

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/46/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200022
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200022.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): V. M., nar. XX.XX.XXXX, trvale bytom R. XXX/XX, XXX XX H., do 01.01.2017 podnikajúci pod obchodným menom Martin Vašek, s miestom podnikania Lysiná 723, 916 21 Čachtice, IČO: 430 544 12 (podnikateľský subjekt ukončil podnikateľskú činnosť vo všetkých predmetoch podnikania uvedených na dokladoch o živnostenskom oprávnení ku dňu 01.01.2017), právne zast. Mgr. Henrich Schindler, advokát so sídlom Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102587303/2019 zo dňa 12.11.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/11/2020-57 zo dňa 30.11.2020, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z príjmov fyzickej osoby (ďalej aj „daň“) za zdaňovacie obdobie rok 2015, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 101820225/2019 zo dňa 29.07.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume 18.241,02 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Správca dane v

odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca v priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 uviedol v tabuľke č. 1 na riadku 2 výdavky zo živnosti vo výške 130.934,99 eur a ku kontrole k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 predložil výdavkové doklady na sumu 53.434,99 eur, čím vznikol rozdiel vo výške 77.500,- eur. Žalobca tento rozdiel ani po výzve správcu dane nezdokladoval, preto správca dane túto sumu neuznal ako daňový výdavok, nakoľko ide o daňový výdavok podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“), ktorého vynaloženie nie je na daňové účely dostatočne preukázané. Na základe kontrolných zistení bol vyčíslený základ dane po daňovej kontrole vo výške 81.578,69 eur a daňová povinnosť bola vypočítaná v zmysle § 15 písm. a) zákona o dani z príjmov vo výške 18.293,33 eur a rozdiel dane vo výške 18.241,02 eur.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102587303/2019 zo dňa 12.11.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane postupoval v súlade s § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, keď neuznal žalobcovi výdavky, ktorých vynaloženie nie je na daňové účely dostatočne preukázané. Námietku žalobcu, týkajúcu sa mylného duplicitného zaúčtovania sumy 77.500,- eur do príjmov, označil žalovaný za nedôvodnú. Poukázal na zmätočné argumenty žalobcu, ktorý na jednej strane tvrdil, že daňové priznanie, ktoré podal, je úplne a správne, zohľadňujúce všetky jeho príjmy v predmetnom zdaňovacom období a na druhej strane tvrdil, že správcom dane vykázaný rozdiel v príjmoch vo výške 77.500,- eur mu určite nevznikol.

3. Žalovaný vyhodnotil taktiež ako nedôvodnú námietku žalobcu, ktorý tvrdil, že podstatná časť príjmov za rok 2015 má pri úhradách uvedený variabilný symbol faktúry vystavenej v roku 2014, ktorá bola v roku 2014 v celej výške zdanená. Poukázal na to, že žalobca v roku 2015 nevykonával žiadnu podnikateľskú činnosť a príjmy uvedené v daňovom priznaní dosiahol predovšetkým z predaja obchodného majetku. V roku 2014 žalobca predal budovu autoservisu spoločnosti Autoservis Martin Vašek, s.r.o. za sumu vo výške 1.300.000,- eur. Príjem za predaj budovy v roku 2014 predstavoval 267.798,- eur. Neuhradenú časť hodnoty nehnuteľnosti vo výške 1.032.202,- eur viedol žalobca k 31.12.2014 ako pohľadávku a rovnaký stav pohľadávok uviedol na začiatku zdaňovacieho obdobia roku 2015. Preto nie je pravdivé tvrdenie žalobcu, že faktúra vystavená za predaj budovy bola v celej výške uhradená v roku 2014, keď úhrady za predaj tejto nehnuteľnosti, na základe faktúry č. 140001 nabíehali aj počas roka 2015 na jeho bankový účet. Tieto úhrady predstavujú úhrady pohľadávky z roku 2014 a sú zdaniteľným príjmom v tom roku, v ktorom boli skutočne uhradené.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Žalobca včas podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správcu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) dňa 28.01.2020.

5. Dňa 30.11.2020 vyhlásil krajský súd rozsudok sp. zn. 11S/11/2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

6. Krajský súd po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu zastal názor, že preskúmané rozhodnutia žalovaného a správcu dane vrátane postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v súlade so zákonom, nakoľko majú oporu vo vykonanom dokazovaní a v náležite zistenom skutkovom stave, ktorý bol správne právne posúdený. Krajský súd konštatoval, že orgány verejnej správy vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie tých záverov, ktoré vyplývajú z ich rozhodnutí. Skutkové a právne závery daňových orgánov nadväzujúce na vykonané dokazovanie označil za vecne odôvodnené a právne korektné.

7. Krajský súd pripomenul tú skutočnosť, že daňové priznanie je právne relevantný dokument, ktorý sa stáva jedným zo základných podkladov prípadnej daňovej kontroly. Krajský súd poukázal na to, že

žalobca po vypracovaní protokolu z daňovej kontroly prostredníctvom kvalifikovaného právneho zástupcu vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly uviedol, že „zotrváva na tom, že daňové priznanie, ktoré podal dňa 10.03.2016 typu B k dani z príjmov fyzickej osoby je úplné a správne, zohľadňujúc všetky jeho príjmy v predmetnom zdaňovacom období“, z čoho vyplýva, že žalobca nielen v čase podania daňového priznania za rok 2015, ale aj s časovým odstupom niekoľkých rokov po oboznámení sa s výsledkami protokolu z daňovej kontroly mal za to, že jeho daňové priznanie zohľadňuje všetky jeho príjmy v kontrolovanom roku. Tieto deklaroval vo výške 135.013,68 eur. Správca dane preveroval aj príjmovú časť daňového priznania, nezistiac pri daňovej kontrole žiadne nezrovnalosti vo výške priznaných príjmov, zohľadniac aj neurčitý a bližšie nepodložený argument žalobcu o pravdepodobnom nedopatrení pri vedení daňovej evidencie, spôsobenom opakovanou zmenou účtovníčky. Žalovaný preto správne skonštatoval, že správca dane nemal dôvod upravovať zdaniteľné príjmy žalobcu za zdaňovacie obdobie roka 2015.

8. Pokiaľ ide o výdavky deklarované v daňovom priznaní vo výške 130.934,99 eur, žalobca ku kontrole predložil výdavkové doklady na sumu 53.434,99 eur, z čoho vyplynulo, že vznikol rozdiel vo výške 77.500,- eur, t. j. v tejto vo výške zostali výdavky žalobcu aj po skončení daňovej kontroly nepreukázané. Následný právny záver správcu dane, spočívajúci v neuznaní výdavkov uplatnených vo výške 77.500,- eur z dôvodu, že ich vynaloženie nie je na daňové účely dostatočne preukázané, považoval krajský súd za právne korektnú aplikáciu § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmu a za zodpovedajúce výsledkom dokazovania, keďže výdavok musí byť preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- krajský súd sa nevyjadril ohľadom nesprávneho posúdenia týkajúceho sa príjmovej časti ako aj jeho neodôvodnenia zo strany žalovaného,
- krajský súd sa nevysporiadal s námietkou sťažovateľa, že rozhodnutie žalovaného neobsahuje riadne odôvodnenie a že z rozhodnutia žalovaného a správcu dane nie je zrejmé, ako sa správca dane a žalovaný vysporiadali s argumentáciou sťažovateľa ohľadom duplicitného zaúčtovania príjmov,
- krajský súd neskúmal námietku sťažovateľa, že nie je zodpovedaná otázka, aké ustanovenia zákona mal sťažovateľ ako kontrolovaný daňový subjekt porušiť a vysvetlená príčinná súvislosť medzi jeho konaním a porušením príslušných právnych predpisov vo vzťahu k zaúčtovaniu príjmu,
- krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď uviedol, že postup správcu dane a žalovaného je v súlade s ustanoveniami daňového poriadku,
- žalovaný vyhodnotil predmetné dôkazy v rozpore s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku,
- sťažovateľ trval na svojom vyjadrení, že daňové priznanie je úplné a správne a že správcom dane vykázaný rozdiel v príjmoch vo výške 77.500,- eur mu určite nevznikol, že zaúčtovanie sumy 77.500,- eur na strane príjmov je neoprávnené, spôsobené pravdepodobne nedopatrením a omylne duplicitne. Preto nemá možnosť správcom dane vykázaný rozdiel v sume 77.500,- eur vydokladovať.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

11. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym názorom krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. V plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj v stanovisku ku žalobe.

IV.

Právny názor kasačného súdu

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“) na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 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 pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/46/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

14. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane v sume 18.241,02 eur na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2015. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby, nakoľko sťažovateľ v daňovom priznaní uviedol výdavky zo živnosti vo výške 130.934,99 eura, pričom počas daňovej kontroly predložil výdavkové doklady len na sumu vo výške 53.434,99 eur. Sťažovateľ tak nezdokladoval rozdiel vo výške 77.500,- eur.

15. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

16. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov 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.

17. Podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, ak daňovník uplatňuje pri príjmoch uvedených v odsekoch 1 až 4 preukázateľne vynaložené daňové výdavky, môže viesť počas celého zdaňovacieho obdobia daňovú evidenciu o

- a) príjmov v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane prijatých dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- b) daňových výdavkov v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane vydaných dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- c) hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku (§ 2 písm. m)),
- d) zásobách a pohľadávkach,
- e) záväzkoch.

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

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

20. Podľa § 3 ods. 9 daňového poriadku správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

21. Podľa § 24 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

22. 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.

23. 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.

24. Po vyhodnotení kasačných dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odvrátil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s ním preto stotožňuje a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci, sa vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z kasačného konania.

25. Sťažovateľ v prvom rade krajskému súdu vytykal, že v napadnutom rozsudku sa nedostatočne vysporiadal so žalobnými námietkami sťažovateľa, keď sa nevyjadril k nesprávnemu právnomu posúdeniu týkajúcemu sa príjmovej časti ako aj jeho neodôvodnenia. Dôsledkom uvedeného malo byť porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý súdny proces.

26. Kasačný súd k danej sťažostnej námietke uvádza, že ju po preskúmaní napadnutého rozsudku, v medziach vytyčených sťažovateľom, považuje za nedôvodnú. Je tomu tak z dôvodu, že krajský súd vo svojom rozsudku dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré sa nestotožnil s námietkami sťažovateľa. Krajský súd sa stotožnil s právnym posúdením veci orgánmi verejnej správy s tým, že poukázal na to, že žalobca aj v čase podania daňového priznania v roku 2015 a aj v čase daňovej kontroly (po oboznámení sa s protokolom z daňovej kontroly) tvrdil, že daňové podanie je správne a úplné a zohľadňuje všetky jeho príjmy v kontrolovanom roku. Na druhej strane správca dane po preverení príjmovej časti daňového priznania nezistil pri daňovej kontrole žiadne nezrovnalosti vo výške priznaných príjmov. Vysporiadal sa pritom s nepodloženým argumentom sťažovateľa o pravdepodobnom nedopatrení pri vedení daňovej evidencie, spôsobenom opakovanou zmenou účtovníčky. Z takto daných východísk posúdil postup správcu dane a žalovaného pri vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby sťažovateľa ako správny a zákonný. Vzhľadom na uvedené je zrejmé, že krajský súd neukrátil sťažovateľa odôvodnením svojho rozhodnutia na jeho plnej realizácii základného práva účastníka konania na spravodlivý proces, pričom tieto závery potvrdzuje aj ustálená súdna prax Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) (napr. uznesenie

Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004 alebo uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 115/03 zo dňa 03.07.2003)

27. Kasačný súd taktiež považuje za nedôvodnú námietku sťažovateľa týkajúcu sa nesprávneho právneho posúdenia zo strany krajského súdu. Sťažovateľ videl nesprávne právne posúdenie v tom, že krajský súd označil rozhodnutia ako aj postup orgánov verejnej správy v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd sa po preskúmaní danej veci stotožnil s právnym názorom krajského súdu a taktiež považoval postup orgánov verejnej správy za správny a zákonný.

28. Kasačný súd z predloženého spisu krajského súdu, ktorého súčasťou je administratívny spis zistil, že žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel v sume 18.241,02 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, keď správca dane rozhodol, že daňovými výdavkami sťažovateľa nie sú uvedené výdavky vo výške 77.500,- eur, a to v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, nakoľko ide o výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

29. Z obsahu spisového materiálu je zrejmé, že sťažovateľ podal daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby dňa 10.03.2016. V daňovom priznaní uviedol sťažovateľ príjmy z podnikania vo výške 135.013,68 eur a výdavky vo výške 130.934,99 eur. Základ dane predstavoval sumu vo výške 4.078,69 eur, po znížení o nezdaniteľnú časť dane išlo o sumu vo výške 3.803,33 eur. Daň z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015 bola v zmysle daňového priznania vo výške 55,31 eur. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly opakovane žiadal o predloženie dokladov, ktoré by preukázali deklarované výdavky sťažovateľa. Sťažovateľ v rámci daňovej kontroly predložil výdavkové doklady vo výške 53.434,99 eur a nepreukázal deklarované výdavky vo výške 77.500,- eur. Správca dane preto správne a v zmysle citovaných ustanovení [§ 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov] nepriznal uplatnené výdavky ako daňové výdavky.

30. Obrana sťažovateľa spočívala v tvrdení, že „zaúčtovanie sumy vo výške 77.500,- eur na strane príjmov je neoprávnené, spôsobené pravdepodobne nedopatrením, čo zodpovedá následnému zosúladieniu hospodárskeho výsledku tým spôsobom, že boli zaúčtované výdavky v tejto sume bez prvotných dokladov“. Sťažovateľ pritom orgánom verejnej správy vyčítal nedostatočne a nesprávne zistený a posúdený skutkový stav veci, tvrdiac, že správca dane ako aj žalovaný sa nevysporiadali s touto námietkou sťažovateľa a túto námietku nebrali do úvahy pri posudzovaní príjmovej časti daňového priznania. Kasačný súd k tomu poznamenáva, že je neprípustné prípadnú chybu na strane zdaniteľných príjmov daňového subjektu opraviť neoprávneným navýšením jeho nákladov (výdavkov).

31. Kasačný súd rovnako ako orgány verejnej správy a krajský súd považuje obranu a tvrdenia sťažovateľa, týkajúce sa mylného zaúčtovania sumy 77.500,- eur do príjmov sťažovateľa za nepresvedčivé, nepreukázané a napokon aj nedôvodné. Sťažovateľ ako daňový subjekt napokon splnil svoju daňovú povinnosť podaním daňového priznania 10.03.2016, pričom pri podaní daňového priznania deklaroval jeho úplnosť a správnosť. V prípade zistenia chyby mal sťažovateľ možnosť podať opravné daňové priznanie, a to až do konca uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, pričom na predchádzajúce daňové priznanie by sa neprihliadalo. Sťažovateľ však deklaroval úplnosť a pravdivosť daňového priznania aj počas daňovej kontroly, dokonca aj počas prerokovania námietok k protokolu z daňovej kontroly. Kasačný súd musí rovnako ako krajský súd vyhodnotiť tvrdenia krajského súdu o mylnom zaúčtovaní sumy 77.500,- eur ako zmätočné, ba priam zavádzajúce. Kasačný súd má za to, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav veci a takéto nepreukázané tvrdenia sťažovateľa neodôvodňovali vykonanie ďalšieho dokazovania.

32. V nadväznosti na uvedené, kasačný súd považoval za potrebné zaujať právny názor k sťažovateľom namietanému neuneseniu dôkazného bremena zo strany správcu dane.

33. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt a správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

34. 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 vecí 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 orgány povinné postupovať (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/46/2019 zo dňa 10.09.2020).

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

36. Daňový subjekt (sťažovateľ) 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 dokladov preukázateľne spochybni 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 správcu dane (napr. uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).

37. Kasačný súd aj vzhľadom na uvedené zastáva názor, že sťažovateľ sa nemôže dovolávať nevykonania dostatočného dokazovania pri posudzovaní správnosti príjmovej časti daňového priznania, keď sám pri svojom tvrdení (o mylnom zaúčtovaní sumy 77.500,- eur) nepredložil žiadne dôkazy a ani po opakovaných výzvach správcu dane nepredložil požadované doklady. V danom prípade aj podľa názoru kasačného súdu z obsahu administratívneho spisu ako aj z obsahu napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplýva, že sťažovateľ nepredložil žiadne listinné dôkazy, resp. neoznačil iné dôkazy na podporu svojich tvrdení, že došlo k „mylného a duplicitnému“ zaúčtovaniu sumy vo výške 77.500,- eur do príjmov sťažovateľa. Pokiaľ sťažovateľ tvrdil, že mylné zaúčtovanie sumy vo výške 77.500,- je preukázané tým, že podstatná časť príjmov za rok 2015 má vo faktúrach uvedený variabilný symbol faktúry vystavenej v roku 2014, s týmto tvrdením sa jednoznačne vysporiadal žalovaný v napadnutom rozhodnutí, keď poukázal na to, že príjmy sťažovateľa v roku 2015 pozostávali z úhrad pohľadávky z roku 2014. Sťažovateľ totižto v roku 2014 na základe kúpnej zmluvy predal nehnuteľnosť obchodnej spoločnosti Autoservis Martin Vašek, s.r.o. za sumu vo výške 1.300.000,- eur. Počas roku 2015 prebiehali čiastkové úhrady tejto pohľadávky na bankový účet sťažovateľa, ktoré podliehali zdaneniu v príslušnom zdaňovacom období. Správca dane ako aj žalovaný počas daňovej kontroly zvýraznili, že pri daňovej kontrole nezistili žiadne nezrovnalosti vo výške priznaných príjmov.

38. Kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd v preskúmvanej veci náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa dostatočne vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Kasačný súd považuje záver krajského súdu o tom, že orgány verejnej správy v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane vyrubili za zdaňovacie obdobie 2015 rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za skutkovo správny a v súlade so zákonom.

39. Kasačný súd preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

41. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.