

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/3/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200201
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200201.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobcu: Peter Štěpánek, miesto podnikania Pravenec 249, IČO: 41 596 439, právne zastúpený advokátskymi kancelárkami: 1) Advokátska kancelária OLŠOVSKÝ, spol. s.r.o., so sídlom G. Švéniho 6, 971 01 Prievidza, IČO: 50 595 652; 2) Advokátska kancelária UHAĽ s.r.o., so sídlom Štefana Moyzesa 9877/43, 960 01 Zvolen, IČO: 47 236 655 (právny zástupca určený na doručovanie písomností), proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100866189/2020 zo dňa 7. mája 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 96/2020-103 zo dňa 3. marca 2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 96/2020-103 zo dňa 3. marca 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100866189/2020 zo dňa 7. mája 2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Prievidza č. 102605120/2019 zo dňa 13. novembra 2019 z r u š u j e a vec Daňovému úradu Trenčín, pobočka Prievidza v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 102605120/2019 zo dňa 13. novembra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015, z ktorej vyhotovil protokol č. 100490341/2019 zo dňa 21. februára 2019, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 35.360,77 €. Správca dane neuznal žalobcovi daňové výdavky vo výške 341.611,92 €,

pretože dospel k názoru, že daňové výdavky boli uplatnené napriek tomu, že k dodávkam tovaru nedošlo a zároveň znížil zdaniteľné príjmy vo výške 304.455,68 € z dôvodu, že tieto predstavujú tržby z dodávok, ktoré neboli realizované.

2. Podľa zistení správca dane žalobca v roku 2015 účtoval dodávateľské faktúry za dodávku chladeného kuracieho mäsa od spoločností Mima Market s.r.o., CORAL, spol. s.r.o. a Nikla s.r.o., ako aj daňové výdavky za záhradnícke služby, za úhradu prepravy tovaru, za úhradu dane z nehnuteľnosti, úhrady súvisiace s objektom na adrese Pravenec č. 24 a nesprávne odpísaný majetok.

3. V súvislosti so spochybnením daňových výdavkov spočívajúcich v nákupe mäsa správca dane využil zistenia a dôkazy z kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty (nazrel do protokolu č. 100563199/2018 - zdaňovacie obdobia január až apríl 2015, jún 2015, august 2015, október až december 2015 a č. 100563216/2018 - zdaňovacie obdobia máj, júl a september 2015).

4. Správca dane zistil, že kuracie mäso v predmetnej veci bolo dodávané vo viacerých fakturačných reťazcoch.

5. V prvom fakturačnom reťazci (5040 kg) tovar prechádzal od spoločnosti TRADECO s.r.o., cez N&Y s.r.o., dodávateľskú spoločnosť Mima Market, s.r.o., žalobcu, českú spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. až do spoločnosti MADE GROUP, a.s. Podľa vyjadrení konateľov predmetných spoločností bol tovar prepravený z Uherského Hradišťa do Nitrianskeho Pravna a odtiaľ do Olomouca, teda z Českej republiky na Slovensko a opätovne bol vyvezený do Českej republiky. Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. sú pritom spoločnosťou žalobcu a správca dane hodnotil ako nepochopiteľné, fakturačné dodanie do vlastnej spoločnosti žalobcu, keď fakticky mal byť tovar prepravovaný z Nitrianskeho Pravna priamo k odberateľovi spoločnosti MADE GROUP, a.s. do Olomouca. Konateľom spoločnosti N&Y s.r.o. bol pán Jozef Helia, ktorý sa k tejto úlohe dostal prostredníctvom pána E. Y., pričom mal vedomosť o tom, že pán Y. robí obchody cez spoločnosť N&Y s.r.o. a túto spoločnosť mal aj fakticky riadiť. Pán Y. mal pána Heliu aj inštruovať, ako má vypovedať u správca dane. Pán Helia nevedel odpovedať na otázky, ktoré sa týkali podrobnosti uzatváraných obchodov.

6. V druhom fakturačnom reťazci (9 660 kg) fakturačne prechádzal tovar od spoločnosti TRADECO s.r.o., cez spoločnosť N&Y s.r.o., resp. spoločnosť LABET s.r.o., dodávateľskú spoločnosť Mima Market s.r.o., žalobcu, spoločnosť P.H.U. „ZUZANEX“ Tomasz Giec do spoločnosti PROCON s.r.o. Tovar mal byť podľa vyjadrení konateľov prepravený z Uherského Hradišťa do Nitrianskeho Pravna, následne Zbydniowa a odtiaľ do Partizánskeho - z Českej republiky na Slovensko, do Poľska a naspäť na Slovensko. V čase vystavenia faktúr bola konateľkou spoločnosti LABET s.r.o. Helena Klčová. Vo výpovedi uviedla, že je konateľkou predmetnej spoločnosti, ale v skutočnosti nič nevykonáva. Na konanie za spoločnosť splnomocnila pána Jozefa Heliu. Nikdy nemala žiadne dokumenty predmetnej spoločnosti, nevystavila žiadne faktúry. Spoločnosť jej ponúkol pán H. H. z Čadce, ktorý všetko zariadil. O činnosti spoločnosti nemala žiadnu vedomosť. Následne uviedla, že doklady od spoločnosti LABET s.r.o. nemá pán Helia, ale ich má pán H., a túto skutočnosť sa dozvedela od pána E. z Trnavy.

7. V treťom fakturačnom toku (3 996 kg) tovar prechádzal od spoločnosti TRADECO s.r.o. cez spoločnosť LABET, s.r.o., resp. od spoločnosti Four Foodservice, s.r.o. cez spoločnosť FROSTIM s.r.o., dodávateľskú spoločnosť Mima Market, s.r.o., žalobcu, spoločnosť P.H.U. „ZUZANEX“ Tomasz Giec, do spoločnosti PROCON s.r.o. Podľa vyjadrení konateľov bol tovar prepravený z Uherského Hradišťa do Nitrianskeho Pravna, následne Zbydniowa a odtiaľ do Partizánskeho - teda z Českej republiky na Slovensko, do Poľska a naspäť na Slovensko. Správca dane uviedol, že deklarovaný dodávateľ FROSTIM s.r.o. nefunguje tak, aby dokázala preukázať akúkoľvek dodávku tovaru, nemal skutočné sídlo, materiálne a ani personálne zabezpečenie podnikania, žiadny majetok a ani zamestnancov. Nebol ani registrovaný na dani z motorových vozidiel. Konateľ spoločnosti so správcom dane nekomunikoval. Z evidencie DPH za II. štvrťrok 2015 vyplýva, že v tomto období mala spoločnosť FROSTIM s.r.o. nakupovať mäso od spoločnosti Mima Market s.r.o. a táto spoločnosť bola zároveň jediným odberateľom.

8. V štvrtom fakturačnom toku (13 560 kg) tovar prechádzal od spoločnosti LABET s.r.o., cez dodávateľskú spoločnosť Mima Market s.r.o., žalobcu k odberateľovi - spoločnosti VATEL s.r.o.

9. V štvrtom fakturačnom toku (1 104 kg) tovar prechádzal od spoločnosti LABET s.r.o., cez dodávateľskú spoločnosť Mima Market s.r.o., žalobcu, spoločnosť P.H.U. „ZUZANEX“ Tomasz Giec, do spoločnosti Afrodit Slovakia, s.r.o. Teda zo Slovenska do Poľska a naspäť na Slovensko.

10. V piatom fakturačnom toku (21 120 kg) tovar prechádzal od spoločnosti ILANA s.r.o., cez dodávateľskú spoločnosť Mima Market s.r.o., žalobcu, spoločnosť P.H.U. „ZUZANEX“ Tomasz

Giec, do spoločnosti Afrodita Slovakia. Teda z Nitrianskeho Pravna do Zbydniowa a následne do Žabokriek nad Nitrou, t. j. zo Slovenska do Poľska a späť na Slovensko. Spoločnosť ILANA s.r.o. nevykonávala v čase vystavenia faktúr žiadnu ekonomickú činnosť, bývalý konateľ spoločnosti pán Igor Beran uviedol, že nevykonával žiadnu činnosť, iba podpisoval faktúry. Konateľom sa stal prostredníctvom kamaráta - pána Jozefa Heliu, ktorý ho zoznámil s pánom E. Y. a ten mu ponúkol pozíciu konateľa predmetnej spoločnosti. Spoločnosť nevlastnila žiadny majetok, nemala žiadne materiálne, technické či personálne zabezpečenie podnikania, zamestnancov, nemala žiadne prevádzkové či skladové priestory. Pán Y. inštruoval pána Berana, ako má vypovedať pred správcom dane. Nevedel uviesť žiadne okolnosti týkajúce sa zdaniteľných obchodov.

11. V šiestom fakturačnom toku tovar prechádzal od spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. cez spoločnosť SLOVFRANCE, s.r.o., dodávateľskú spoločnosť Mima Market s.r.o., žalobcu do spoločnosti MARSAN s.r.o. Tovar teda nebol dodaný priamo z českej spoločnosti žalobcu odberateľskej spoločnosti MARSAN s.r.o., ale do reťazca boli vložené ďalšie tri firmy. Tento postup je podľa správcu dane ekonomicky neodôvodniteľný a nelogický. Zo zistení v daňových kontrolách spoločnosti SLOVFRANCE, s.r.o. správca dane zistil, že táto spoločnosť reálne nevykonávala žiadnu hospodársku aktivitu, vystavovala faktúry s fiktívnym plnením pre tuzemských odberateľov a bola zapojená do podvodov s DPH. Nepredkladala žiadne doklady. Konateľ predmetnej spoločnosti v čase vystavenia faktúr bol pán Marcel Prieložný, ktorý je konateľom ďalších 50 obchodných spoločností.

12. V siedmom fakturačnom toku tovar prechádzal od spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. cez spoločnosť SLOVFRANCE, s.r.o., dodávateľskú spoločnosť Mima Market s.r.o., žalobcu, spoločnosť P.H.U. „ZUZANEX“ Tomasz Giec do spoločnosti SLOVFRANCE, s.r.o. Tovar putoval z Českej republiky, cez Slovensko, do Poľska a vrátil sa naspäť na Slovensko. Medzi prvého dodávateľa a posledného odberateľa boli umelo vložené 4 firmy a spoločnosť SLOVFRANCE, s.r.o. sa v reťazci objavila 2x. Podľa názoru správcu dane je ekonomicky neodôvodniteľné a nelogické, aby žalobca ovládajúci spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. dodával tovar cez ďalšie subjekty, vrátane seba ako živnostníka a až následne tovar dodal deklarovanému odberateľovi.

13. V ôsmom fakturačnom toku tovar prechádzal od spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. cez spoločnosť SLOVFRANCE, s.r.o., spoločnosť Mima Market s.r.o., spoločnosť CORAL s.r.o., žalobcu do spoločnosti Mima Market s.r.o. Správca dane zdôrazňuje, že namiesto priamej dodávky tovaru od spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. do spoločnosti Mima Market s.r.o. bol nelogicky využitý reťazec spoločností vrátane žalobcu ako živnostníka. Spoločnosť Mima Market s.r.o. sa objavila v reťazci 2x a kúpila ten istý tovar, ktorý odpredala.

14. V rámci dodania tovaru od spoločnosti Nikla s.r.o. správca dane zistil, že tovar išiel v rámci fakturačného toku od spoločnosti ILANA s.r.o., cez spoločnosť PERPETUAL s.r.o., spoločnosť Nikla s.r.o., žalobcovi, následne cez spoločnosť P.H.U. „ZUZANEX“ Tomasz Giec do spoločnosti SLOVFRANCE, s.r.o. Podľa správcu dane je nelogické, prečo nebol tovar dodaný priamo na Slovensku medzi spoločnosťami ILANA s.r.o. a SLOVFRANCE, s.r.o.

15. Správca dane uzavrel, že subdodávateľské spoločnosti N&Y s.r.o., LABET s.r.o., FROSTIM s.r.o., ILANA s.r.o. a SLOVFRANCE, s.r.o. nemohli dodať tovar dodávateľom žalobkyne, a preto ani dodávatelia žalobkyne nemohli tovar dodať žalobkyňi. Podľa správcu dane ide o umelo vytvorené konštrukcie fakturačných vzťahov. Správca dane poukázal aj na to, že v jednotlivých protokoloch ku kontrole z dani z pridanej hodnoty boli všetky vyššie uvedené dodania v kontexte rekapitulovaných zistení hodnotené tak, že k dodávkam mäsa nedošlo, a preto neboli priznané ani odpočty DPH z deklarovaných dodaní.

16. K výdavkom k zrealizovaným záhradníckym službám správca dane uviedol, že vyzval žalobcu, aby vysvetlil a preukázal vzťah medzi výdavkom (poskytnutými službami) a zdaniteľnými príjmami, na čo žalobca nereagoval. Správca dane preto predmetný výdavok neuznal.

17. Vo vzťahu k výdavku za prepravu na trase Nitrianske Pravno - Makov - Hněvotín - Nitrianske Pravno od dodávateľa Juraja Horvatha správca dane uviedol, že podľa prílohy CMR ide o prepravu 21 156 kg kuracích pŕs, ktorých príjemcom je firma MADE GROUP, a.s. Prílohou CMR je faktúra od dodávateľa Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. pre odberateľa MADE GROUP, a.s. Ide teda o výdavok spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. a nie žalobcu. Žalobca k tomu uviedol, že ide o prepravu v súvislosti s faktúrou pre spoločnosť Sotinus s.r.o., avšak predložené účtovné doklady preukazujú pohyb tovaru medzi spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. a spoločnosťou MADE GROUP, a.s. a

nie medzi žalobcom a spoločnosťou Sotinus s.r.o. Na výzvu na vysvetlenie žalobca nereagoval a správca dane preto predmetný výdavok neuznal.

18. K výdavku spočívajúcom v úhrade dane z nehnuteľnosti v obci Nitrianske Pravno správca dane vyzval žalobcu, aby uviedol, ku ktorej nehnuteľnosti sa platba vzťahuje. Ten však v konaní uviedol, že ide o výdavok na daň spojenú s majetkom v účtovníctve, ktorý však bližšie neidentifikoval. Správca dane následne zaslal žalobcovi výzvu na preukázanie vzťahu medzi uplatneným výdavkom a zdaniteľnými príjmami, na ktorú žalobca nereagoval. Správca dane preto predmetný výdavok neuznal.

19. K výdavku spočívajúcej v úhradách súvisiacich s objektom na adrese Pravenec č. 249 správca dane uviedol, že ide o adresu trvalého pobytu žalobcu, ktorý podľa predloženého účtovníctva predmetnú nehnuteľnosť neúčtuje ako obchodný majetok. Žalobca sa nevyjadril na výzvu správcu dane, aby preukázal vzťah medzi výdavkom a zdaniteľnými príjmami. V nadväznosti na túto skutočnosť, s odkazom na § 21 ods. 1 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), uplatnený daňový výdavok neuznal.

20. Žalobca si tiež zaúčtoval v peňažnom denníku za rok 2015 výdavok vo výške 72.903,81 €. Správca dane ho vyzval na vysvetlenie, pričom k inventárnej karte č. 12IM0001 - budova GEKO, kde je vyčíslený odpis vo výške 23.750,- € správca dane požadoval aj predloženie nadobúdacích dokladov k odpisovanému majetku. Žalobca vyžiadané doklady nepredložil, uviedol, že ide o uzávierkové úpravy a suma predstavuje odpisy zo všetkých majetkových kariet. Správca dane z predĺžených inventárnych kariet DHM zistil, že rozdiel medzi sumou 78.903,81 € a súčtom daňových odpisov podľa inventárnych kariet v sume 50.747,37 € predstavuje sumu 28.156,44 €. Predmetný rozdiel pritom nebol doložený žiadnymi podkladmi. Správca dane opätovne vyzval žalobcu na vysvetlenie zistených pochybností, na ktorú žalobca nereagoval. Správca dane preto znížil daňové výdavky zúčtované v rámci uzávierkových operácií o sumu 51.906,44 € (28.156,44 € + 23.750,- €) z dôvodu, že tieto uplatnené odpisy neboli preukázané účtovnými dokladmi, a teda nespĺňali kritériá podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

21. Žalovaný rozhodnutím č. 100866189/2020 zo dňa 7. mája 2020 (ďalej len „žalované rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) zamietol odvolanie žalobcu. Žalovaný zdôraznil, že daňovým výdavkom je len výdavok, ktorý bol preukázateľne vynaložený na účely vymedzené v zákone o danie z príjmu a bol zaúčtovaný v účtovníctve daňového subjektu. Dôkazné bremeno na preukázaní daňového výdavku je na daňovom subjekte. Správca dane pritom, podľa názoru žalovaného, nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Ak správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybní relevantné tvrdenia daňového subjektu, je úlohou daňového subjektu, aby vo vzťahu k týmto obnovil ich vierohodnosť.

22. Žalovaný v predmetnej veci zdôraznil, že medzi žalobcom a spoločnosťou Mima Market s.r.o. (resp. jej konateľom Miroslavom Vdovíčkom) bol veľmi blízky vzťah. Tento bol založený na úzkych obchodných vzťahoch ako aj na skutočnosti, že žalobca poskytol spoločnosti Mima Market s.r.o. priestory, v ktorých táto firma v roku 2015 podnikala. Prenajal jej aj hmotný majetok a zamestnanci, ktorí boli predtým zamestnancami spoločnosti, v ktorej bol žalobca jediným konateľom a spoločníkom sa stali zamestnancami spoločnosti Mima Market s.r.o. Odkazujúc na zistenia správcu dane žalovaný konštatoval, že subdodávateľské spoločnosti N&Y s.r.o., LABET s.r.o., FROSTIM s.r.o., ILANA s.r.o. a SLOVFRANCE s.r.o. boli nekontaktné spoločnosti, bez vykazovania akejkoľvek ekonomickej aktivity, bez materiálneho a personálneho vybavenia pre podnikateľskú činnosť. Ide pritom o spoločnosti, ktoré fungovali relatívne krátko a následne zanikli zlúčením s inými spoločnosťami (v ktorých bolo zlúčené množstvo ďalších spoločností). Tieto subdodávateľské spoločnosti preto nemohli dodať žiadny tovar dodávateľovi žalobcu a tento (spoločnosť Mima Market s.r.o.) ich ani nemohol dodať žalobcovi. Poukázal tiež na fakt, že v niektorých fakturačných tokoch išlo o situácie, keď česká firma žalobcu (Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o.) obchodovala buď priamo so žalobcom ako živnostníkom, alebo prostredníctvom reťazca spoločností.

23. Žalovaný poukázal tiež na nezrovnalosti v účtovných knihách, keď stav na karte zásob (36 852 kg) nesúhlasil so stavom na riadku 04 Zásoby celkom a na riadku 06 Tovar, stĺpec 2 v účtovnej závierke zostavenej ku dňu 31. decembru (žiadne zásoby, ani žiadny tovar). Podľa predloženej skladovej karty pritom zostalo dňa 13. októbra 2015 na sklade 19 100 kg kuracích prs, no dňa 15. októbra 2015 bolo odpredaných a vydaných zo skladu 21 156 kg mäsa, teda viac ako bolo na sklade.

24. Žalovaný poukázal aj na výpoveď pána Jozefa Heliu, konateľa spoločnosti N&Y s.r.o., ktorý uviedol, že nevykonával riadnu podnikateľskú činnosť a riadil ho pán E. Y.. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že obchodný podiel v spoločnosti Peter Štěpánek s.r.o., ktorej spoločníkom bol žalobca, bol prevedený na osobu A.. E. Y.. Táto spoločnosť po prevode obchodného podielu ihneď zanikla a jej nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO s.r.o. Do spoločnosti SLOVRESPO s.r.o. následne zlúčil firmu JUMIX s.r.o. aj pán Miroslav Vdoviček, konateľ spoločnosti Mima Market s.r.o. Väzby medzi žalobcom, pán Vdovičkom a pánom Y. sú podľa názoru žalovaného zrejme a indikujú vzájomnú spoluprácu pri vytváraní fakturačného reťazca a následnej likvidácii spoločností, ktoré tento reťazec tvorili. Pán Y. sa pritom dopustil viacerých trestných činov a sú voči nemu vedené viaceré súdne konania.

25. K neuznanému výdavku na záhradné služby žalovaný uviedol, že správca dane nespochybnil ich vykonanie na adrese Nitrianske Pravno 1200, ale neuznal tieto výdavky z dôvodu, že žalobca o pozemku, na ktorom boli práce vykonané, neúčtoval ako o obchodnom majetku, a teda predmetný výdavok bol posúdený ako výdavok na osobnú potrebu žalobcu.

26. Rovnako k neuznaniu sporného výdavku na prepravu žalovaný zdôraznil, že podľa zistení správcu dane ide o výdavok vynaložený na prepravu medzi spoločnosťami Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. a MADE GROUP, a.s. Nemohol byť preto uznaný ako daňový výdavok žalobcu, keďže ide o výdavok iného subjektu. Sporná nebola otázka, či k výdavku došlo alebo nedošlo.

27. K sporným nákladom - daňovým odpisom na budovu GEKO žalovaný uviedol, že bolo úlohou žalobcu preukázať nadobudnutie tejto budovy (§ 24 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmu), čo žalobca nesplnil. Pokiaľ žalobca poukazoval na skutočnosť, že nadobúdaci doklad k budove GEKO sa nachádza v držbe Kriminálneho úradu finančnej správy v rámci trestného konania, z predloženého potvrdenia o zaistení vecí táto skutočnosť nevyplývala.

28. Zhrňujúc zistenia správcu dane žalovaný uzavrel, že žalobca v predmetnej veci neunesol svoje dôkazné bremeno preukázať skutočné dodanie tovaru fakturovanými/deklarovanými dodávateľmi, ako základnej podmienky pre uplatnenie daňového výdavku. Dodávatelia žalobcu nerealizovali zdaniteľné obchody tak, ako je uvedené na sporných faktúrach. Žalovaný a správca dane teda s odkazom na § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov neuznali daňové výdavky z dôvodu, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno, keď svoje tvrdenia nedoložil dôkazmi preukazujúcimi realnosť uskutočnenia dodávky tovaru, a to práve dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach.

29. Správca dane pri svojich záveroch pritom legitímne využil zistenia zo súvisiacej daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia roka 2015, pričom o nahliadnutí do protokolov spísal správca dane úradný záznam a oboznámil s ním žalobcu.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

30. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

31. Žalobca v podstatnom namietal, že správca dane a žalovaný neuznali výlučne faktúry týkajúce sa dodávateľa spoločnosti Mima Market s.r.o., čo podľa žalobcu nasvedčuje zaujatému prístupu správcu dane. Správca dane a žalovaný však nespochybnili ďalšie množstvo daňových nákladov žalobcu - leasingy, nájmy, prepravy, odvody, mzdy a pod. V napadnutom rozhodnutí žalovaný, podľa názoru žalobcu, uvádza len svoje hodnotiace úsudky bez akýchkoľvek dôkazov. Česká spoločnosť žalobcu mala množstvo zákazníkov, preto žalobca nemohol mať vedomosť, že medzi jej zákazníkmi patria aj spoločnosti, ktoré obchodovali s jeho nájomcom a dodávateľom, teda so spoločnosťou Mima Market s.r.o. Toto nebolo v daňovom konaní preukázané. Žalobca tiež zdôraznil, že konateľom spoločnosti Mima Market s.r.o. bol Miroslav Vdoviček, nie pán E. Y.. S pánom Vdovičkom pritom obchodoval žalobca. Navyše pochybnosti správcu dane a žalovaného sú postavené na činnosti dodávateľov jeho dodávateľa, o ktorých žalobca nemal vedomosť a nemal ani kompetencie tieto skutočnosti zistiť. Žalobca zdôrazňuje, že skutočnosť, že v reťazci dodávateľov až k jeho dodávateľovi existovalo potenciálne zneužitie DPH, nepreukazuje vedomosť žalobcu o tomto zneužití.

32. Žalobca zdôrazňuje, že pán Miroslav Vdoviček potvrdil dodanie tovaru žalobcovi, priznal v príslušnom období daň a úhrada faktúr prebehla bezhotovostne cez bankový účet. Svedok tak dôveryhodne objasnil vykonanie zdaniteľných obchodov. Uskutočnenie zdaniteľných plnení tiež

potvrďovali svedkovia - bývalí zamestnanci spoločnosti Mima Market s.r.o, ktorí podrobne popisali skladovanie tovaru, jeho evidenciu ako aj expedíciu. Išlo o svedkov - Miroslava Vdovičika, J. Y., V. H.i E. Y..

33. K záhradníckym službám žalobca uviedol, že ich vykonanie potvrdil samotný dodávateľ a sú viditeľné v samotnom areáli, ktorý aj vlastnil. Je preto zrejmé, že pre prevádzku areálu (dosiahnutie príjmov z prevádzky areálu) boli tieto práce potrebné. K neuznanému odpisu majetku - budovy GEKO žalobca uviedol, že správca dane mal v čase kontroly k dispozícii daňové doklady, ktoré zabezpečil počas vykonávania daňovej kontroly k DPH. Preto žalobca nemohol predložiť doklad o nadobudnutí predmetného tovaru. Navyše nadobudnutie predmetného majetku ako daňový náklad nebolo spochybnené (v čase obstarania).

34. Žalobca tiež namietal, že správca dane vykonával úkony v daňovom konaní bez prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu (bez náležitého predvolania). Ide o úkony vykonané dňa 28. februára 2017 - miestne zisťovanie za účelom preverenia zdaniteľných obchodov za prítomnosti konateľ a spoločnosti Mima Market s.r.o., pána Vdovičika, v priestorov, v ktorých vykonával činnosť. Zistenia z tohto miestneho zisťovania správca dane používa na zdokladovanie toho, že spoločnosť Mima Market s.r.o. nevykonávala reálnu činnosť, resp. že nevlastní žiadny majetok. Bez účasti žalobcu a jeho právneho zástupcu vykonal správca dane aj nahliadnutie do spisov Kriminálneho úradu finančnej správy. Podľa názoru žalobcu tento úkon nemohol byť vykonaný bez jeho prítomnosti a okrem toho, správca dane bol povinný dôkazy vykonať sám a nie zakladať dôkazy z iných konaní.

35. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom zopakoval argumentáciu uvedenú vo svojom rozhodnutí. Zdôraznil, že dôvodom nepriznania daňových nákladov bolo (vo vzťahu k obchodu s kuracím mäsom) to, že správca dane a žalovaný nadobudli pochybnosti o reálnosti fakturovaných dodávateľov. Zistenia správcu dane a žalovaného nesvedčia tomu, že by dodávateľské spoločnosti mohli reálne dodať žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach.

36. K vykonaniu miestneho zisťovania žalovaný uviedol, že nešlo o výsluch svedka, a preto mu zákon neukladá povinnosť na takýto úkon prizvať žalobcu. Rovnako nahliadnutie do spisov Kriminálneho úradu finančnej správy predstavuje podklad pre rozhodnutie podľa § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku (skutočnosť všeobecne známe a známe správcovi dane z vlastnej činnosti nie je potrebné dokazovať). Ide o úkon, ktorý nemá povahu výsluchu svedka a nie je preto potrebné naň prizývať až žalobcu.

37. Správny súd rozsudkom č. k. 11 S 96/2020-103 zo dňa 3. marca 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobcu zamietol.

38. K dodávkam od spoločnosti Mima Market s.r.o. správny súd uviedol, že vzal do úvahy blízke ekonomické vzťahy so žalobcom, ktorý predmetnej spoločnosti prenajímal obchodné priestory, vrátane hmotného majetku a zamestnancov. Pre predmetnú spoločnosť bolo typické, že tovar nadobúdala od pochybných spoločností v rámci obchodných reťazcov, ktoré vykazovali znaky daňových podvodov, resp. zneužívajúceho konania. Tovar bol nepochopiteľne a bez ekonomického významu fakturačne prevádzaný cez viacero spoločností a viacero členských štátov. V niektorých reťazcoch navyše na začiatku stála spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o., ekonomicky ovládaná žalobcom, ktorá de facto dodávala tovar žalobcovi cez viacero spoločností. Išlo o nedôvodné predražovanie tovaru a zníženie jeho cenovej konkurencieschopnosti.

39. Správny súd tiež poukázal na to, že spoločnosti N&Y, s.r.o., LABET, s.r.o., FROSTIM, s.r.o., ILANA, s.r.o. a SLOVFRANCE, s.r.o. nevykonávali reálnu obchodnú aktivitu, nemali materiálne a personálne podmienky pre výkon podnikateľskej aktivity a ich konatelia boli nastrčení, resp. nemali predstavu o uskutočnených obchodoch so spoločnosťou Mima Market s.r.o./prípadne tieto popreli. Vzhľadom na preukázanú účasť spomínaných spoločností v celom reťazci dodávok bolo podľa správneho súdu nemožné, aby žalobca nadobudol tovar od spoločnosti Mima Market, s.r.o., Nikla, s.r.o. a CORAL, s.r.o. Konkrétne zistenia vylučujú, aby v deklarovanom reťazci fakturácií tieto spoločnosti mohli disponovať s tovarom, ktorý následne fakturovali žalobcovi.

40. Podľa názoru správneho súdu je zrejmý vplyv žalobcu na tok tovarov v obchodných reťazcoch, a to nielen vo vzťahu k spoločnosti Mima Market, s.r.o., resp. Nikla, s.r.o. alebo CORAL, s.r.o., ale aj prostredníctvom iných ním ovládaných spoločností alebo cez spriaznené osoby, ktoré mali vplyv na konateľov zapojených spoločností. Musel mať teda vedomosť o povahe a skutočnej úlohe ostatných subdodávateľov. Musel mať teda vedomosť o svojej účasti na podvodnom, resp. zneužívajúcom konaní, ktorého cieľom bolo cez nastrčené spoločnosti získať daňovú výhodu.

41. K výdavkom na záhradnicke služby, úhradu dane z nehnuteľnosti či úhradami súvisiacimi s objektom na adrese Pravec 24 správny súd konštatoval, že žalobca nepreukázal ich vynaloženie v súvislosti s jeho podnikaním (nešlo o vynaloženie na majetok zahrnutý v obchodnom majetku žalobcu). Neuznané výdavky na prepravu považoval za výdavky spoločnosti Mrazírny Štěpánek, s.r.o. v súvislosti s prepravou pre spoločnosť MADE GROUP, a.s., keďže tak to vyplývalo z CMR a pripojenej faktúry - nešlo teda o výdavok žalobcu. Rovnako správny súd považoval za zákonné aj neuznanie daňových výdavkov spojených s odpisom majetku žalobcu, keďže časť sumy nebola vôbec preukázaná a k odpisom na budovu GEKO žalobca nepredložil nadobúdaci doklad k odpisovanému majetku.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

42. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti na ďalšie konanie.

43. Sťažovateľ zastáva názor, že napadnutý rozsudok je nedostatočne odôvodnený. Z napadnutého rozsudku nie je zrejmé, prečo deklarované dodania tovaru nemali ekonomický význam či neboli konkurencie schopné. Považuje za bežnú prax, pokiaľ sa tovar predáva cez viaceru spoločnosť či viacero štátov, pričom rozhodujúca je cena tovaru. Nedostatočne odôvodnený je podľa neho aj záver správneho súdu, že spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. mali dodávať tovar cez viaceré pochybné spoločnosti sťažovateľovi. Predmetná spoločnosť stála na začiatku obchodného reťazca totiž len v dvoch prípadoch. Za nedostatočné považuje sťažovateľ aj závery správneho súdu týkajúce sa personálneho prepojenia sťažovateľa či jeho vedomosti alebo vplyve na tok tovarov v obchodných spoločnostiach. Podľa názoru sťažovateľa nebol zistený žiaden jeho skutočný dosah na činnosti spoločnosti Mima Market s.r.o. či akékoľvek ovplyvňovanie jej obchodovania. Správny súd, žalovaný a ani správca dane neuviedli žiadne konkrétne dôkazy preukazujúce vedomosť sťažovateľa alebo jeho vplyv na dotknuté obchodné reťazce a správanie jeho partnerov.

44. Sťažovateľ namieta tiež nesprávne právne posúdenie veci vo vzťahu k jeho zaťaženiu dôkazným bremenom v daňovom konaní a k dôvodom neuznania uplatnených daňových výdavkov. Zdôrazňuje, že predložil všetky doklady potrebné na preukázanie oprávnenosti výdavkov, ktoré správca dane nespochybnil. Správca dane nespochybnil ani dodávky a doklady od spoločnosti Mima Market, s.r.o., spochybnil len dodávky predchádzajúce tomuto dodaniu. Pochybnosti správcu dane a žalovaného sa tak týkajú okolností, na ktoré sťažovateľ nemal dosah, a preto nemôžu byť vykladané v jeho neprospech, nemôže za nich niesť zodpovednosť. Sťažovateľ zdôraznil, že tak on, spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. ako aj spoločnosť Mima Market s.r.o. mali materiálne a personálne vybavenie na vykonanie obchodov.

45. Ak by správca dane a žalovaný tvrdili účasť sťažovateľa na daňovom podvode či jeho vedomosť o ňom, takéto skutočnosti nepreukázali. Nebolo totiž preukázané žiadne sťažovateľom vykonané ovplyvňovanie dodávateľov, ich konateľov a jeho osoba ani nebola označená žiadnym svedkom ako osoba, ktorá sa mala podieľať na pochybných obchodoch. Sťažovateľ nikdy nebol ani pri výpovediach označený ako osoba participujúca na podvodnom konaní.

46. Argumentáciu sťažovateľa v tomto smere majú podporovať aj rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 8/2016, sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp. zn. 1 Sžfk 3/2020 zo dňa 23. februára 2021, sp. zn. 8 Sžfk 14/2020 zo dňa 30. septembra 2020 a sp. zn. 8 Sžfk 3/2020 zo dňa 25. novembra 2020. Poukázal tiež na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-18/13 Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija zo dňa 13. februára 2014, C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling, C-142/11 Mahagében a David. V odchýlení sa od týchto rozhodnutí vidí sťažovateľ aj odchýlenie sa od ustálenej rozhodovacej činnosti.

47. Sťažovateľ tiež namietol neodôvodnené nevykonanie ním navrhovaných dôkazov vo vyjadrení k daňovému protokolu - išlo o návrhy na výsluchy svedkov (konateľa spoločnosti P.H.U. „ZUZANEX“ Tomasz Giec, konateľa spoločnosti VATEL s.r.o. a MARSAN s.r.o., konateľky spoločnosti Niklad s.r.o. ako aj pána Michala Šimu ohľadom záhradných služieb).

48. Nesprávne právne posúdenie veci videl sťažovateľ aj v neuznaní daňových výdavkov na záhradnicke služby/úpravy a odpisy z budovy GEKO, pričom toto odôvodnil rovnako ako v správnej

žalobe. Navyše namietal aj nesprávne právne posúdenie v časti neuznania výdavkov súvisiacich s objektom na adrese Pravenec č. 24, s neuznaným výdavkom na daň z nehnuteľnosti a prepravu tovaru.

49. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom odkázal na svoju argumentáciu uvedenú vo svojom rozhodnutí a vo vyjadrení k správnej žalobe. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti považoval žalovaný za neodôvodnené, pričom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

50. Po predložení veci kasačnému súdu bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

51. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

52. Na úvod kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu považoval za preskúmateľný a náležite odôvodnený. Dôvody, pre ktoré správny súd konštatoval zákonnosť rozhodnutia žalovaného sú z napadnutého rozsudku zrejmé, pričom správny súd zodpovedal všetky podstatné námietky sťažovateľa. Preto pristúpil k preskúmaniu právneho posúdenia správneho súdu, ktoré namietol sťažovateľ.

53. Kasačný súd tiež dáva do pozornosti, že sa v kasačnej sťažnosti nezaoberal námietskami sťažovateľa spočívajúcimi v nedostatočnom vykonaní dokazovania (nevykonanie navrhovaných výsluchov svedkov) a nesprávneho právneho posúdenia neuznania daňových výdavkov spojených s úhradami súvisiacimi s objektom na adrese Pravenec č. 24, s úhradou na daň z nehnuteľnosti a s úhradou týkajúcou sa prepravy tovaru. Predmetné námietky totiž neboli uplatnené v správnej žalobe, hoci logicky uplatnené mohli byť, správny súd sa nimi nemohol zaoberať a ide tak o neprípustné novoty v kasačnom konaní, na ktoré kasačný súd nemôže prihliadať (§ 439 ods. 1 písm. b) SSP, obdobne tiež rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10 Sžrk 20/2018 zo dňa 25. septembra 2019, bod 32; sp. zn. 10 Sžk 34/2017 zo dňa 26. septembra 2018, bod 23 či sp. zn. 1 Sžfk 106/2017 zo dňa 22. januára 2019, bod 12).

54. Po zohľadnení vyššie uvedeného podstatnou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je či bol sťažovateľ v predmetnej veci primerane a v zákonom rozsahu zaťažený dôkazným bremenom.

Všeobecné východiská

55. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že na proces daňovej kontroly, určovania a vyrubovania daňových povinností sa vzťahuje všeobecný daňový procesný predpis - Daňový poriadok, pokiaľ zákon o dani z príjmov neupravuje inak (§ 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Keďže procesný režim a postup príslušných orgánov v rôznych daňových otázkach sú spoločné, možno v tomto rozsahu uplatňovať spoločné procesné daňové zásady a judikátorne závery týkajúce sa procesného postupu podľa Daňového poriadku, pokiaľ osobitný predpis (zákon o dani z príjmov) neupravuje inak.

56. Aj v daňovom konaní týkajúcom sa dane z príjmov preto platí, že dôkazné bremeno na preukázaní zákonných podmienok daňových oprávnení na úseku dani z príjmov (vrátane uplatnených daňových výdavkov) prioritne ťaží daňový subjekt (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt.

Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže mu byť priznané daňové oprávnenie (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

57. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy. Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcovi dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

58. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je ale akákoľvek pochybnosť správcovi dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcovi dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre priznanie daňového oprávnenia (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

59. Hoci z procesného hľadiska sa pri dokazovaní postupuje pri jednotlivých daniach rovnako, z materiálneho hľadiska je potrebné jednotlivé typy daní odlišovať. Kasačný súd v tomto smere preto dáva do pozornosti, že podmienky pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu (§ 2 písm. i) a § 21 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov) a podmienky pre uplatnenie práva na odpočet dane v oblasti dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1, 2 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon o DPH“) nie sú identické, ale naopak, sú odlišné.

60. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2015 na účely tohto zákona sa rozumie... i) 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, 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...

61. 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) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej...

62. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. od 1. januára 2016 zdaniteľných príjmov. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok aj riadne zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii.

63. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal (listinne a v prípade vznesených dôvodných pochybností aj inými dôkazmi) vynaloženie/vznik daňových výdavkov, resp. či takýto výdavok skutočne vznikol (nestačí pritom len realizácia platby). V prípadoch deklarováných odplatných nadobudnutí tovaru (výdavok ako kúpna cena) daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané že k prijatiu tovaru deklarovaneho v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf 45/2015 zo dňa 26. januára 2017).

64. Kasačný súd v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve a len k preukázaniu týchto podmienok. Rovnako aj vznášanie pochybností správcom dane musí byť smerované k spochybneniu splnenia predmetných podmienok. Všetky vyššie uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť. Podmienky uplatnenia daňového výdavku buď objektívne sú alebo nie sú dané.

65. Z hľadiska podmienok vecnosti a preukázateľnosti daňového výdavku (nákladu) kasačný súd konštatuje, že tieto, ako vyplýva už z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, sa pri výdavkoch voči obchodným partnerom vzťahujú na vzťah medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom. Vo vzťahu práve k týmto skutočnostiam ťaží dôkazné bremeno aj daňový subjekt. Súčasne z tohto dôvodu platí, že prípadné pochybnosti na strane subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo druhých a ďalších odberateľov nie sú bez ďalšieho pochybnosťami, ktoré by boli schopné spochybníť splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie daňového výdavku. Jednoduché zistenia, že subdodávateľ nedisponuje výrobnými kapacitami, personálnym substrátom alebo porušuje svoje daňové povinnosti bez ďalšieho neznamenajú, že tovar/služba neboli daňovému subjektu jeho priamym dodávateľom dodané a v tomto smere tiež neznamenajú, že daňové výdavky na časti reťazca dodávateľ a daňový subjekt nespĺňajú podmienku preukázateľnosti, vecnosti a zaúčtovania.

66. V súvislosti s vyššie uvedeným je potrebné dať to pozornosti, že jednou z odlišností medzi podmienkami uznania daňového výdavku (nákladu) a podmienkami priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu, na rozdiel od práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty (postavenie zdaniteľnej osoby - § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 a 53, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

67. Z tohto dôvodu preto platí, že zákonné dôvody pre odmietnutie uznania uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov je potrebné skúmať individuálne, osobitne od zákonných dôvodov pre odmietnutie uznania uplatneného práva na odpočet dane na dani z pridanej hodnoty. Hoci faktické skutočnosti správcom dane zistené v rámci kontroly na dani z pridanej hodnoty môžu byť užitočné a využiteľné aj v rámci kontroly na dani z príjmov (a naopak) neznamená to však, že neuznanie uplatnenia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty musí automaticky znamenať aj neuznanie uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov.

68. Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni plne harmonizovanou daňou na rozdiel od dane z pridanej hodnoty. Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice o DPH). Preto

rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice o DPH nie je uplatniteľná v oblasti rozhodovania o dani z príjmov.

Aplikácia na prípad sťažovateľa

69. Aplikujú vyššie uvedené na prípad sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že žalovaný, správca dane a správny súd pochybili, pokiaľ založili svoje pochybnosti o preukázaní podmienok uplatnených daňových výdavkov (nákladov) sťažovateľa z obchodov so spoločnosťami Mima Market s.r.o., Nikla s.r.o. a CORAL spol. s.r.o. (nákupy kuracieho mäsa) len na skutočnostiach týkajúcich sa subdodávateľov sťažovateľa - spoločností N&Y, s.r.o., LABET, s.r.o., FROSTIM, s.r.o., ILANA, s.r.o. a SLOVFRANCE, s.r.o. Samotné skutočnosti, že predmetné subdodávateľské spoločnosti sú pochybné, nekontaktné, nemajú dostatok materiálnych a personálnych podmienok pre vykonávanie podnikateľskej činnosti neznamenujú, že spoločnosti Mima Market s.r.o., Nikla s.r.o. a CORAL spol. s.r.o. nedodali deklarovaný tovar sťažovateľovi a že tento za predmetný tovar deklarovaným dodávateľom nezaplátil a následne ho nepoužil na svoju podnikateľskú činnosť. Inými slovami pochybnosti o tom, či deklarované dodávateľské spoločnosti (Mima Market s.r.o., Nikla s.r.o. a CORAL spol. s.r.o.) nadobudli tovar z legálnych subdodávateľských zdrojov a legálnym spôsobom (neukracujúc štát napríklad na dani z pridanej hodnoty v rámci vykonštruovaného subdodávateľského obchodného reťazca) nemajú relevanciu z pohľadu § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v tom smere, či má byť preukázaný, vynaložený a zaúčtovaný daňový výdavok (náklad) uznaný sťažovateľovi.

70. Kasačný súd konštatuje, že správca dane, žalovaný a ani správny súd nepomenovali a nepoukázali na žiadne pochybnosti týkajúce sa reťazca medzi deklarovanými dodávateľmi (Mima Market s.r.o., Nikla s.r.o. a CORAL spol. s.r.o.) a sťažovateľom, ktoré by nasvedčovali tomu, že deklarovaný tovar nebol dodaný, zaplatený, riadne zaúčtovaný a využiteľný na ďalšie podnikateľské aktivity sťažovateľa. Nepoukázali na žiadne pochybnosti týkajúce sa prepravy tovaru, nakladania s predmetným tovarom na dotknutom úseku, jeho skladovania a pod. Kasačný súd sa tiež stotožnil s názorom sťažovateľa, že neboli pomenované ani žiadne jednoduché pochybnosti týkajúce sa deklarovaných dodávateľov sťažovateľa - spochybnenie ich materiálneho či personálneho vybavenia na vykonávanie podnikateľskej činnosti a pod.

71. Za tohto stavu musí kasačný súd konštatovať, že správca dane a žalovaný neprodukovali žiadne dôkazy, ktorými by spochybnili splnenie zákonných podmienok uznania daňového výdavku (nákladu) pri dodávkach kuracieho mäsa od spoločností Mima Market s.r.o., Nikla s.r.o. a CORAL spol. s.r.o. podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov - teda nespochybnili ich (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a ani ich (iii) zaúčtovanie. Za takéhoto stavu preto nemohlo prejsť dôkazné bremeno v daňovom konaní na sťažovateľa a ani nemožno konštatovať neunesenie jeho dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatnených daňových výdavkov (nákladov) z predmetných sporných obchodov. Je preto dôvodná výhrada/námietka sťažovateľa, že bol zo strany finančných orgánov vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatnených daňových výdavkov (nákladov) na nákup kuracieho mäsa neprímerane zaťažený dôkazným bremenom a boli mu vyčítané také skutočnosti (týkajúce sa subdodávateľského reťazca), na ktoré nemal sťažovateľ vplyv a nemali relevanciu z pohľadu uplatneného daňového oprávnenia. Z tohto dôvodu preto tak rozhodnutie správcu dane, žalovaného ako aj napadnutý rozsudok správneho súdu vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci.

72. Keďže kasačný súd v predmetnej veci zistil dôvod pre zmenu napádaného rozsudku správneho súdu v časti nedostatkov týkajúcich sa neuznania daňových výdavkov sťažovateľa vyplývajúcich z deklarovaných dodaní kuracieho mäsa od dodávateľov Mima Market, s.r.o., Nikla s.r.o. a CORAL spol. s.r.o., ďalšie námietky sťažovateľa neposudzoval, keďže ich posúdenie by nemalo vplyv na výrok a už prezentované závery kasačného súdu.

73. V ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov, aby náležite pomenovali relevantné dôvodné pochybnosti o splnení podmienok pre uznanie daňového výdavku (nákladu) spočívajúceho v nákupe kuracieho mäsa podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, a to na úseku obchodného reťazca medzi dodávateľmi sťažovateľa (spoločnosť Mima Market s.r.o., Nikla s.r.o. a CORAL spol. s.r.o.) a umožnili sťažovateľovi sa k týmto vyjadriť, prípadne zistené pochybnosti odstrániť. V prípade, ak správca dane a žalovaný nebudú schopní vzniknúť relevantné pochybnosti, budú musieť

sťažovateľom uplatnené daňové výdavky z nákupu kuracieho mäsa od spoločností Mima Market s.r.o., Nikle s.r.o. a CORAL spol. s.r.o. uznať.

V.

Záver

74. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpia aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c). ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

75. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (bod 73 tohto rozsudku). Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

76. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.