

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/3/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200004
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200004.1

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): AGAMA PLUS spol. s r.o., so sídlom Dolný val 70, 010 01 Žilina, IČO: 36 317 489, zastúpeného zamestnancom J. V. V. F., nar. XX.XX.XXXX., bytom Q. V. XX, XXX XX A. N. A., 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. 102391607/2019 zo dňa 18.10.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/2/2020 zo dňa 03.03.2021, takto

r o z h o d o l :

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

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z príjmov právnickej osoby (ďalej aj „daň“) za zdaňovacie obdobie rok 2012, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 101071424/2019 zo dňa 07.05.2019 (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 46.718,75 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012. Správca dane neuznal deklarované daňové výdavky žalobcu za dodanie:

- fakturovaných prác a služieb od spoločnosti MEDIA SERVIS s.r.o. Správca dane nespochybnil, že práce a služby boli vykonané, avšak spochybnil, že boli vykonané spoločnosťou MEDIA SERVIS

s.r.o. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. nemala v roku 2012 žiadnych zamestnancov, na adrese sídla nebol uvedený názov spoločnosti, poštu si spoločnosť nepreberala, za zdaňovacie obdobia 2011 a 2012 nepodala priznanie na dani z príjmu právnickej osoby a priznanie na dani z pridanej hodnoty bolo od roku 2011 podpísané M. A., k čomu konateľka spoločnosti R. M. uviedla, že obchodný podiel odpredala 02.12.2011 T. A. a od tohto termínu nevykonáva žiadnu obchodnú činnosť. Na faktúrach bol uvedený bankový účet spoločnosti MEDIA SERVIS s.r.o., avšak žalobca na tento účet poukázal len 2.000,- eur. Žalobca poukazoval bezhotovostné úhrady faktúr na iný účet, ktorý patril T. A., hoci tvrdil, že T. A. nepozná. M. A. síce vo svojej výpovedi potvrdil vystavenie faktúr a dodanie fakturovaných prác a služieb v mene spoločnosti MEDIA SERVIS s.r.o., avšak tieto svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi ďalšími dôkazmi. Konateľka žalobcu sa k obchodom nevedela vyjadriť a jej manžel len formálne potvrdil realizáciu fakturovaných obchodov,

- reklamných služieb spoločnosťou COUNSEL - RK, s.r.o., pričom nespochybnil reálny roznos letákov, avšak spochybnil to, že tieto služby dodala spoločnosť COUNSEL - RK, s.r.o.. Správcovi dane sa nepodarilo preveriť obchodné vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťou COUNSEL - RK, s.r.o., keďže obchodná spoločnosť COUNSEL - RK, s.r.o. je nekontaktná, na adrese sídla nesídlila, so správcovi dane nespôlupracuje a jej daňové povinnosti za rok 2012 nie je možné preveriť. Jej jediný konateľ T. K. dodanie služieb nepotvrdil, doklady spoločnosti nevlastní a tvrdil, že bol konateľom spoločnosti len na papieri, nemá vedomosť o činnosti spoločnosti a žalobcu nepozná. Žalobca uviedol, že T. K. nepozná,

- za dodanie tovaru a služieb od spoločnosti BOBO-EU, s.r.o. z dôvodu, že nebolo preukázané, že tovar a služby dodala práve spoločnosť BOBO-EU, s.r.o. Táto spoločnosť na adrese svojho sídla nesídlila, poštu od správcu dane spoločnosť nepreberala a nepodala daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za roky 2011 ani 2012. Konateľ spoločnosti (v roku 2012) potvrdil vystavenie faktúr a dodanie prác, služieb a tovaru, avšak nepredložil žiadne doklady a dôkazy, ktorými by svoje tvrdenia preukázal. Správca dane taktiež poukázal na rozpory v jeho výpovediach. Splnomocnenec žalobcu formálne potvrdil spoluprácu s touto spoločnosťou, avšak svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dôkazmi,

- za dodanie reklamných a marketingových služieb spoločnosťou KALDY, s.r.o. Správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že konateľ spoločnosti KALDY, s.r.o., M. A., síce potvrdil dodanie fakturovaných služieb, vystavenie faktúr a prevzatie hotovosti od žalobcu, avšak svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dôkazmi. Účtovníctvo tejto spoločnosti sa nepodarilo preveriť ani správcovi dane v Českej republike, a preto ani správca dane nemal doklady, na základe ktorých by preveril tvrdenia M. A.,

- dodanie služieb spoločnosťou VANEAM, s.r.o., pričom správca dane uviedol, že opodstatnenosť uplatnených daňových výdavkov nebola preukázaná, keď predmetom fakturácie mala byť analýza objednávkového systému, príprava návrhu ako aj konzultačné služby a okrem faktúry neboli predložené žiadne iné dôkazy, ktoré by mohli prispieť k objasneniu fakturovaných služieb a správcovi dane sa nepodarilo vlastným šetrením vypočítať konateľov spoločnosti. Žalobca nevedel uviesť funkčnosť systému v roku 2012 na webových stránkach, kde mal byť objednávkový systém podľa tvrdení daňového subjektu implementovaný,

- dodanie prác spoločnosťou THERMO HOUSE, s.r.o. Správca dane uviedol, že spoločnosť je nekontaktná a nie sú k dispozícii žiadne doklady tejto spoločnosti. Konateľ spoločnosti v čase deklarovanych obchodov, V. M. M., síce potvrdil dodanie prác a služieb, avšak žiadne dôkazy nepredložil. Na účte spoločnosti nie sú evidované žiadne platby, ktoré by preukazovali nákup materiálu a správca dane zistil nezrovnalosti v účtovníctve žalobcu, ktoré spochybňujú reálnosť vystavených faktúr a samotnú hotovostnú úhradu,

- dodanie služieb spoločnosťou BOJNICE - MEDZIJARKY s.r.o., ktoré nebolo preukázané v daňovom konaní. Spoločnosť BOJNICE - MEDZIJARKY s.r.o. bola nekontaktná a jej konateľ sa správcovi dane nepodarilo vypočítať. Správca dane sa pokúšal prihlásiť na webovú stránku, ktorú mala prostredníctvom dodaných služieb zabezpečiť spoločnosť BOJNICE - MEDZIJARKY s.r.o., ktorá nebola minimálne do 16.01.2014 aktívna. Faktúry neboli spoločnosti BOJNICE - MEDZIJARKY s.r.o. uhradené a správcovi dane nebol predložený doklad o úhrade faktúr. Žalobca sa sám nevedel vyjadriť, či bola webová stránka v roku 2012 funkčná. Správca dane vyhodnotil, že tým, že stránka nie je dokončená, nepoužíva sa ani za účelom dosiahnutia a zabezpečenia a udržiavania príjmov daňového

subjektu. Spoločnosť BOJNICE - MEDZIJARKY s.r.o. navyše nemala v predmete činnosti v obchodnom registri zapísané počítačové služby, resp. iné služby, ktoré by zodpovedali povahe predmetu fakturácie,

- dodanie služieb od spoločnosti PPZET, s.r.o. V zmysle zmluvy o vykonaní servisných prác mala spoločnosť PPZET, s.r.o. vykonávať servis, repasáciu a generálne opravy všetkých strojov používaných na golfovom ihrisku v sezóne 2012, ale uvedenú činnosť mala vykonávať aj spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. ako aj spoločnosť BOBO - EU s.r.o. To, kto vykonával jednotlivé opravy žalobca neobjasnil a neobjasnil ani, o aké opravy sa jednalo. Správca dane taktiež našiel účtovné nezrovnalosti v účtovníctve žalobcu, ktoré vyvolali pochybnosti o dodaní prác a tovaru na základe predložených faktúr a žalobca nepredložil príjmové pokladničné doklady o prevzatí úhrad. Účtovníčka spoločnosti D. W. zaúčtovala doklady, ktoré jej nosil V. D., ale o činnosti spoločnosti nevedela nič uviesť,

- dodanie tovaru a služieb od dodávateľa Q. F.. V súvislosti s dodaním prác na základe faktúr od Q. F. správca dane zistil, že zariadenia a veci boli zničené dňa 27.04.2012, ale Q. F. mal zabezpečiť opravu pred 30.03.2012. Q. F. ani žalobca nepredložili hodnoverné doklady k predmetu fakturácie, ani správcovi dane nevysvetlili zistené nezrovnalosti.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102391607/2019 zo dňa 18.10.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dospel k záveru, že správca dane zistil dokazovaním nezrovnalosti, ktoré vyvolali pochybnosti o dodaní fakturovaných prác a služieb spoločnosťou MEDIA SERVIS s. r. o., spoločnosťou COUNSEL - RK, s.r.o., spoločnosťou BOBO-EU s.r.o., spoločnosťou KALDY, s.r.o., spoločnosťou VANEAM, s.r.o., spoločnosťou THERMO HOUSE, s.r.o., spoločnosťou BOJNICE - MEDZIJARKY s.r.o., spoločnosťou PPZET, s.r.o., dodávateľom Q. F.. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že tým, že si žalobca uplatnil daňové náklady v roku 2012 na základe predložených faktúr, je zaťažený dôkazným bremenom preukázať nielen podmienku vecnosti a zaúčtovania výdavkov, ale aj preukaznosti, t. j. aj to, že fakturované práce, služby a tovar boli naozaj dodané dodávateľom uvedeným na faktúre. Správca dane pritom nepripočítal na ťarchu žalobcovi nedostatky na strane dodávateľov a tieto nie sú jediným dôvodom neuznania daňových výdavkov. Žalovaný sa tak stotožnil so správcom dane, že výdavky nemožno uznať ako výdavky daňové, uplatnené v súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“), nakoľko nebola splnená jedna z hmotnoprávnych podmienok v zmysle zákona o dani z príjmov (preukaznosť daňového výdavku) a v dvoch prípadoch ani podmienka vecnosti, a takéto výdavky nie sú podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami, nakoľko ich vynaloženie na daňové účely nie je preukázané.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) dňa 07.01.2020.

4. Dňa 03.03.2021 vyhlásil krajský súd rozsudok sp. zn. 11S/2/2020 (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.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol:

- po preskúmaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí a konania, ktoré im predchádzalo, dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných 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 z vykonaného dokazovania nebola potvrdená vierohodnosť účasti dodávateľov na deklarovaných obchodoch, tak ako je uvedené na sporných faktúrach, je opodstatnený a plne súladný s ustálenou súdnou praxou. Už samotné zistenie, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, že pohyb tovaru a

finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, vrátane rozdielneho popisu základných skutkových okolností preverovaného obchodu, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť reálnosti dodávok tovaru alebo služieb podľa sporných faktúr,

- výsledky dokazovania založené na vyššie uvedených skutočnostiach jednoznačne svedčia o tom, že žalobca nepreukázal, že zdaniteľné obchody boli vykonané fakturovanými dodávateľmi tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Správnymi orgánmi zabezpečené dôkazy tak jednoznačne vyvolávajú dôvodné pochybnosti o reálnosti zdaniteľných plnení,

- žalobca neposkytol žiaden relevantný dôkaz a ani správcovi dane sa aj napriek vykonanému dokazovaniu nepodarilo zaobstarať také dôkazy, ktoré by preukázali, že plnenia boli od fakturovaných dodávateľov. Svedkovia síce dodanie tovarov a služieb potvrdili, ale tieto tvrdenia neboli podložené vierohodnými dokladmi, postačujúcimi preto na odstránenie pochybností správcu dane. Predložené doklady bez možnosti ich overenia v účtovníctve nemajú takú právnu silu, aby potvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí fakturovaných tovarov, resp. služieb uvedenými dodávateľmi nemožno považovať sporné faktúry a doklady o ich úhrade za presvedčivý dôkazný prostriedok, že dodanie sa realizovali vo faktúre deklaroványm spôsobom. O to viac to platí v prípade, ak boli zistené nedostatky vo faktúre alebo v doklade o jej úhrade, ktoré vyvolávajú vážnu obavu o ich správnosti alebo pravosti,

- ku námietke žalobcu, že zákonná úprava neumožňuje, aby sa vo vyrubovacom konaní vykonalo obstarávanie dôkazov, a preto uvedené dôkazy sú nezákonné, krajský súd poukázal na § 68 ods. 3 daňového poriadku, ktorý výslovne uvádza, že správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie výsluchom svedkov, a to na základe vyjadrenia žalobcu k protokolu z daňovej kontroly,

- pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, krajský súd poukázal na to, že pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na zníženie daňového základu o vynaložené výdavky, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Samotné faktúry od dodávateľov sú len formálnou podmienkou uplatnenia nákladov, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá nárok na uplatnenie vynaložených úhrad ako daňových výdavkov,

- ak daňové a účtovné doklady neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na ich uplatnenie a priznanie. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie tohto práva má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním spochybní deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítane dane. Krajský súd tu poukázal príkladom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 5Sžf/11/2014 zo dňa 29.04.2015, sp. zn. 8Sžf/51/2020 zo dňa 08.12.2011, sp. zn. 4Sžf/84/2012 zo dňa 18.06.2013, sp. zn. 4Sžf/74/2015 zo dňa 03.05.2016, sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016, sp. zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017. Krajský súd zároveň uviedol, že v prípade, že u obchodných partnerov kontrolovaného daňového subjektu dôjde uplynutím času k zmenám spôsobujúcim dodatočnú nemožnosť preveriť u nich uskutočnenie zdaniteľných plnení (prevody obchodných podielov, nekontaktosť štatutárnych zástupcov, zánik dodávateľa zlúčením s inou spoločnosťou a pod.) nespôsobuje táto skutočnosť presun dôkazného bremena na správcu dane (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/4/2016 zo dňa 25.04.2017),

- správca dane oprávnene a správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy dodávateľov deklarovanych na sporných faktúrach, majúc na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažovať dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Z obsahu napadnutého rozhodnutie žalovaného, ako ani z prvostupňového rozhodnutia nevyplýva, že by správne orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli preverované ako i iné súvisiace daňové a účtovné doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi obchodnými

partnermi neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v prejednávanej veci takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali,

- dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si uplatnil výdavky na úhradu sporných faktúr, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade so skutočnosťou. Správca dane následne verifikoval skutočnosť a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jeho dôkazné bremeno. Preto krajský súd vyhodnotil námietku žalobcu, čo do rozloženia dôkazného bremena, za nedôvodnú. Uviedol, že správca dane vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil uskutočnenie zdaniteľných obchodov fakturovanými dodávateľmi, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru alebo služieb uvedenými dodávateľmi nevyvrátil,

- námietka o prekročení zákonnej lehoty na vykonanie vyrubovacieho konania, resp. lehoty na vydanie rozhodnutia vo veci nie je dôvodná. Vyrubovacie konanie po skončení daňovej kontroly začalo a vykonalo sa podľa právnej úpravy účinnej do 31.01.2017 a v tom čase účinná právna úprava obsiahnutá § 68 ods. 3 daňového poriadku nevyžadovala vykonanie vyrubovacieho konania v pevne stanovenej alebo vymedzenej lehote, čo znamená, že správca dane svojím postupom neporušil svoju povinnosť. Pokiaľ ide o lehoty na rozhodnutie podľa § 65 daňového poriadku, jedná sa o procesné lehoty, ktorých prípadné nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/5/2016 zo dňa 21.03.2018),

- orgány verejnej správy postupovali v súlade s výkladom Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“), keď posúdili mieru zapojenia žalobcu do podvodného, resp. zneužívajúceho konania a uplatnené výdavky neuznali za daňové náklady. Žalobca je povinný vykonať všetky opatrenia, aby zamedzil svojej účasti na podvodnom alebo zneužívajúcom konaní iných subjektov, vrátane preverenia obchodných partnerov, čo sa v prejednávanom prípade nestalo. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, resp. u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nevyužil všetky rozumné prostriedky, ktoré mohol a mal využiť, aby zabránil svojej účasti na konaní smerujúcom k získaniu neoprávnenej daňovej výhody. Krajský súd prijal záver, že nedbanlivostné konanie založilo jeho vedomú účasť na zneužívajúcom konaní,

- vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa žalobcu správcom dane krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016 a uviedol, že aj vzhľadom na závery tohto rozsudku má za to, že náklady žalobcu za úhradu sporných faktúr nemožno považovať za daňové výdavky, nakoľko vykonaným dokazovaním nebolo preukázané dodanie fakturovaných služieb, resp. tovarov dodávateľmi uvedenými na preverovaných faktúrach. V zmysle zákonnej definície za daňové výdavky možno považovať len také náklady žalobcu, ktoré boli preukázateľne vynaložené na daňové účely (súvisiace so zdaniteľným príjmom) a ktoré žalobca riadne zaúčtoval vo svojom účtovníctve. Žalobca však nepreukázal, že by vynaložil uplatnené výdavky v súlade s deklarovanými spornými faktúrami. Absentuje tu znak preukázateľnosti vynaložených výdavkov a minimálne v jednom prípade aj ich použitie pre účely podnikania žalobcu, resp. na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov žalobcu. Správca dane preto postupoval v súlade s § 21 ods. 1 v spojení s § 2 písm. i) a § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmu, ak fakturované výdavky neuznal za spôsobilé znížiť daňový základ,

- skutkový a právny záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami daňového poriadku a zákona o dani z príjmu. Krajský súd nezistil žiadne porušenie zásad daňového

konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a prihliadli na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

6. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. h) SSP a žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a zrušil zároveň aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane bez vrátenia veci na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti

- poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008, v ktorom Ústavný súd SR vyslovil právny názor, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom,

- zdôraznil, že hmotný podklad obchodu existuje, teda nie je predmetom sporu. Správca dane však tvrdí, že plnenie na faktúrach nedodali osoby na faktúre, pričom tento záver opiera o rôzne zistenia v prostredí dodávateľov. Sťažovateľ poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej sú pre posúdenie zodpovednosti daňového subjektu irelevantné najrôznejšie nedostatky v prostredí dodávateľa. V zásade nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov (rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen, Fulcrum a Bond House Systems z 12.01.2006, C-354,

C-355/03 a C-484/03, v spojených veciach Mahagében a Dávid z 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11 a vo veci Maks Pen EOOD z 13.02.2014, C-18/13 a rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/9/2013 zo dňa 20.02.2014, sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a sp. zn. 4Sžf/16/2020 zo dňa 18.11.2010). Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou, potom vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Sťažovateľ v tejto veci disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou a nemožno na neho prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľa, lebo ide o skutočnosti mimo jeho pôsobnosti (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen, Fulcrum a Bond House Systems z 12.01.2006, C-354, C-355/03 a C-484/03 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011),

- namietal, že krajský súd sa nezaoberal žalobnými bodmi a naopak v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ svoj záver o nedodaní plnenia na faktúre opiera o nezrovnalosti zistené v prostredí dodávateľa,

- zdôrazňoval neobjektívnosť žalovaného v tom, že používal dôkazy aj z obdobia roku 2018 v neprospech sťažovateľa a tie, ktoré boli v jeho prospech odignoroval. Poukázal na to, že dôkazy z roku 2018 už nemohli byť objektívne, keď kontrolované obdobie bolo z roku 2012. Správca dane požadoval od sťažovateľa stále nové a nové dôkazy a to 7 rokov od uskutočnenia plnenia a uskutočnenia obchodu resp. služby,

- dôkazné bremeno, ktoré je upravené v § 24 daňového poriadku nemožno vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukazovaním skutočností, ktoré svojou činnosťou nezabezpečoval (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012 a rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen, Fulcrum a Bond House Systems z 12.01.2006, C-354, C-355/03 a C-484/03),

- mal za to, že judikatúra Súdneho dvora EÚ ako súčasť dvojitej podmienky pre neuznanie daňových nákladov požaduje aj preukázanie daňového podvodu na predošlom stupni obchodu a poukázal na definíciu daňového podvodu podľa § 277a Trestného zákona. Sťažovateľ uviedol, že správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a akým spôsobom bol spáchaný trestný čin. Splnenie podmienky preukázania daňového podvodu nie je v spise testované a nepatrí ani do kompetencie orgánov verejnej správy. Sťažovateľ uviedol, že k daňovému podvodu nedošlo a taktiež platí prezumpcia nevinu.

8. Sťažovateľ zároveň žiadal kasačný súd, aby konanie prerušil a podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom EÚ „položením relevantnej predbežnej otázky“, pričom zároveň uviedol, že na súdenú otázku už dlhodobo podáva ustálený právny názor v merite veci Súdny dvor EÚ.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

9. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí, ako aj vo svojom stanovisku k žalobe a stotožňuje sa so závermi krajského súdu. Uviedol, že postupoval v súlade s platnou legislatívou, zisteným skutkovým stavom a dôsledne sa riadil vymedzením podmienok v zákone o dani z príjmov, ktoré je potrebné splniť na to, aby mohli byť pre účely dane z príjmov výdavky uplatnené ako výdavky daňové s dopadom na výšku základu dane a daňovej povinnosti na dani z príjmu. V posudzovanom prípade si sťažovateľ podľa žalovaného nesplnil dôkaznú povinnosť a nepreukázal podmienku preukázateľnosti a vecnosti daňových výdavkov podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Žalovaný ďalej poukázal na to, že daň z pridanej hodnoty a daň z príjmov sú dve rozdielne dane a judikatúra, na ktorú sa odvoláva sťažovateľ, je v konečnom dôsledku aplikovaná na znenie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a nie na zákon o dani z príjmov. Režim dane z pridanej hodnoty ako dane patriacej do skupiny nepriamych daní, vrátane judikatúry súdov rozhodujúcich v tejto právnej oblasti vychádza z celkom odlišných princípov, ako je režim dane z príjmov. Navyše v oblasti harmonizácie priamych daní je Európska únia zdržanlivá a samotnú právnu úpravu prenecháva najmä jednotlivým členským štátom. Preto nemožno výsledky aplikačnej práce pri rozhodovaní sporov z oblasti nepriamych daní všeobecne prenášať na priame dane (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/4/2020 zo dňa 25.03.2021). Čo sa týka záverov rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, žalovaný poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/4/2020 zo dňa 25.03.2021.

IV.

Právny názor kasačného súdu

10. 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 jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

11. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí orgánov verejnej správy vo veci určenia rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012. Spornou otázkou v kasačnom konaní bolo posúdenie záverov orgánov verejnej správy vo vzťahu k preukázaniu výdavkov sťažovateľa na dodanie tovarov a poskytnutie služieb spoločnosťami MEDIA SERVIS s. r. o., COUNSEL - RK, s.r.o., BOBO-EU s.r.o., KALDY, s.r.o., VANEAM, s.r.o., THERMO HOUSE, s.r.o., BOJNICE - MEDZIJARKY s.r.o., PPZET, s.r.o. a dodávateľom Jozefom Drevenákom.

12. 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 týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

19. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012 na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

20. Podľa § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012 na účely tohto zákona sa rozumie základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú zdaniteľné výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

21. Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012 daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej....

22. Podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

23. Kľúčovou otázkou v konaní bolo, či orgány verejnej správy zabezpečili zákonné a dostatočné dôkazy na to, aby sťažovateľovi vyrubili rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2012 v sume 46.718,75 eur. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietať okrem iného nesprávne právne posúdenie krajského súdu ohľadom neunesenia dôkazného bremena sťažovateľa, pričom tvrdil, že dodanie tovaru od deklarovaných dodávateľov (vrátane prepravy a úhrady) preukázal v daňovom konaní a sám nie je povinný preukazovať skutočnosti týkajúce sa jeho dodávateľov, na ktoré nemá dopad. Správca dane podľa sťažovateľa vykonanými dôkazmi nespochybnil skutočnosti tvrdené sťažovateľom a neoprávnené vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2012. Sťažovateľ taktiež namietať, že krajský súd mu nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej mieste, že došlo

k porušeniu práva na spravodlivý proces, keď tvrdil, že krajský súd sa nezaoberal žalobnými bodmi. Sťažovateľ taktiež namietal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, a to s poukazom na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/9/2013 zo dňa 20.02.2014, sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a sp. zn. 4Sžf/16/2020 zo dňa 18.11.2010.

24. Je nesporné, že sťažovateľ podal daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie od 01.01.2012 do 31.12.2012, v ktorom uviedol výnosy z hospodárskej činnosti vo 696.537,80,- eur a náklady na hospodársku činnosť vo výške 518.934,06,-. Ako daňové výdavky si sťažovateľ uplatnil náklady za dodanie tovarov a služieb od vyššie uvedených dodávateľov (bod 11 tohto rozsudku), ktoré správca dane neuznal ako daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, a to z dôvodu ich nepreukázateľnosti zo strany sťažovateľa.

25. Zákon o dani z príjmov v ustanovení § 2 písm. i) vymedzuje daňový výdavok ako výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom zaúčtovaný v účtovníctve. Súčasne v ustanovení § 21 ods. 1 zákon o dani z príjmov vymedzuje, čo sa za daňový výdavok nepovažuje. Konkrétne ustanovuje, že daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval a rovnako výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

26. Najvyšší súd SR vo veci uznania daňových výdavkov už vyjadril svoj právny názor, keď vyslovil, že „základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí viesť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku. Len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 až ods. 5, § 20, § 21 zákona o dani z príjmov.... Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane z príjmov“ (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/45/2015 zo dňa 26.01.2017).

27. V prejednávanej veci bola pre správne posúdenie kľúčovou otázkou, či žalobca splnil všetky podmienky pre uznanie daňových výdavkov na dosiahnutie, zaistenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov. Daňový subjekt si totiž nemôže odpočítať akýkoľvek daňový výdavok, ale iba taký náklad, ktorý slúži na dosiahnutie, zaistenie a udržanie zdaniteľných príjmov daňovníka a súčasne musí jeho vynaloženie bezpochyby preukázať. Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovaru a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/60/2015 zo dňa 28.04.2017).

28. Kasačný súd konštatuje, že v zmysle § 24 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje svoje tvrdenia predovšetkým svojím účtovníctvom a inými povinnými záznamami. Správca dane môže vyjadriť pochybnosti ohľadne vierohodnosti, preukázateľnosti, správnosti či úplnosti účtovníctva a iných povinných záznamov daňového subjektu, avšak v tomto prípade správcu dane tiaži dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dôvodnosti svojich pochybností. Je pravda, že správca dane nemá povinnosť preukazovať, že údaje zaznamenané v účtovných dokladoch daňového subjektu sú zaznamenané v rozpore so skutočnosťou, je však povinný preukázať, že o súlade so skutočnosťou existujú natoľko vážne a dôvodné pochybnosti, ktoré predložené účtovné doklady činia nevierohodnými, neúplnými, nepreukázanými či nesprávnymi. Správca dane je v takomto prípade v daňovom konaní a následne aj v samotnom rozhodnutí povinný identifikovať konkrétnu skutočnosť, ktorá spochybňuje pravdivosť, úplnosť a správnosť predložených dokladov. Pokiaľ správca dane unesie svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k vyššie uvedeným skutočnostiam, je na daňovom subjekte,

aby preukázal pravdivosť svojich tvrdení ako aj vierohodnosť a správnosť svojich účtovných dokladov vo vzťahu k spochybneným tvrdeniam. V tomto prípade daňový subjekt tieto skutočnosti preukazuje spravidla inými dôkaznými prostriedkami než už predloženými účtovnými dokladmi (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs/37/2011 zo dňa 14.07.2011, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

29. Z uvedeného vyplýva, že až preukázateľne spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Avšak kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľne vo forme relevantného a zákonného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom. Až kvalifikovaným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt.

30. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu kasačných dôvodov sťažovateľa konštatuje, že vo vzťahu k splneniu podmienok na preverenie reálneho základu ním deklarovaných daňových výdavkov, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu.

31. Z obsahu napadnutých rozhodnutí vyplýva, že orgány verejnej správy oboch stupňov na základe výsledkov preverovania sťažovateľom priznanej dane z príjmov vychádzali predovšetkým z tvrdenia, že dokazovaním nebolo spochybnené materiálne plnenie okrem deklarovaného dodania služieb od spoločnosti VANEAM, s.r.o., kde sťažovateľ nepreukázal ani poskytnutie materiálneho plnenia. Žalovaný nepoprel vykonanie služieb, resp. prác v ostatných prípadoch, či dodanie tovarov, pričom ich fakturáciu neuznal ako daňový výdavok, a to z dôvodu nepreukázania ich realizácie deklarovanými dodávateľmi a spôsobom, ako bolo deklarované v predložených faktúrach.

32. Ako kasačný súd konštatoval, pre účely uznania daňového výdavku nie je rozhodujúcim subjekt deklarovaný na predloženej faktúre. Ak sú však údaje na faktúre spochybnené do tej miery, že nie je zrejmé, kto skutočne plnenie dodal, daňový subjekt musí dostať príležitosť, aby odstránil rozpor v jeho tvrdeniach a preukázal jednoznačným spôsobom, ktorý subjekt bol dodávateľom deklarovaného plnenia, za ktorý daňový subjekt poskytol úhradu, ktorú si následne uplatňuje ako daňový výdavok, pričom môže ísť o subjekt odlišný od subjektu uvedeného na predloženej faktúre.

33. Kasačný súd poukazuje aj na ustálenú judikatúru, v zmysle ktorej daňový subjekt, ktorý o náklade účtuje v účtovníctve a následne ho zahrnie aj do daňového priznania, je povinný v prípade dôvodných pochybností správcu dane preukázať, že ho skutočne vynaložil (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/32/2014 zo dňa 19.11.2015, sp. zn. 2Sžf/74/2016 zo dňa 22.11.2018, sp. zn. 8Sžf/20/2016 zo dňa 12.07.2018 a sp. zn. 6Sžf/34/2015 zo dňa 22.02.2017). Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/119/2013 zo dňa 06.05.2014).

34. Ako už kasačný súd načrtoľ, úlohou finančných orgánov v rámci realizácie inštitútov zameraných na zistenie dane z príjmov je na základe riadne zisteného skutkového stavu ustáliť a vyhodnotiť splnenie podmienok spočívajúcich v zistení realizácie spochybnených plnení, v zaplatení za deklarované plnenia a účelnosti preverovaných výdavkov. Z rozhodnutí orgánov verejnej správy vyplýva, že dôvodne spochybnili realizáciu deklarovaných služieb a dodanie tovarov. Orgány verejnej správy nepoukázali len na nedostatky na strane dodávateľov, ale poukázali aj o nevedomosti zástupcu sťažovateľa o deklarovaných obchodoch, konateľov, prípadne zástupcov spoločností, ktoré mali poskytnúť služby, resp. dodať tovar. Orgány verejnej správy dali sťažovateľovi možnosť preukázať reálnosť deklarovaných výdavkov, keď ho opakovane vyzývali na predloženie ďalších dôkazov, pričom sťažovateľ nepredložil hodnoverné dôkazy, teda neobnovil dôveryhodnosť spochybnených

transakcií. Nie je pritom pravdivé tvrdenie sťažovateľa, že orgány verejnej správy vyžadovali dôkazy o transakciách až po uplynutí 7 rokov od ich vykonania. Z obsahu spisového materiálu je zrejmé, že kontrolované zdaňovacie obdobie sa týkalo roku 2012, pričom správca dane začal výkon daňovej kontroly v roku 2013. Už v tomto roku vyzýval sťažovateľa na predloženie dôkazov na preukázanie deklarovaných transakcií.

35. Kasačný súd vyhodnotil, že v prejednávanej príhode došlo k prechodu dôkazného bremena, keď vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom bola v konaní spochybnená výsledkami rozsiahleho dokazovania vykonaného správcou dane, na základe ktorého správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o oprávnenosti uplatnenia výdavkov z faktúr vystavených spoločnosťami MEDIA SERVIS s. r. o., COUNSEL - RK, s.r.o., BOBO-EU s.r.o., KALDY, s.r.o., VANEAM, s.r.o., THERMO HOUSE, s.r.o., BOJNICE - MEDZIJARKY s.r.o., PPZET, s.r.o. a dodávateľom Jozefom Drevenákom. V tejto súvislosti je potrebné poukázať, že správca dane neuznanie výdavkov dôvodil nielen skutočnosťami na strane dodávateľov (nekontaktosť, nepreukázanie vykonávania ekonomickej činnosti, nepredloženie daňových dokladov), ale aj rozporuplnými výpoveďami svedkom ako aj konateľky a zástupcu sťažovateľa. Je pravdou, že niektorí vypočutí svedkovia potvrdzovali vykonanie prác pre sťažovateľa, avšak nevedeli predložiť listinné dôkazy, či poskytnúť konkrétnejšie informácie o deklarovaných obchodoch.

36. Za zmienku stojí tiež skutočnosť, že deklarovanému dodávateľovi spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. bola uhradená na bankový účet len suma 2.000,- eur (výška uplatnených výdavkov predstavovala sumu 66.077,03 eur), deklarovanému dodávateľovi spoločnosti VENAEM, s.r.o. neboli poskytnuté úhrady za deklarované služby. Taktiež v konaní neboli preukázané úhrady spoločnosti THERMO HOUSE s.r.o. za deklarované služby (sťažovateľ predložil len dva príjmové a výdavkové pokladničné doklady, ktorých číselný rad sa navyše nezhoduje s dátumom úhrad). Správca dane okrem uvedeného zistil viaceré nedostatky a nezrovnalosti v predložených dokladoch. Sťažovateľ je ako podnikateľský subjekt zodpovedný nielen za výber svojho obchodného partnera, ale aj za zdokumentovanie svojej obchodnej činnosti, z ktorej mu vyplývajú povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ak je ako daňový subjekt v tomto smere nedôsledný, musí potom znášať následky v podobe dôkaznej núdze v prípadnom daňovom konaní.

37. Kasačný súd dospel k záveru, že správca dane na základe vykonaného dokazovania zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom a zákonom o dani z príjmov. Orgány verejnej správy vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý uviedol v napadnutom rozsudku aj krajský súd. Orgány verejnej správy riadne vyhodnotili dôkazy a dôkladne sa vysporiadali aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Kasačný súd na záver zvyrazňuje, že sťažovateľ v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil relevantné dôkazy o svojich tvrdeniach, a to napriek opakovaným výzvam zo strany správcu dane.

38. Kasačný súd taktiež vyhodnotil ako nedôvodnú námietku sťažovateľa týkajúcu sa daňového podvodu a „dvojitej podmienky pre neuznanie daňových nákladov“. V prvom rade kasačný súd konštatuje, že správca dane neuznal daňové výdavky sťažovateľa z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok pre ich uplatnenie, a to podmienky preukázateľnosti a podmienky vecnosti. Správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nekonštatovali daňový podvod na predchádzajúcich stupňoch reťazca a taktiež ani nekonštatovali vedomosť sťažovateľa o podvodnom konaní. Na druhej strane na doplnenie kasačný súd uvádza, že nie je dôvodné tvrdenie sťažovateľa o potrebe dokázať (a v trestnom konaní právoplatne rozhodnúť s ohľadom na prezumpciu nevinu) daňový podvod v zmysle § 277a Trestného zákona. Daňový podvod v rámci správy daní je definovaný ako „situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia“ (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/74/2020 zo dňa 16.03.2021, sp. zn. 5Afs/337/2019 zo dňa 18.01.2018, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022). Pojmom „daňový podvod“ sa na účely daňového konania rozumie uvedená definícia a nie trestný čin daňového podvodu podľa § 277a Trestného zákona.

39. Ohľadom sťažovateľom citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ (rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen, Fulcrum a Bond House Systems z 12.01.2006, C-354, C-355/03 a C-484/03 a v spojených veciach Mahagében a Dávid z 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11 a vo veci Maks Pen EOOD z 13.02.2014, C-18/13) kasačný súd uvádza, že uvedené rozhodnutia skutkovo ani právne nesúvisia s prejednávanou vecou. Uvedené veci sa týkajú spoločného systému DPH a podvodného konania v rámci obchodného reťazca ako aj vedomosti daňového subjektu o daňovom podvode v prípade, ak daňový subjekt splnil hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočtu DPH. O inú situáciu sa jedná aj v sťažovateľom uvádzanom rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, v ktorom Najvyšší súd SR vymedzil dôkazné bremeno daňového subjektu pri uplatnení nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. V tomto konaní Najvyšší súd SR vyslovil, že daňový subjekt, ktorý „disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno“ za účelom preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok pre uplatnenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Je zrejmé, že tento prípad je skutkovo aj právne odlišný od prejednávanej veci.

40. Čo sa týka námietky sťažovateľa týkajúcej sa odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe, kasačný súd vyhodnotil aj túto námietku ako nedôvodnú.

41. Podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

42. Podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

43. Podľa § 440 ods. 2 SSP dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podanie pred správnym súdom.

44. Sťažovateľ síce všeobecne poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ, ale konkrétne nepoukázal na to, v čom tento odklon spočíva. Z hľadiska dôvodov kasačnej sťažnosti zákon v § 440 ods. 2 veta prvá presne definuje, že dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP možno odôvodniť iba dôvodmi tam uvedenými a dôvod kasačnej sťažnosti musí sťažovateľ vymedziť tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne a uviesť, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Kasačný súd poukazuje na to, že kasačná sťažnosť má slúžiť predovšetkým na nápravu výnimočných najzávažnejších procesných pochybení, t. j. zmätočných rozhodnutí a riešenie otázok zásadného právneho významu, ako aj k zjednocovaniu judikatúry. Nie je prípustné, aby sťažovateľ, ktorý má byť v kasačnom konaní povinne zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom, neodôvodnil kasačnú sťažnosť aj s ohľadom na § 440 ods. 2 SSP.

45. Kasačný súd rovnako posúdil námietku porušenia práva na spravodlivý proces v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP ako nedôvodnú a má za to, že rozsudok krajského súdu je jasne, zrozumiteľne a výstižne odôvodnený a reflektuje na ťažiskové skutočnosti dôležité pre rozhodnutie o správnej žalobe. Na doplnenie kasačný súd uvádza, že do práva na spravodlivý proces nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi.

46. Kasačný súd nad rámec uvedeného dodáva, že predmetom prieskumu v kasačnom konaní boli aj viaceré rozhodnutia žalovaného týkajúce sa uplatnenia odpočtov dani z pridanej hodnoty v roku 2012. Osobitne poukazuje na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/67/2019 zo dňa 08.07.2020, sp.

zn. sp. zn. 8Sžfk/63/2020 zo dňa 26.05.2021, sp. zn. 8Sžfk/79/2020 zo dňa 26.05.2021a rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/55/2020 zo dňa 17.09.2021, sp. zn. 10Sžfk/1/2020 zo dňa 27.10.2021, sp. zn. 1Sžfk/68/2020 zo dňa 31.03.2022, sp. zn. 1Sžfk/82/2020 zo dňa 26.10.2022 a sp. zn. 8Sžfk/64/2020 zo dňa 28.11.2022. Predmet prieskumu v týchto rozsudkoch síce nesúvisel s daňou z príjmu, avšak závery sú použiteľné s ohľadom na totožnosť subjektov v obchodných vzťahoch aj pre toto konanie. Vo všetkých týchto rozhodnutiach bol ustálený záver, že sťažovateľ nepreukázal obchodovanie s tovarom a službami s deklarovateľmi na sporných faktúrach.

47. V súlade s vyššie uvedeným sa kasačný súd stotožnil s rozsudkom krajského súdu a po vyhodnotení námietok uvedených v kasačnej sťažnosti dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Preto postupom podľa § 461 SSP rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť zamietol.

48. Podľa § 100 ods. 1 písm. c) pred bodkočiarkou SSP správny súd konanie uznesením preruší, ak podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom EÚ podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná.

49. Kasačný súd sa taktiež zaoberal návrhom sťažovateľa na prerušenie konania a podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor EÚ položením „relevantnej predbežnej otázky“.

50. V zmysle citovaného ustanovenia § 100 ods. 1 písm. c) SSP je jedným z obligatórnych dôvodov prerušenia konania iniciovanie konania o predbežnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Zmluva o fungovaní Európskej únie, resp. jej článok 267. Cieľom prejudiciálneho konania je zabezpečiť jednotný výklad a aplikáciu únieového práva. Kasačný súd, ako súd proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok, je povinný predložiť predbežnú otázku Súdnemu dvoru EÚ, a to v prípade nastolenia otázky výkladu resp. platnosti únieového práva v prejednávanej veci.

51. V zmysle judikatúry Súdného dvora EÚ možno z obligatórnosti predkladania predbežných otázok súdom poslednej inštancie identifikovať v zásade tri výnimky, a to a) nastolená otázka je zjavne irelevantná vo vzťahu k prebiehajúcej konaniu a jej potencionálne zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec, resp. je „akademická“ v tom zmysle, že nemá reálny základ v prejednávanej veci, b) prípady existencie ustálenej a nemeniacej sa judikatúry k príslušnej otázke a c) začatie prejudiciálneho konania nie je potrebné v prípadoch, keď sú výklad či adekvátna aplikácia únieového práva úplne zrejmé a nie je jednak namieste sa obracať na Súdny dvor EÚ a zbytočne ho „zaťažovať“, a tiež v dôsledku toho pre nedôvodné prerušenie neúmerne predlžovať správne súdne konanie (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sž/2/2010 zo dňa 30.06.2011 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 86/2012 zo dňa 06.03.2012, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/40/2013 zo dňa 27.06.2014 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/76/2020 zo dňa 26.08.2022).

52. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nevymedzil otázku, s ktorou by sa mal kasačný súd obrátiť na Súdny dvor EÚ a iniciovať prejudiciálne konanie. Kasačný súd usúdil, že v predmetnom konaní nevzišla taká otázka, ktorá by odôvodňovala začatie prejudiciálneho konania, teda taká otázka, ktorá by bola v prejudiciálnom konaní prípustná (jej vyriešenie by bolo potrebné pre rozhodnutie vo veci samej vzhľadom na preukázaný skutkový stav a ktorá by svojím obsahom spĺňala povahu prejudiciálnej otázky v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie).

53. Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

54. Podľa § 175 SSP o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

55. Podľa § 168 SSP žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania, iba ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

56. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd sťažovateľovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému, ktorý bol v konaní síce úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 SSP priznané.

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

Poučenie :

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