

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/41/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200770
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200770.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobkyne: Di Mihálik, s.r.o., so sídlom Jesenského 1089/11, 010 01 Žilina, IČO: 36 393 011, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Aurela Stodolu 12, Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102294501/2019 zo dňa 4. októbra 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 24/2020-125 zo dňa 2. júna 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. Účastníkom konania právo 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.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101404805/2019 zo dňa 10. júna 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. 100721351/2019 zo dňa 25. marca 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 žalobkyňi rozdiel dane na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 419.898,72 €.
2. Podľa zistení správcu dane žalobkyňa v roku 2015 účtovala dodávateľské faktúry od spoločností:
 - DREKOL s.r.o., Bratislava, za dodávku tovaru (rôznych druhov drevín) a služieb (čistenie porastov po ťažbe a ťažobné práce), pričom zo všetkých faktúr bola v daňových výdavkoch uplatnená suma 1.221.979,18 €,
 - NNN Trstená s.r.o., Modra, za dodávky guľatiny, pričom zo všetkých faktúr bola v daňových výdavkoch uplatnená suma 528.396,32 €,

- AI TEK, a.s., Bratislava, za dodávku ťažobných prác, pričom zo všetkých faktúr bola v daňových výdavkoch uplatnená suma 103.478,47 €,
- REPOIL s.r.o., Dolný Kubín, za dodávku ťažobných prác a služieb čistenia, pričom zo všetkých faktúr bola v daňových výdavkoch uplatnená suma 54.776,54 €.

Zistenia k spoločnosti DREKOL s.r.o.

3. Vo vzťahu k spoločnosti DREKOL s.r.o. správca dane uviedol, že sa mu nepodarilo vypočítať konateľa predmetnej spoločnosti v čase zdaniteľných obchodov (pána Rastislava Badina), keďže nepreberal zásielky a bol nekontaktný. V rámci kontroly však využil informácie a dôkazy získané z preverovania zdaniteľných obchodov v súvislosti s daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia november a december 2015 u žalobkyne. Počas predmetnej kontroly správca dane zistil, že sídlo predmetnej spoločnosti je virtuálne a nenachádza sa na ňom jej označenie. Predmetná spoločnosť nepredložila požadované účtovné doklady za účelom kontroly.

4. Z vypočítania pána Rastislava Badina, konateľa predmetnej spoločnosti v čase zdaniteľných obchodov, vyplynulo, že spolupráca so žalobkyňou začala na jar 2015. Podrobnosti si nepamätal, ale spolupráca bola nadviazaná cez pána Y. Y.. Obchodné zmluvy podpisoval on a pán H. H., pán Y. mal splnomocnenie konať za spoločnosť DREKOL s.r.o. Faktúry vystavoval a podpisoval osobne. Dodávanú drevnú hmotu zabezpečoval subdodávateľsky a následne ju dodával žalobkyňi. Dodávky boli uskutočňované v rôznych miestach, išlo o skládky dreva, kde sa drevo nakladalo na nákladné vozidlá žalobkyne alebo do vagónov, ktoré označila žalobkyňa. Nakládku preberal vždy zamestnanec žalobkyne, preukazy o pôvode dreva vypisoval niekto od dodávateľov spoločnosti DREKOL s.r.o. a podpisoval ich pán Badin. Drevnú hmotu tiež označovali a kubíkovali dodávatelia spoločnosti DREKOL s.r.o., prebraná bola vždy ociachovaná drevná hmota. Dodávky pre spoločnosť DREKOL s.r.o. mali zabezpečovať spoločnosti NLT s.r.o. a Intergal SR s.r.o.

5. Služby, ktoré mala spoločnosť DREKOL s.r.o. dodávať žalobkyňi, boli rovnako zabezpečované subdodávateľsky, týchto však nevedel pán Badin identifikovať, zamestnancov predmetná spoločnosť nemala. Dodávka služieb prebiehala tak, že žalobkyňa odkúpila od vlastníkov lesov konkrétny úsek porastu na vyťaženie, následne uzatvorila so spoločnosťou DREKOL s.r.o. zmluvu a svedok prostredníctvom subdodávateľov zabezpečil vykonanie prác.

6. Správca dane vypočul aj A. Y. Y., ktorý uviedol, že pozná pána Badina, nepamätal si na splnomocnenie konať v mene spoločnosti DREKOL s.r.o. Analýzou v informačnom systéme Finančnej správy Slovenskej republiky správca dane zistil, že A. Y. Y. nebol splnomocneným zástupcom spoločnosti DREKOL s.r.o.

7. Zo zistení správcu dane tiež vyplývalo, že z daňového priznania pre DPH a z kontrolných výkazov v spornom období nevyplývalo, že by spoločnosť DREKOL s.r.o. prijala dodávku tovaru od nejakých subdodávateľov. Rovnako z informácií obsiahnutých v informačnom systéme Finančnej správy Slovenskej republiky bolo zistené, že spoločnosť DREKOL s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2015 na dani z príjmov právnickej osoby podala nulové daňové priznanie a deklarovala tiež nulový výnos z hospodárskej činnosti a základ dane. Nepriznala teda žiadne príjmy (výnosy) z faktúr vystavených pre žalobkyňu.

8. Správca dane kontaktoval spoločnosť Integral SR, s.r.o., ktorá si zásielku neprebrala.

9. Správca dane preveroval fakturačný tok drevnej hmoty od dodávateľa spoločnosti DREKOL s.r.o., cez žalobkyňu až po odberateľské spoločnosti - DOS Slovakia s.r.o a Rettenmeier Tatra Timber s.r.o. Zistil pritom, že dodávané drevo je pri fakturácii zo strany spoločnosti DREKOL s.r.o. pre žalobkyňu uvádzané všeobecne, špecifikované je až vo faktúrach pre odberateľské spoločnosti (o aké konkrétne drevo ide), pričom nekorešpondujú ani množstvá dodávaného dreva. Žalobkyňa preto v jednotlivých dodávkach deklaruje väčšie množstvo dodanej drevnej hmoty ako jej odberateľ po prebratí dodávok uznal k fakturácii. Preukazy o pôvode dreva posúdil správca dane ako dodatočne vyhotovené a popierajúce skutočnosť, že spoločnosť DREKOL s.r.o. naozaj dodávala sporné drevo žalobkyňi.

10. Dožiadaním Okresného úradu Čadca správca dane tiež zistil, že ciachy, ktorými bolo označené dodávané drevo boli evidované pre žalobkyňu (pod jej predchádzajúcim obchodným menom - Drevoindustria Mihálik s.r.o.) a nemohli byť používané spoločnosťou DREKOL s.r.o.

11. Z pohybu na sklade podľa partnerov - teda zo skladovej evidencie žalobkyne správca dane zistil, že za obdobie október 2015 až december 2015 žalobkyňa evidovala príjem drevnej hmoty na sklad z

ťažby, ktorá mala pochádzať od spoločnosti Obecné lesy Ratková a Urbár Rybník v celkovom objeme 944,86 m³, avšak na faktúrach pre žalobkyňu od spoločnosti DREKOL s.r.o. je deklarované vyťaženie celkovo 1.809,29 m³ drevnej hmoty. Ide teda o rozpor medzi množstvom drevnej hmoty prijatej na sklad a vyťaženej dreveniny deklarovanej na faktúrach.

Zistenia k spoločnosti NNN Trstená s.r.o.

12. Konateľom spoločnosti NNN Trstená s.r.o. bol v spornom období Ing. Viliam Šindler, ktorého správca dane predvolal na ústne pojednávanie. Počas svojho výsluchu uviedol, že spoločnosť NNN Trstená s.r.o. sa v roku 2015 zaoberala nákupom a predajom drevnej hmoty, žalobkyňa bola hlavnou nákupkyňou drevnej hmoty. Konateľ žalobkyne poznal už dávnejšie. Objednávky prijímal osobne a najčastejšie aj osobne preberal tovar od subdodávateľov. Tovar - guľatinu nakupoval od rôznych spoločností, nevedel konkrétne od koho. Ciachy na guľatine boli dané buď subdodávateľom alebo žalobkyňou. Spoločnosť NNN Trstená s.r.o. kupovala drevo priamo na skládkach a z odvozného miesta bolo drevo predávané žalobkyňi. Spoločnosť vystavovala doklady o pôvode dreva a vždy ich dostával prepravca. Spoločnosť NNN Trstená s.r.o. nevykonávala prepravu dreva, túto zabezpečovala žalobkyňa prostredníctvom svojich vozidiel. Zoznam dodávateľov drevnej hmoty mal pán Šindler predložiť následne, čo však neurobil.

13. Nástupnícka spoločnosť Eurotransfer, spol. s.r.o., od ktorej správca dane požadoval predloženie účtovnej dokumentácie, bola nekontaktná. Analýzou v informačnom systéme Finančnej správy Slovenskej republiky bolo zistené, že spoločnosť NNN Trstená s.r.o. zanikla zlúčením dňa 8. septembra 2015, mala právneho nástupcu spoločnosť ALEXANDRA & BV, s.r.o., ktorá za zdaňovacie obdobie roka 2015 na dani z príjmov právnickej osoby nepodala daňové priznanie. Z tejto skutočnosti správca dane vyvodil, že prípadné príjmy z faktúr vystavených pre žalobkyňu neboli zdanené.

Zistenia k spoločnosti AI TEK, a.s.

14. Správca dane zistil, že predsedom predstavenstva predmetnej spoločnosti v čase obchodov so žalobkyňou bol pán Rastislav Baďin. Pán Baďin sa na predvolania správcu dane nedostavil, preto správca dane využil zistenia z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august 2012 u daňového subjektu ArchinCon s.r.o. a zdaňovacie obdobia november a december 2015 u žalobkyne.

15. Pán Baďin v rámci svojej výpovedi v inom konaní potvrdil dodanie služieb žalobkyňi. Lokality, kde boli práce vykonávané boli uvedené na jednotlivých faktúrach. Práce prebiehali tak, že žalobkyňa odkúpila od vlastníkov lesov konkrétny úsek porastu na vyťaženie, uzatvorila so spoločnosťou AI TEK, a.s. zmluvu a tá cez subdodávateľov zabezpečila vykonanie prác. Konkrétne spoločnosti pán Baďin uviesť nevedel.

16. Spoločnosť AI TEK, a. s. bola počas daňovej kontroly nekontaktná, nepredložila vyžiadajú účtovnú dokumentáciu.

17. Podľa záznamov správcu dane spoločnosť AI TEK, a.s. podala daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015, v ktorom neboli uvedené žiadne dodania tovarov a služieb. Následne boli podané dodatočné daňové priznania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia november a december 2015, v ktorom deklarovala nulové odpočítanie dane za dodané služby a tovary. Predmetná spoločnosť preto podľa správcu dane nedisponovala žiadnymi dokladmi, ktoré by dokazovali, že prijala od iných platiteľov dane dodávky tovaru či služieb. Toto potvrdzuje aj kontrolný výkaz za kontrolované obdobie. Rovnako správca dane analýzou v informačnom systéme Finančnej správy Slovenskej republiky zistil, že spoločnosť AI TEK, a.s. nepodal daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015. Z toho správca dane vyvodil, že príjmy z faktúr vystavených spoločnosťou AI TEK, a.s. pre žalobkyňu neboli zdanené.

18. Z pohybu na sklade podľa partnerov - z predloženej kontroly skladovej evidencie správca dane zistil, že za obdobie október až december 2015 žalobkyňa neevidovala žiadny príjem drevnej hmoty na sklad z ťažby, ktorá by pochádzala od Mestských lesov Považská Bystrica. A to napriek tomu, že spoločnosť AI TEK, a.s. v dotknutých faktúrach fakturovala ťažbu drevnej hmoty v celkovom objeme 1.541,43 m³, ktorá mala byť vyťažená v čase od 12. októbra 2015 do 20. novembra 2015.

Zistenia k spoločnosti REPOIL s.r.o.

19. Správca dane k sporným uplatneným výdavkom vypočul splnomocnenca spoločnosti REPOIL s.r.o. A. K. J.. Tento uviedol, že jeho splnomocnenie v daňovom konaní malo byť ukončené k 20. júla 2015 a k otázkam správcu dane k vystaveným faktúram sa nevedel vyjadriť. V spornom období bol konateľom spoločnosti REPOIL s.r.o. pán Peter Kubančík. Tento bol pre správcu dane nekontaktný a nedostavil sa na výsluch. Správca dane preto využil zistenia z preverovania zdaniteľných obchodov v súvislosti s daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november a december 2015 u žalobkyne.

20. Správca dane zistil, že žalobkyňa si uplatnila nárok na odpočítanie dane z prijatých faktúr od spoločnosti REPOIL s.r.o. za ťažobné práca v lokalite Partizánska Lupča. K správcovi dane sa dostavil pán Rastislav Badin, konateľ spoločnosti REPOIL s.r.o. v období 3. február 2016 až 9. jún 2016, ktorý uviedol, že faktúry vystavené spoločnosťou REPOIL s.r.o. sú riadne zaúčtované v účtovníctve a zaevidované v záznamoch pre účely DPH. Práce prebiehali tak, že žalobkyňa si u spoločnosti REPOIL s.r.o. objednala ťažbu a vyčistenie konkrétneho porastu a spoločnosť REPOIL s.r.o. zabezpečila vykonanie predmetných prác subdodávateľsky.

21. Správca dane z predložených dokladov zistil, že spoločnosť DREKOL s.r.o. fakturovala spoločnosti REPOIL s.r.o. rovnaké služby ako fakturovala spoločnosť REPOIL s.r.o. žalobkyňi. Z pohybu na sklade podľa partnerov - teda zo skladovej evidencie správca dane zistil, že za obdobie október až december 2015 eviduje žalobkyňa príjem drevnej hmoty na sklad z ťažby, ktorá mala pochádzať od spoločností Urbár Liptovská Lužná a Urbár Partizánska Lupča. Z evidencie však nie je zrejmé, ktorá dodávka mala byť priamo od už uvedených spoločností a ktorá mala pochádzať z ťažby, keďže množstvo drevnej hmoty je odlišné od množstva vyťaženej dreveniny, deklarovanej na predložených faktúrach.

22. Miestnym zisťovaním správca dane zistil, že spoločnosť REPOIL s.r.o. má virtuálne sídlo, v určenej lehote nepredložila účtovnú dokumentáciu.

Spoločne k zisteniam týkajúcim sa predmetných spoločností

23. Vyššie uvedené zistenia a pochybnosti správca dane komunikoval žalobkyňi, ktorá mu v nadväznosti na jeho výzvu predložila záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy zo dňa 7. decembra 2015, 8. decembra 2015 a 9. decembra 2015. Správca dane však zastával názor, že tieto doklady nepreukazujú dodanie tovaru od deklarovanej dodávateľa.

24. S ohľadom na už uvedené správca dane uzavrel, že v predmetnej veci nebolo preukázané reálne dodanie tovarov a služieb žalobkyňi od deklarovanej dodávateľov, a preto neboli splnené podmienky pre uplatnenie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Z tohto dôvodu správca dane podľa § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov upravil výsledok hospodárenia pri zisťovaní základu dane za predmetné zdaňovacie obdobie.

25. Žalovaný rozhodnutím č. 102294501/2019 zo dňa 4. októbra 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí stotožnil so zisteniami správcu dane. Pokiaľ žalobkyňa uvádzala, že správca dane odignoroval ňou predkladané dôkazy, podľa názoru žalovaného išlo len o všeobecné tvrdenia. Žalobkyňa nepoukázala na to, ktoré konkrétne dôkazy správca dane opomenul. K výpovedi pána Rastislava Badina žalovaný uviedol, že správca dane vykonal viacero úkonov v záujme jeho vypočutia, avšak neúspešne. Preto použil jeho staršiu výpoveď z inej daňovej kontroly zo dňa 10. novembra 2016. I keď pán Badin potvrdil dodanie tovarov a služieb spoločnosťami DREKOL s.r.o. a AI TEK s.r.o., tieto tvrdenia sa ukázali ako nepravdivé a nemajúce oporu v ďalšom vykonanom dokazovaní. Správcovi dane sa pritom napriek snahe a viacerým úkonom nepodarilo získať ani účtovnú dokumentáciu od predmetných spoločností.

26. Rovnako tak bola nedôveryhodná aj výpoveď Ing. Viliama Šindlera, ktorý nepreukázal svoje tvrdenia o reálnom dodaní tovaru žalobkyňi.

27. Podľa názoru žalovaného bolo na žalobkyňi, aby preukázala, že zúčtovanie sporných vystavených faktúr vychádzalo z reálneho základu a že dodanie tovaru a služieb uvedených na týchto faktúrach bolo aj reálne vykonané subdodávateľmi, ktorých identifikáciu žalobkyňa nijako nepreukázala. Na preukázanie tejto skutočnosti nepostačuje podľa žalovaného len formálne doloženie dokladov a ich zaúčtovanie, či úhrada faktúr. Dôvodom nepriznania daňových výdavkov v predmetnom prípade

nebolo podvodné konanie ani účasť žalobkyne na podvodnom reťazci. Dôvodom bolo, že u priamych dodávateľov žalobkyne nebolo preukázané reálne dodanie predmetu fakturácií.

28. Bezhotovostná úhrada dodávateľských faktúr na bankové účty dodávateľov nemohla vyvrátiť pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako sú deklarované v predložených faktúrach od dodávateľov. Preprava komodity dreva zabezpečovaná žalobkyňou môže byť relevantným dôkazom len vtedy, ak príslušné doklady boli vystavené na základe skutočného reálneho plnenia. Predložené záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy preukazujú len všeobecné údaje (dátum prepravy, kto prepravu uskutočňuje, EČV vozidla, miesto nakládky a vykládky, druh nákladu), avšak nepreukazujú, od ktorého dodávateľa je drevná hmota obstaraná, nadobudnutá a nakladaná na motorové vozidlo. Žalovaný tiež dal do pozornosti pochybnosti, ktoré vznikli v dôsledku zistení ohľadom ciachovania dreva, či s ohľadom na zistenia týkajúce sa preukazov o pôvode dreva. Správca dane a žalovaný teda spochybnili nákup tovarov a služieb žalobkyňou v roku 2015 od deklarovaných dodávateľov.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

29. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

30. Žalobkyňa zastávala názor, že riadne preukázala dodanie drevnej hmoty a poskytnutie prác od dodávateľov uvedených na faktúrach exaktnými dôkazmi - výpoveďami svedkov, bezhotovostnou úhradou dodávateľských faktúr na bankové účty dodávateľov, prepravou komodity zabezpečenou žalobkyňou a stanoviskom Okresného úradu Rimavská Sobota, pozemkového a lesného odboru zo dňa 4. septembra 2017. Zdôraznila pritom, že tak pán Rastislav Badin ako aj Ing. Viliam Šindler potvrdili realizáciu zdaniteľných obchodov.

31. Podľa názoru žalobkyne správca dane a žalovaný viedli dokazovanie neobjektívne, zohľadňovali výlučne skutočnosti v neprospech žalobkyne. Súčasne tiež nedostatočne zistili skutkový stav, keď nevyhoveli žiadosti žalobkyne na overenie jej odberateľov. Rovnako nezabezpečili účtovníctvo spoločnosti DREKOL s.r.o., ktoré malo byť uložené na sklade v Trstenej na ulici Oravickej, ale žalobkyňa k nemu nemala prístup.

32. Žalobkyňa tiež namietala, že správca dane neuviedol žiadne ustanovenia hmotnoprávneho či procesného predpisu, ktoré boli žalobkyňou porušené. A ani neuviedol, v čom vidí nezákonnosť v konaní žalobkyne.

33. S odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp. zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19. augusta 2010 či sp. zn. 7 Sžf 41/2013 zo dňa 28. mája 2015 žalobkyňa dôvodí, že nemožno od nej požadovať, aby niesla dôkazné bremeno vo vzťahu k subdodávateľským článkom reťazca, pričom predložením faktúr a dispozíciou s materiálnym plnením žalobkyňa vyčerpala svoje dôkazné bremeno. Rovnako žalobkyňa nemôže byť dávaná na ťarchu to, že jej dodávateľia alebo subdodávateľia porušili svoje daňové povinnosti, resp. nepodali daňové priznania. Žalobkyňa tiež poukázala na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-80/11 a C-142/11 a zdôraznila, že v predmetnej veci konala v dobrej viere a s primeranou obozretnosťou.

34. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zopakoval skutkovú a právnu argumentáciu z napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

35. Správny súd rozsudkom č. k. 11 S 24/2020-125 zo dňa 2. júna 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.

36. Správny súd zastával názor, že správca dane a žalovaný viedli dokazovanie zákonným spôsobom a v postačujúcom rozsahu. Záver príslušných orgánov, že nebola potvrdená vierohodnosť účasti fakturovaných dodávateľov na deklarovaných obchodoch, tak ako je uvedené na sporných faktúrach, je opodstatnený a súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou. Samotné zistenie, že dodávateľia nie sú ekonomicky činní, nekontaktní, nespupracujú so správcom dane, nemajú materiálne a personálne prostriedky na realizáciu dohodnutých dodávok, že pohyb tovaru a financií nie je odzrkadlený v daňových vstupoch a výstupoch, vrátane sporného použitia registrovaných ciach a sporného obsahu o pôvode dreva, jednoznačne spochybňujú reálnosť dodávok tovaru alebo služieb podľa sporných faktúr. V predmetnej veci nebol známy pôvod dreva, ako odberateľ na uskladnenie a spracovanie dreva je zapísaný len fakturovaný dodávateľ. Dodávateľské spoločnosti nedisponovali tovarom,

osobne neposkytovali služby, nevykazovali ekonomickú činnosť, stali sa nekontaktnými a boli personálne prepojené.

37. Použitie ciachy na dodanom dreve patrili žalobkyni, čo svedčí podľa správneho súdu o tom, že drevo vyťažila sama pre seba a dodávateľské spoločnosti na sporných faktúrach boli do obchodného reťazca vložené umelo, a to za účelom zníženia daňovej povinnosti žalobkyne.

38. Správny súd zdôraznil, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt, pričom v rámci svojho dôkazného bremena musí daňový subjekt preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Samotné faktúry sú len formálnou podmienkou pre uznanie daňového výdavku. Žalobkyňa pritom nepredložila žiaden relevantný dôkaz, ktorý by preukázal dodanie tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov. Svedecké výpovede potvrdzovali dodanie len formálne, neboli podložené relevantnými dôkazmi a dokladmi. Správca dane podľa správneho súdu dôvodne rozšíril dokazovanie aj nad rámec právnej sféry žalobkyne, pričom žalobkyňu v tomto smere nezaťažoval dôkazným bremenom. Samotná skutočnosť, že v rámci preverovania hodnovernosti deklarovaných obchodov boli preverovaní subdodávatelia žalobkyne neznamena, že táto bola zaťažená dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností týkajúcich sa týchto subdodávateľov.

39. Na záver správny súd uviedol, že žalobkyňa nepreukázala, že by vynaložila uplatnené výdavky v súlade s deklarovanými spornými faktúrami. V predmetnej veci preto absentuje znak preukázateľnosti vynaložených výdavkov na plnenia poskytnuté fakturovanými dodávateľmi, u ktorých nebolo preukázané, že by boli skutočnými dodávateľmi.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

40. Proti rozsudku správneho súdu podala v zákonnej lehote žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhla, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

41. Sťažovateľka namietala, že podľa rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb na daňovom subjekte. Avšak toto dôkazné bremeno nie je absolútne. V predmetnej veci sťažovateľka podľa vlastných slov preukázala dodanie drevnej hmoty od dodávateľov uvedených na faktúrach exaktnými dôkazmi, čím si splnila svoju dôkaznú povinnosť, a to nielen po formálnej stránke. Sťažovateľka preto spochybňuje tvrdenie správneho súdu, že v prípade ňou uplatnených výdavkov absentuje znak preukázateľnosti. Podľa názoru sťažovateľky je vždy rozhodujúce posúdenie ekonomického charakteru jednotlivých plnení, ktoré sú obsahom právneho úkonu a ktoré súvisia s kauzou právneho úkonu. Z daňového hľadiska je hospodárska kauza významnejšia ako samotný typ právneho úkonu. Sťažovateľka pritom preukázala hospodársku kauzu a cieľ svojich obchodov.

42. Podľa názoru sťažovateľky správne orgány ako aj správny súd od nej požadovali preukázanie skutočností, na ktorých preukázanie nemá reálnu možnosť. Príslušné orgány prenášali dôkazné bremeno na sťažovateľku napriek tomu, že nebola spochybnená reálna existencia tovaru - drevnej hmoty. Sťažovateľka namietala, že na ňu nemôže byť prenášaná zodpovednosť za konanie iných daňových subjektov či nesplnenie daňových povinností zo strany jej dodávateľov. Podľa rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ak vzniknú pochybnosti z dôvodu preverovania účtovnej evidencie dodávateľov sťažovateľky, nemôže to mať negatívny dopad na výsledok daňovej kontroly. Sťažovateľka nemohla predpokladať, že títo si nebudú riadne viesť účtovnú dokumentáciu. Súčasne sťažovateľke nevyplýva žiadna zákonná povinnosť nahrádzať účtovnú dokumentáciu jej dodávateľov.

43. Sťažovateľka tiež namieta, že v daňovej oblasti nemôže byť sankcionovaný ten, kto konal v dobrej viere a v súlade so zákonom. Podľa jej slov mala sťažovateľka konať v dobrej viere a preukázateľne obstarala drevnú hmotu. Svojich obchodných partnerov si overila lustráciou na webovej stránke obchodného registra, na webe finstat.sk, na stránke Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, mala o dodávateľoch informácie o sídle, IČO, DIČ a IČ DPH. Sťažovateľka tak prijala všetky potrebné opatrenia a do obchodnej spolupráce vstúpila po tom, ako si svojich obchodných partnerov

riadne preverila. Nemôže niesť zodpovednosť za ďalší chod jej obchodných partnerov a za plnenie ich povinností voči štátu.

44. Keďže v predmetnej veci nedošlo k pochybeniu na strane sťažovateľky, v súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie jej môže byť odopreté daňové oprávnenie len vtedy, ak jej správca dane preukáže, že obchody boli súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom sťažovateľka vedela alebo musela vedieť. Nestačí preto len spochybnit' zdaniteľný obchod, ale správca dane musí vyvrátiť daňovým subjektom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovených podmienok alebo preukázať vedomosť o prípadnom podvode na strane dodávateľa. V tomto prípade však dôkaz o spáchaní podvodu alebo zneužití práva zo strany dodávateľov sťažovateľky predložený nebol.

45. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom zhrnul svoju argumentáciu prednášanú počas správneho súdneho konania a zdôraznil, že výdavky sťažovateľky nespĺňali jednu zo svojich zákonných podmienok - preukázateľnosť vynaloženia. Sťažovateľka nepredložila dôkazy, ktorými by vyvrátila pochybnosti žalovaného o identite dodávateľov deklarovaných služieb a tovarov. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti považoval žalovaný za neodôvodnené, pričom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

46. 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

47. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky 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 sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

48. Kľúčovou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľkou vyzvaný je, či bola sťažovateľka v predmetnej veci primerane a v zákonom rozsahu zaťažená dôkazným bremenom.

Všeobecné východiská

49. 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 judikatórne závery týkajúce sa procesného postupu podľa Daňového poriadku, pokiaľ osobitný predpis (zákon o dani z príjmov) neupravuje inak.

50. 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 nepostačuje 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).

51. 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 spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (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 správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

52. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je ale akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu 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).

53. 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.

54. 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...

55. 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...

56. 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.

57. 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 deklarovaných 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 deklarovaného 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).

58. 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.

59. 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 spochybniť 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.

60. 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).

61. 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.

62. 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 sťažovateľky

63. Aplikujúc vyššie uvedené na prípad sťažovateľky sa kasačný súd stotožňuje s názorom správneho súdu, že skutočnosti zistené správcom dane a žalovaným tak, ako boli pomenované v prvostupňovom

rozhodnutí a v rozhodnutí žalovaného, a ktoré boli aj náležite komunikované sťažovateľke s možnosťou ich vyvrátenia, spochybňujú samotné vynaloženie daňového výdavku a deklarované dodanie tovarov a služieb za protihodnotu pre sťažovateľku - teda ich preukázateľnosť.

64. Zo zistení správcu dane a žalovaného vyplýva, že deklarovaný dodávateľ drevnej hmoty (spoločnosť DREKOL s.r.o.) bola nekontaktná spoločnosť, bez reálneho sídla, ktorá nepredložila kompletnú účtovnú dokumentáciu. Jej konateľ v čase uzatvorenia obchodov nevedel podrobne uviesť miesta nakládok a vykládok tovaru, špecifikovať vozidlá realizujúce prepravu tovaru, subdodávateľov (resp. pôvodcov tovaru) a jeho vyjadrenia boli len veľmi všeobecné. Rovnako deklarované dodávky tovaru, čo do rozpisu a množstva tovaru, nekorešpondovali s množstvom tovaru a štruktúrou, ktorú mali prevziať odberatelia sťažovateľky, napriek tomu, že išlo o ten istý tovar. Podozrenia správcu dane potvrdzovali aj zistenia vyplývajúce z kontrolných výkazov a daňových priznaní spoločnosti DREKOL s.r.o., z ktorých vyplýva, že táto nedeclarovala dodávky tovaru od žiadnych subdodávateľov a najmä nepriznala a ani nezdanila žiadny príjem z obchodov so sťažovateľkou. Za zásadné zistenie považuje kasačný súd, v zhode so správnym súdom, to, že drevo, ktoré malo byť sťažovateľke dodávané spoločnosťou DREKOL s.r.o., bolo ciachované práve ciachou registrovanou pre sťažovateľku (nie inou ciachou iného subjektu).

65. Všetky vyššie uvedené skutočnosti vo svojom súhrne nasvedčujú tomu, že sťažovateľka v skutočnosti nenakúpila tovar od spoločnosti DREKOL s.r.o., ale drevnú hmotu vo svojom vlastníctve (získanú z iných zdrojov) fakturačne previedla cez umelo nastrčenú spoločnosť DREKOL s.r.o., a to v snahe optimalizovať svoju daňovú povinnosť na dani z príjmov. Vyššie uvedené skutočnosti zistené správcem dane predstavujú pochybnosť o skutočnom vynaložení daňového výdavku, jeho skutočnej výške a protihodnote (tovare), ktorý bol zaň získaný - ide teda o pochybnosť o preukázateľnosti vynaloženia/vzniku daňového výdavku.

66. Kasačný súd zdôrazňuje, že predloženie bezhotovostných úhrad od sťažovateľky pre spoločnosť DREKOL s.r.o. nevyvracia vyššie uvedené pochybnosti. Pochybnosť pomenovaná správcem dane totiž spočíva v tom, že finančné prostriedky poskytnuté spoločnosti DREKOL s.r.o. nemali na druhej strane protihodnotu v podobe tovaru, ktorý by následne sťažovateľka použila na svoje príjmy. Navyše (pre úplnosť) tieto prostriedky celkom zjavne neboli spoločnosťou DREKOL s.r.o. priznané a ani zdanené. Rovnako sťažovateľkou predložené záznamy o preprave nepreukazujú, že prepravovaný tovar bol skutočne sťažovateľkou nakúpený od spoločnosti DREKOL s.r.o.

67. Rovnako v prípade dodávky tovaru od spoločnosti NNN Trstená s.r.o. išlo o nekontaktnú spoločnosť, ktorá nepredložila svoje účtovníctvo. Vyjadrenia jej zástupcu boli príliš všeobecné, bez objasnenia a označenia subdodávateľov tovaru, bez označenia miesta nakládky a vykládky tovaru, osôb a vozidiel realizujúcich prepravu (len s označením, že túto zabezpečovala sťažovateľka) a pod. Išlo pritom o spoločnosť, ktorá za rok 2015 nepodala daňové priznanie na dani z príjmu a nepriznala akékoľvek príjmy od sťažovateľky. Aj v tomto smere preto skutočnosti zistené správcem dane podľa názoru kasačného súdu predstavujú pochybnosť o preukázateľnosti vynaloženia/vzniku daňového výdavku.

68. Pokiaľ ide o poskytnuté služby - zabezpečenie ťažobných a čistiacich prác po ťažbe spoločnosťami DREKOL s.r.o., AI TEK, a.s. a REPOIL s.r.o. - aj v tomto smere kasačný súd zdôrazňuje, že žalovaný a správca dane vzniesli dôvodné pochybnosti. Zo skladových evidencií predložených sťažovateľkou je zrejmé, že faktúrami deklarované ťažobné a čistiace práce (čo do svojho rozsahu) nekorešpondujú s množstvom dreva, ktoré malo byť z týchto prác naskladňované na sklady sťažovateľky, prípadne nie je určiteľné, že drevo pochádza od konkrétnej spoločnosti (v prípade spoločnosti AI TEK, a.s.). Predmetné spoločnosti sú nekontaktné, nepredložili účtovnú dokumentáciu a z daňových priznaní a kontrolných výkazov je zrejmé, že nepriznali žiadne príjmy z obchodov od sťažovateľky a tieto ani nezdanili. Z vypočutí konateľov a zástupcov predmetných spoločností možno uviesť, že tieto sú všeobecné, napriek deklarovanému subdodávateľského vykonaniu prác nevedeli označiť žiadneho zo subdodávateľov a pod.

69. Všetky vyššie uvedené skutočnosti aj podľa názoru kasačného súdu nasvedčujú tomu, že sťažovateľka v skutočnosti nenakúpila služby od predmetných spoločností, tieto spoločnosti deklarované služby ani nevykonali, rovnako sú dané pochybnosti o rozsahu vykonaných služieb a ich cene. Tieto skutočnosti zistené správcem dane predstavujú pochybnosť o skutočnom vynaložení daňového výdavku, jeho skutočnej výške a protihodnote (službe a jej rozsahu), ktorá bola zaň získaná - ide teda o pochybnosť o preukázateľnosti vynaloženia/vzniku daňového výdavku.

70. Kasačný súd zdôrazňuje, že predloženie bezhotovostných úhrad od sťažovateľky pre spoločnosti DREKOL s.r.o., AI TEK, a.s. a REPOIL s.r.o. nevyvracia vyššie uvedené pochybnosti, keďže pochybnosť pomenovaná správcom dane spočíva v tom, že finančné prostriedky poskytnuté už uvedeným spoločnostiam nemali na druhej strane protihodnotu v podobe deklarovaných služieb v deklarovanom rozsahu, ktoré by sťažovateľka použila na svoje príjmy. Navyše (pre úplnosť) tieto prostriedky celkom zjavne neboli dotknutými spoločnosťami priznané a zdanené. Rovnako sťažovateľkou predložené záznamy o preprave nepreukazujú poskytnutie a nákup predmetných služieb.

71. Zhrňujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd konštatuje, že správca dane a žalovaný zistili dostatok relevantných okolností, ktoré predstavujú pochybnosť o preukázateľnosti vynaloženia/vzniku daňového výdavku ako materiálnych, zákonných podmienok uznania daňového výdavku. Tieto svoje pochybnosti komunikovali sťažovateľke, ktorá mala priestor na vyvrátenie týchto pochybností. Týmto bolo dôkazné bremeno v daňovom konaní prenesené na sťažovateľku.

72. Napriek tomu bola sťažovateľka v ďalšom konaní pasívna, zistené pochybnosti počas daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní a ani v konaní pred správny súdom neodstránila. Neobjasnila, prečo sa na ňou nakupovanom dreve od iných subjektov objavili jej ciachy (ako jediné), neobjasnila rozdiely medzi skladovou evidenciou a fakturovanými službami, neobjasnila skutočnosti týkajúce sa poskytnutia služieb spornými spoločnosťami (neuviedla mená osôb zabezpečujúcich predmetné služby a ani informácie umožňujúce ich identifikáciu). Sťažovateľka tiež počas celého daňového a súdneho konania neuviedla žiadnu inú spoločnosť, ktorá by jej mala predmetné tovary a služby dodať za zaplatenú protihodnotu. Kasačný súd preto, v zhode so správnym súdom, správcom dane a žalovaným konštatuje, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno, keď neobnovila hodnovernosť ňou predkladaných listinných dôkazov, ktoré boli spochybnené dôvodnými pochybnosťami spočívajúcimi v zisteniach správcu dane. Nedôvodná je preto námietka sťažovateľky, že táto predložila dostatok dôkazov, ktorými uniesla svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní.

73. Kasačný súd zdôrazňuje, že sťažovateľka nebola neprimerane zaťažovaná dôkazným bremenom vo vzťahu k okolnostiam, ktoré nevedela ovplyvniť. Správca dane a žalovaný od nej požadovali len také dôkazy a vysvetlenia, ktoré sa týkajú jej obchodných vzťahov s bezprostrednými partnermi (v tomto prípade s priamymi dodávateľmi) a skutočností, ktoré sa týkajú postupu a činnosti samotnej sťažovateľky (vysvetlenie použitia jej ciach, vysvetlenie rozporov v skladovej evidencii, označenie osôb a subjektov zabezpečujúcich čistenie lesa/ťažobné práce na účet sťažovateľky a pod.). Vyžadovanie takýchto dôkazov a vysvetlení nemožno považovať za neprimerané či nespravodlivo zaťažujúce sťažovateľku. Naopak, tieto požiadavky na predloženie dôkazov korešpondujú požiadavke na preukázanie podmienok daňového oprávnenia, ktoré si sťažovateľka uplatňuje. Námietka sťažovateľky o neprimeranom zaťažení dôkazným bremenom je preto nedôvodná.

74. Za nedôvodné považoval kasačný súd aj námietky sťažovateľky týkajúce sa jej dobrej viery či obozretnosti, ktorú vynaložila pri uzatváraní obchodov s deklarovanými dodávateľmi. V tomto smere kasačný súd opakuje, že správca dane a žalovaný v predmetnej veci spochybnili splnenie zákonných podmienok priznania daňového oprávnenia - uplatnenia daňových výdavkov (nákladov). Konkrétne išlo o podmienku preukázateľnosti vynaloženia/vzniku daňového výdavku. Táto podmienka má objektívny charakter (buď je daná alebo nie), nie je závislá od dobrej viery či obozretnosti daňového subjektu - sťažovateľky. Preto tieto sťažovateľkou zdôrazňované skutočnosti (dobrá viera či obozretnosť) nemohli byť a ani neboli v predmetnom konaní zohľadnené (a to v prospech a ani v neprospech sťažovateľky).

75. Pokiaľ sa sťažovateľka odvolávala na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie k dani z pridanej hodnoty kasačný súd pre úplnosť opakuje, že táto je v oblasti dane z príjmu nepoužiteľná. Daň z príjmu na rozdiel od dane z pridanej hodnoty nie je plne európsky harmonizovaná daňou a nevzťahuje sa na ňu ani Smernica o DPH. Preto sa na daň z príjmu a jej úpravu nevzťahuje ani rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie k Smernici o DPH, resp. k dani z pridanej hodnoty.

V.
Záver

76. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

78. 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.