia, pričom išlo o nákup tovaru - CHIA semiačok z Čiech a olejov z Rakúska, c) dňa 20. mája 2013 zaúčtoval sumu 450,- € od dodávateľa G. Q., W., pričom išlo o nákup dverí a zárubne do kancelárie, ktorá sa nachádza na adrese, kde nie sú priestory zaradené do obchodného majetku, základ dane bol 375,- €, d) zahrnul do daňových výdavkov nákup pohonných hmôt dňa 20. marca 2013, z toho základ dane 25,- €, pričom rovnaký doklad bol zaevidovaný dvakrát, e) dňa 29. decembra 2013 zahrnul do daňových výdavkov nákup pohonných hmôt od spoločnosti REAL - K s.r.o., Komárno v sume 50,- €, z toho základ dane 41,67 €, pričom rovnaký doklad bol zaevidovaný dvakrát, f) na základe leasingovej zmluvy číslo 5990689 uzatvorenej so spoločnosťou UniCredit Leasing Slovakia, a.s. si obstaral na účely podnikania osobné vozidlo zn. Hyundai ix35, pričom podľa leasingovej zmluvy bola dohodnutá doba leasingu 60 mesiacov, nadobúdacia cena bez DPH 19 000,- €, predajná cena bez DPH - 1,- €, pričom správca dane kontrolou dokladov predložených k výkonu daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt si zahrnul do daňových výdavkov leasingové splátky a uplatnil si daňový odpis vo výške 3 800,- € a správca dane po kontrole znížil daňovému subjektu daňové výdavky o sumu 153,76 €, g) na základe leasingovej zmluvy so spoločnosťou UniCredit Leasing Slovakia, a.s. si obstaral na účely podnikania úžitkové vozidlo zn. Volkswagen Crafter 35, pričom podľa leasingovej zmluvy bola dohodnutá doba leasingu 60 mesiacov, nadobúdacia cena bez DPH 25 083,33 €, predajná cena bez DPH - 1,- €, pričom správca dane kontrolou dokladov predložených k výkonu daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt si zahrnul do daňových výdavkov leasingové splátky a uplatnil si daňový odpis vo výške 6 271,- € a správca dane po kontrole znížil daňovému subjektu daňové výdavky o sumu 207,70 €, h) na základe leasingovej zmluvy číslo 5991049 so spoločnosťou UniCredit Leasing Slovakia, a.s. si obstaral na účely podnikania úžitkové vozidlo zn. BMW X6, pričom podľa leasingovej zmluvy bola dohodnutá doba leasingu 60 mesiacov, nadobúdacia cena bez DPH 52 591,67 €, predajná cena bez DPH - 1,- €, pričom správca dane kontrolou dokladov predložených k výkonu daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt si zahrnul do daňových výdavkov leasingové splátky a uplatnil si daňový odpis vo výške 12 053,- € a správca dane po kontrole znížil daňovému subjektu daňové výdavky o sumu 2 714,83 €, i) si v daňových výdavkoch uplatnil úhradu faktúry č. 131100348 za administratívne práce, fakturované p. G. (manželkou daňového subjektu), ktorá vystupovala ako dodávateľ daňového subjektu - živnostníčka, pričom správca dane mal zistiť, že p. G. mala využívať pri svojej činnosti veci zaradené do obchodného majetku a to počítač, tlačiareň, internet, skener, telefón a dve motorové vozidlá a vzhľadom na zistenia správcu dane tento znížil daňové výdavky o sumu 1 286,60 €, j) si uplatnil v priebehu kontrolovaného zdaňovacieho obdobia do daňových výdavkov úhradu faktúr od spoločnosti Slovak Telekom, a.s. za služby Magio TV Komplet vo výške 611,28 €, pričom podľa názoru správcu dane sú uvedené služby poskytované v mieste trvalého pobytu daňového subjektu, kde má miesto podnikania aj samostatne zárobkovo činná osoba - živnostníčka p. G., manželka a že tieto služby využíva na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov aj ona, v rozsahu 50 percent a preto správca dane vylúčil sumu 254,70 € z výdavkov ovplyvňujúcich základ dane, k) zaúčtoval úhradu faktúry č. 2013050 zo dňa 30. septembra 2013 od dodávateľa Ing. Marián Varga - DELTA, predmetom ktorej je dodanie 292 kusov cestných panelov betónových v celkovej výške 43 800,- €, z toho základ dane predstavuje 36 500,- €. Správca dane konštatoval, že suma 36 500,- € nie je výdavkom preukázateľne vynaloženým na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a preto uvedenú sumu vylúčil z daňových výdavkov, l) si uplatnil do daňových výdavkov odpis majetku - vysokozdvížneho vozíka v sume 834,- € a ďalšieho vysokozdvížneho vozíka v sume 903,- €, pričom podľa názoru správcu dane daňový subjekt nepreukázal nákup dvoch vysokozdvížnych vozíkov a preto daňové odpisy vo výške 1 737,- € nepovažoval za výdavok preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Správcom dane tak bol žalobcovi oproti daňovému priznaniu upravený/zvýšený základ dane na sumu 47 822,54 €.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 23. mája 2019 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil, nakoľko sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym posúdením veci zo strany správcu dane.

5. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že v prejednávanom prípade vzhľadom na obsah žalobných dôvodov medzi účastníkmi konania zostalo sporným právne posúdenie výdavkov na úhradu sporných plnení ako daňových výdavkov vzhľadom na nepreukázanie ich použitia na účely dosiahnutia, zabezpečenia alebo udržiavania príjmov žalobcu, resp. ich dodanie deklarovateľmi.

6. Pokiaľ ide o námietky žalobcu čo do neuznania časti výdavkov na úhradu finančného prenájmu motorových vozidiel, správny súd sa s nimi nestotožnil. Mal za to, že žalobca vo všetkých troch prípadoch finančného prenájmu postupoval pri zápočte úrokov do daňových výdavkov v rozpore s ustanovením § 19 ods. 3 písm. o) zákona o dani z príjmov, keď si uplatnil vyššiu sumu ako dovoľuje zákon s poukazom na splátkový kalendár. To isté platí aj v prípade uplatnenia odpisov pri finančnom prenájme vozidla BMW X6, keď žalobca výšku odpisu neurčil rovnomerne na každý mesiac, čím postupoval v rozpore s ustanovením § 26 ods. 8 zákona o dani z príjmov.

7. Podľa správneho súdu, ako bolo preukázané vykonaným dokazovaním, vrátane výpovede samotného žalobcu zo dňa 9. septembra 2016 a 19. septembra 2016, manželka žalobcu ako živnostníčka využívala pri svojom podnikaní niektoré hnutelné veci zaradené v obchodnom majetku žalobcu v pomere 50% a vozidlá v pomere 5%. Preto postup správca dane, ktorý výdavky žalobcu súvisiace s prevádzkou vozidiel krátil o 5%, správny súd posúdil ako zákonný. Pri 5% pomere, v ktorom manželka žalobcu využívala vozidlá zapísané v obchodnom majetku na účely svojho podnikania, správca dane dôvodne a v súlade s § 6 ods. 17 zákona o dani z príjmov znížil žalobcovi ním uplatnené daňové výdavky v súvislosti s využívaním motorových vozidiel s EČ PE728BU a PE151BM o sumu 1 286,60 €. V tejto súvislosti bolo tiež zistené, že žalobca ako aj jeho manželka pri podnikaní spoločne využívali služby spoločnosti Slovak Telekom v rovnakom pomere 50:50. Preto žalobcove zaúčtované výdavky na internet a TV od menovanej spoločnosti, ktoré len v preukázanom 50% pomere slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržiavanie jeho príjmov, správca dane dôvodne krátil o sumu 254,70 €.

8. Čo sa týka námietok o neuznaní nákladov na úhradu kúpnej ceny za nadobudnutie cestných betónových panelov od Z.. J. T. ako daňových výdavkov, správny súd uviedol, že nebolo preukázané, že panely nadobudnuté Z.. J. T. by boli panelmi, ktoré následne fakturoval žalobcovi. Betónové panely nadobudnuté Z.. J. T. od spoločnosti Škriba, s.r.o. sa rozmerovo a ani čo do počtu nezhodovali s betónovými panelmi, ktoré boli fakturované žalobcovi. V daňovom konaní žalobca ako prvotný nositeľ dôkazného bremena nezabezpečil dôkaz, ktorý by svedčil o jeho práve nakladať ako vlastník s panelmi uskladnenými v priestoroch Technických služieb mesta Partizánske a ani o súhlase s ich uskladnením. V prejednávaní veci nebol produkovaný žiaden dôkaz, ktorý by preukazoval dodanie fakturovaných panelov dodávateľom Z.. J. T.. Správny súd v tomto smere preto neuznanie kúpnej ceny za daňové výdavky považoval za zákonné.

9. Ani žalobné námietky v súvislosti s neuznaním nákladov na kúpu vysokozdvížných vozíkov za daňové výdavky správny súd neposúdil za dôvodné. Žalobca hodnoverným spôsobom ich nadobudnutie a skutočné využívanie pre účely dosahovania príjmu nepreukázal. Skutočnosť, že by žalobca s nimi disponoval, nebola preukázaná ani pri miestnom zisťovaní a ani v ďalšom priebehu daňového konania. Pre uznanie vynaložených prostriedkov na daňové účely nepostačuje len predloženie listinných dôkazov, ale je potrebné preukázať ich súlad s realitou. Pochybnosti správca dane o reálnosti fakturovaného predaja umocnil aj fakt, že žalobca počas ústneho pojednávania vykonaného dňa 4. mája 2017 sa ani slovom nezmienil o už uskutočnenom predaji vysokozdvížných vozíkov, ale výslovne trval na tom, že sú vo firme Ing. Vargu v Bošanoch.

10. Správny súd mal za to, že správca dane a žalovaný dôvodne odmietli uznať fakturované úhrady (kúpne ceny) za daňové výdavky žalobcu, nakoľko tento neunesol dôkazné bremeno. Nakoľko žalobca nepreukázal materiálnu stránku zdaniteľného obchodu, tým pádom neexistuje vecná súvislosť medzi prijatými tovarmi a vykonanou odplatom v podobe fakturovaných súm za ne, preto nemohli byť fakturované výdavky uznané za oprávnené a preukázané daňové náklady v súlade s § 21 zákona o dani z príjmov.

11. Okrem uvedeného krajský súd zdôraznil, že správca dane sa pri dokazovaní neuspokojil len s bežným preverovaním tvrdení žalobcu a dokladov, ktoré predložil, ale dokazovanie správne zameral a rozšíril aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľských spoločností, ktoré žalobca nemôže ovplyvniť, majú na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. S poukazom na uvedené preto správny súd vyhodnotil žalobné námietky za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý spochybnil reálnosť zdaniteľného plnenia, resp. správnosť žalobcovho postupu pri započítavaní nákladov do účtovných výdavkov, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti nevyvrátil.

12. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ odvolanie, ktorým sa domáhal zmeny napadnutého rozsudku krajského súdu a zrušenia tak rozhodnutia žalovaného, ako rozhodnutia správcu dane. Sťažovateľ namietal, že krajský súd nezodpovedal otázku, v čom spočíva dôkazné bremeno sťažovateľa ohľadne preukázania zdaniteľných obchodov a tým aj reálneho dodania tovaru alebo služieb. Mal za to, že dôkazné bremeno nie je absolútne, čo vyplýva aj z rozhodnutí súdov uvedených v žalobe. Ďalej uviedol, že správca dane skutkové zistenia nevyhodnotil dostatočne, keď zistené rozpory v dodávke tovaru dodávateľa sťažovateľa dostatočne nepreveril a následne dôkazným bremenom zaťažil sťažovateľa. Mal za to že sťažovateľovi zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Bolo preukázané, že pri každej faktúre sa nachádza podrobný súpis dodaného tovaru, dodanie tovaru potvrdzujú potvrdenia o platbách, účtovná evidencia sťažovateľa a preto nemožno hovoriť, že by sťažovateľ disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. U správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie dodávateľa z dôvodu, že nebolo možné preveriť túto účtovnú evidenciu u dodávateľa, pričom sťažovateľ na túto skutočnosť nemôže mať žiaden dosah. Dôkazné bremeno v tomto smere preto znáša správca dane. Ďalej uviedol, že pokiaľ mal žalovaný za to, že sťažovateľ si v daňových výdavkoch uplatnil úhradu faktúry za administratívne práce, fakturované p. G. - manželkou sťažovateľa, ktorá vystupovala ako dodávateľ daňového subjektu - živnostníčka, pričom správca dane mal zistiť, že uvedená mala využívať pri svojej činnosti veci zaradené do obchodného majetku a to počítač, tlačiareň, internet, skener, telefón a dva motorové vozidlá a vzhľadom na zistenia správcu dane tento znížil daňové výdavky, tak zo zistení správcu dane a vykonaného dokazovania nevyplýva žiadny hodnoverný dôkaz o tom, že manželka sťažovateľa aj skutočne predmetné veci v roku 2013 využívala. Nie je možné vychádzať len z tvrdení sťažovateľa, keď tieto tvrdenia musia byť preukázané aj hodnoverným dôkazom v rámci daňovej kontroly. Žiadny takýto dôkaz však nebol produkovaný. Ďalej ak žalovaný uviedol, že sťažovateľ si uplatnil do daňových výdavkov úhrady faktúr od spoločnosti Slovak Telekom, a.s. za služby Magio TV Komplet, pričom podľa názoru správcu dane sú uvedené služby poskytované v mieste trvalého pobytu sťažovateľa, kde má miesto podnikania aj p. G., ako živnostníčka a že tieto služby využíva na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov aj ona, rozsahu 50 percent a preto správca dane vylúčil časť výdavkov ovplyvňujúcich základ dane, rovnako v tomto prípade nebolo zo strany správcu dane vykonané žiadne dokazovanie. V súvislosti s faktúrou od dodávateľa Ing. Mariána Vargu - DELTA, predmetom ktorej bolo dodanie 292 ks cestných panelov betónových uviedol, že dodávateľ potvrdil dodanie tovaru. Je pritom právne irelevantné kde sa panely nachádzajú, resp. či sa tam nachádzajú so súhlasom vlastníka nehnuteľnosti. Sťažovateľovi nemôže vytýkať neunesenie dôkazného bremena, ak jeho dodávateľ nevedel preukázať nadobudnutie tovaru. Sťažovateľ namietal, že aj vo vzťahu k nadobudnutiu vysokozdvížných vozíkov preukázal, že nadobudol vlastnícke právo k nim a vynaložil v tom smere náklady za účelom dosiahnutia príjmov. Je bez právnej relevancie, ak došlo k ich predaju počas daňovej kontroly. Na podporu svojich tvrdení dal zo pozornosti rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011. Zároveň mal za to, že správcovi dane bola z jeho strany od začatia daňovej kontroly poskytnutá potrebná súčinnosť. Hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi nebolo vykonané v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku. V tejto spojitosti poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR č.k. III. US 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010. Ďalej poukazoval na požiadavku nevyhnutnosti zásahov do práv daňového subjektu počas daňovej kontroly. Odvolával sa aj na právne závery plynúce z rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/7/2016 zo dňa 18. septembra 2017. Rovnako

poukazoval na potrebu brať do úvahy judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veciach C-354/03, C-355/03, týkajúcu sa posudzovania vedomosti daňového subjektu o zapojení sa do podvodného konania.

13. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zotráva na svojej argumentácii obsiahnutej v ním vydanom rozhodnutí, ako aj vo vyjadrení k žalobe. Kasačnej sťažnosti preto žiadal nevyhovieť.

14. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

16. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým ako nedôvodnú zamietol žalobu sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101239624/2019 zo dňa 23. mája 2019, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100378874/2019 zo dňa 6. februára 2019 o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie roka 2013 v sume 9 891,53 € pre porušenie ust. § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

17. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti (ktorú tak bolo obsahovo potrebné posúdiť napriek sťažovateľom zvolenému označeniu „odvolanie“ a procesnú právnu úpravu S.s.p. vzťahujúcu sa na prejednávajúcu vec) sa kasačný súd zaberá predovšetkým otázkou prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní a to v súvislosti s posúdením výdavkov vynaložených sťažovateľom na úradu jednotlivých plnení v zdaňovacom období roka 2013 v zmysle zákona o dani z príjmov, keď daňové orgány (a napokon i krajský súd) zhodne dospeli k záveru, že sťažovateľ nepreukázal ich vynaloženie/použitie na účely dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov, resp. ich dodanie sťažovateľom deklarovateľmi, v čom vzhľadli porušenie ust. § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

18. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými motnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

19. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. 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.

20. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp.zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „ 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“.

21. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období (rok 2013) došlo na jeho strane k vynaloženiu takých výdavkov na úradu jednotlivých plení, ktoré je možné z pohľadu zákona o dani z príjmov kvalifikovať ako daňové výdavky, resp. preukázal ich použitie za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov.

22. Z dokladov predložených sťažovateľom vyplynulo, že sťažovateľ si okrem iného uplatnil ako daňové výdavky náklady, ktoré vynaložil v súvislosti s vystavením :

- faktúry č. 2013045 zo dňa 31. augusta 2013, ktorou deklaroval nadobudnutie vysokozdvížných vozíkov EM 3750926GEF7426 1ks a EM3750931GEF7426 od dodávateľa Z.. J. T.. Kúpna cena bez DPH bola 25 000,- €.

- faktúry č. 2013050 zo dňa 30. septembra 2013, ktorou deklaroval nadobudnutie cestných betónových panelov v počte 292 ks o rozmeroch 200x300x16 cm dodávateľom Z.. J. T.. Kúpna cena bez DPH bola 36 500,- €.

23. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke tovaru oprel o formálne doklady - predovšetkým faktúry, správca dane dôvodne pristúpil k jej prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním, zameraným predovšetkým na preverenie existencie tovaru (vo vzťahu sťažovateľ - Z.. J. T.) spochybnil nadobudnutie tovaru tak, ako to deklaroval predloženými faktúrami. Za týmto účelom správca dane využijúc prostriedky zverené mu Daňovým poriadkom (predovšetkým miestne zisťovanie, podanie svedeckej výpovede) vykonal preverovanie tvrdení sťažovateľa o vynaložení výdavkov v súvislosti s nadobudnutím tovaru - betónových panelov a vysokozdvížných vozíkov u deklarovaného dodávateľa.

24. Pokiaľ sa týka dodania betónových panelov, správca dane miestnym zisťovaním u sťažovateľa zistil, že tieto sa nemali nachádzať v jeho prevádzkových priestoroch, ale na zbernom dvore na sídlisku Šípok v Partizánskom. Uvedené však sťažovateľ nezdôvodnil, resp. v tomto smere nepredložil žiaden doklad, ktorým by umiestnenie tovaru na tomto mieste, či už z titulu uskladnenia a pod. preukázal. V zmysle úradného záznamu zo dňa 15. júla 2016 sa na zbernom dvore v Partizánskom nachádzali poškodené betónové platne, ktoré boli správcom dane fotograficky dokumentované. V rámci miestneho zisťovania dňa 21. júla 2016 vykonaného v priestoroch Technických služieb mesta Partizánske bolo správcom dane zistené, že betónové panely sa nachádzajú v areáli Centrálny zdroj tepla. Išlo pritom o panely rôznych rozmerov a rôzneho technického stavu, ktoré boli vo vlastníctve Technických služieb mesta Partizánske a boli odpredané. Výsluchom svedka Z.. W. X., zástupcu

spoločnosti Technické služby mesta Partizánske, bolo zistené, že panely pochádzali z tepelných kanálov.

25. Vo vzťahu k deklarovanej nadobudnutiu panelov umiestnených v priestoroch Technických služieb mesta Partizánske tak bolo zásadným spôsobom spochybnené právo sťažovateľa nakladať s týmto tovarom ako vlastníkom, resp. že mohlo ísť o tovar, ktorý by reálne nadobudol od svojho dodávateľa. Uvedenému záveru pritom nasvedčujú nielen zistenia správcu dane týkajúce sa pôvodu tovaru - umiestneného v priestoroch Technických služieb mesta Partizánske, ale i to, že predmetný tovar tak, čo množstva ako i do rozmeru nezodpovedá tovaru, ktorý mal sťažovateľ nadobudnúť od dodávateľa. Z dokazovania vykonaného správcou dane tak i pre kasačný súd vyplynuli zásadné pochybnosti o reálnosti deklarovanej dodávky tovaru sťažovateľovi, ktoré pochybnosti sťažovateľ vierohodným spôsobom, či už predložením dôkazov prípadne navrhnutím vykonania dôkazov neodstránil. Výpoveďou dodávateľa síce formálne (ústne) bolo potvrdené vystavenie faktúr, ako i reálne dodanie tovaru prostredníctvom subdodávateľa (spoločnosti Škriba, s.r.o.) sťažovateľovi, avšak či už zo strany samotného sťažovateľa (ktorý v tomto smere znáša dôkazné bremeno) ako i jeho dodávateľa, nedošlo k predloženiu žiadnych dôkazov, ktoré by reálnosť uskutočnenia deklarovanej dodávky tovaru potvrdzovali. Práve naopak zo zistení správcu dane vyplynuli zásadné pochybnosti viažuce sa k existencii tovaru, ktorý mal sťažovateľ nadobudnúť od dodávateľa.

26. V tomto smere pritom kasačný súd nemohol konštatovať, že by správca dane akýmkoľvek neprípustným spôsobom zaťažoval sťažovateľa preukazovaním takých skutočností, na ktoré by nemal dosah. Jednotlivé zistenia správcu dane týkajúce sa dodávateľa, resp. jeho dodávateľa boli pritom logicky vedené snahou o čo najúplnejšie zistenie skutočného stavu veci so zreteľom na preverenie dodávateľa sťažovateľa a s tým spojenou existenciou tovaru, na ktorý mal sťažovateľ vynaložiť výdavky. S poukazom na uvedené preto ani kasačný súd nemal pochybnosti o správnosti postupu daňových orgánov a napokon i krajského súdu, ktorý vyústil do záveru o porušení § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

27. Zo správcu dane vykonaného miestneho zisťovania u deklarovanej dodávateľa sťažovateľa - Z. J. T. bolo zistené, že tento vystavil sťažovateľovi faktúry za predaj tovaru - vysokozdvížne vozíky. Vysokozdvížne vozíky mali byť sťažovateľovi dodané subdodávateľským spôsobom prostredníctvom spoločnosti Škriba, s.r.o.. Spoločnosť Škriba, s.r.o. vozíky mala prepraviť priamo sťažovateľovi. V zmysle sťažovateľom predloženej faktúry, ktorou deklaroval vynaloženie výdavkov v súvislosti s kúpou tohto tovaru od svojho dodávateľa malo ísť o vysokozdvížne vozíky EM 3750926GEF7426 a EM3750931GEF7426. V rámci miestneho zisťovania správcu dane u sťažovateľa však bolo zistené, že v jeho prevádzkových priestoroch sa nachádza iba vysokozdvížny vozík STILL RX60-20 výrobné číslo 516315A00022, s tým, že druhý vozík sa mal nachádzať z dôvodu jeho opravy v Bošanoch. Kúpnymi zmluvami zo dňa 22. apríla 2017 mal sťažovateľ previesť vlastnícke právo k vozíkom na spoločnosť BAROSO TRADE, s.r.o. a BIOPURUS, s.r.o. Počas ústneho pojednávania dňa 4. mája 2017 sa však sťažovateľ nezmienil, že by stroje už predal, ale uviedol, že stroje sa nachádzajú v priestoroch, ktoré uviedol vyššie.

28. Ani podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ v daňovom konaní svoje tvrdenia o vynaložení výdavkov v súvislosti nadobudnutím vysokozdvížnych vozíkov nepodložil žiadnymi relevantnými dôkazmi. Išlo tak iba o formálne (ústne) potvrdenie o uskutočnení dodávky sťažovateľom a jeho dodávateľom, ktoré nebolo podložené žiadnymi relevantnými dôkazmi, t.j. nemalo povahu faktu, keď nebolo preukázané že by sťažovateľ takýto tovar nadobudol, resp. s ním nakladal a používal v rámci svojej podnikateľskej činnosti za účelom dosahovania príjmu. Kasačný súd uvádza, že samotné uzatvorenie zmluvy ešte nemožno považovať za preukázanie ekonomického vlastníctva tovaru, t.j. také, s ktorým je spojené právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Bolo preto potrebné, aby sťažovateľ uvedené podporil ďalšími dôkazmi, ktoré by preukázali materiálny základ posudzovanej transakcie. Sťažovateľ vytýkal daňovým orgánom, že ako argument svedčiaci v jeho neprospech použili i zistenie, že k predaju vozíkov došlo počas daňovej kontroly, ktorú skutočnosť považoval za právne irelevantnú. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že uvedené zistenie správcu dane bolo nutné hodnotiť predovšetkým v kontexte vierohodnosti tvrdení sťažovateľa vo vzťahu k otázke preverovania existencie, resp. miesta, kde sa mal tovar nadobudnúť od deklarovanej dodávateľa nachádzať.

29. Kasačný súd opätovne poukazuje na to, že v oboch prípadoch popísaných vyššie správca dane neprenášal na sťažovateľa dôkazné bremeno, ohľadne preukazovania takých skutočností, na ktoré by nemal vplyv. Pochybnosti o reálnosti dodávky tovaru a s tým spojený prenos dôkazného bremena na sťažovateľa sa týkali už vzťahu sťažovateľa a jeho priameho dodávateľa, na ktorý mal sťažovateľ ako podnikateľský subjekt (aj so s ohľadom na požiadavku obozretnosti pri výbere obchodného partnera majúci na zreteli potrebu obstarat' si dostatočné množstvo dôkazov pre prípadnú daňovú kontrolu v súvislosti s preverovaním daňových výdavkov) dosah. Uvedené zistenia tak neboli pripísané na ťarchu sťažovateľa, tak ako to naznačoval (aj s odkazom na rozhodnutie sp.zn.3Sžf/1/2011). Zároveň pochybnosti správcu dane o reálnosti posudzovaných plnení pritom nevznikli a už vôbec nie výlučne len z dôvodu, že nebolo možné preverit' účtovnú evidenciu u dodávateľa (tak, ako to uvádzal sťažovateľ v kasačnej sťažnosti).

30. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na potrebu vziať do úvahy judikatúru Súdneho dvora EÚ napr. vo veciach C-354/03, C-355/03, týkajúcu sa posudzovania vedomosti daňového subjektu o zapojení sa do podvodného konania, kasačný súd poukazuje na to, uvedená judikatúra Súdneho dvora EÚ sa týka možnosti nepriznať uplatnené právo na odpočítania dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Dôvodom neuznania sťažovateľom vynaložených výdavkov v súvislosti s deklarovávaným nadobudnutím tovaru však bolo spochybnenie jeho materiálneho základu, t.j. že k dodávke tovaru skutočne došlo. Daňové orgány a napokon i krajský súd nevychádzali pri formulácii svojich záverov z možnej účasti sťažovateľa na podvodnom konaní.

31. Sťažovateľ ďalej namietal správnosť postupu daňových orgánov vo vzťahu k neuznaniu, resp. kráteniu daňových výdavkov, z dôvodu, že:

- administratívne práce boli fakturované p. G. (manželkou sťažovateľa), ktorá vystupovala ako jeho dodávateľ, pričom správca dane mal zistiť, že p. G. mala využívať pri svojej činnosti veci zaradené do obchodného majetku a to počítač, tlačiareň, internet, skener, telefón a dve motorové vozidlá
- sťažovateľ si uplatnil v priebehu kontrolovaného zdaňovacieho obdobia do daňových výdavkov úhrady faktúr od spoločnosti Slovak Telekom, a.s. za služby Magio TV Komplet, pričom podľa názoru správcu dane sú uvedené služby poskytované v mieste trvalého pobytu daňového subjektu, kde má miesto podnikania aj samostatne zárobkovo činná osoba - živnostníčka p. G., manželka a že tieto služby využíva na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov aj ona a to v pomere 50% a vozidlá v pomere 5%.

32. Konkrétne sťažovateľ namietal, že zo zistení správcu dane a vykonaného dokazovania nevyplýva žiadny hodnoverný dôkaz o tom, že manželka sťažovateľa aj skutočne predmetné veci v roku 2013 využívala. Nie je možné vychádzať len z tvrdení sťažovateľa, keď tieto tvrdenia musia byť preukázané aj hodnoverným dôkazom v rámci daňovej kontroly. Kasačný súd k tejto námietke uvádza, že v daňovom konaní je primárne na daňovom subjekte, aby svoje tvrdenia náležite preukázal. Pokiaľ samotný sťažovateľ pred správcou dane uviedol pomer, v akom jednotlivé hnutelné veci spolu s manželkou využíval pri svojom podnikaní, správca dane nemal dôvod a ani povinnosť tieto skutočnosti spochybňovať, resp. následne verifikovať ďalším dokazovaním. Sťažovateľ v tomto smere nepredložil, resp. ani nenavrhol vykonanie žiadneho dôkazu, z ktorého by vyplývalo určenie iného pomeru využívania hnutelných vecí. Pokiaľ teda daňové orgány vychádzali z takto určeného pomeru využívania vecí nepochybili, ak s poukazom na § 6 ods. 17 zákona o dani z príjmov sťažovateľom zaúčtované výdavky uplatneným spôsobom krátili. V tomto smere sa preto kasačný súd nemal dôvod odchyliť od argumentácie krajského súdu, ktorou vyhodnotil uvedený postup daňových orgánov ako správny a súladný so zákonom. Pokiaľ sa týka ďalších výdavkov sťažovateľa, ktoré neboli správcou dane uznané ako daňové výdavky, krajský súd sa so žalobnými námietkami k nim viažucimi v odôvodnení rozhodnutia náležite vysporiadal, pričom správnosť týchto záverov v kasačnom konaní sťažovateľ ani nenapádal.

33. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu) dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval relevantné

právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

34. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov konania nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p.).

35. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 S.s.p. v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

P o u č e n i e :

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