

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/49/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200155
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200155.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobcu: Ján Pavelčiak, podnikajúci pod obchodným menom Ján Pavelčiak - K.T.O., s miestom podnikania Jablonka 200, IČO: 432130 399, zastúpeného advokátom JUDr. Lubomírom Vanekom, so sídlom advokátskej kancelárie Potočná 169/85, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 123012/2021 zo dňa 23. marca 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/35/2021 - 70 zo dňa 11. januára 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.
Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) vydal rozhodnutie č. 100695689/2020 zo dňa 17.03.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „Daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2017 v sume 20.732,03 €. Správca dane spochybnil dodanie tovaru, ktorý mal žalobca obstaráť od spoločnosti 3W Group, s.r.o. a plnenia od tejto spoločnosti, uvedené na faktúrach, vyhodnotil ako fiktívne.

2. Správca dane dospel k záveru, že daňové výdavky, ktoré si žalobca uplatnil na základe úhrady faktúr od spoločností MESAX s.r.o., TECHNOLOGY REAL s.r.o., 3W Goup s.r.o., Brittin s.r.o. a URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. nemožno uznať ako výdavky daňové, uplatnené v súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len

„zákon o dani z príjmov“), pretože takéto výdavky nie sú podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami, keďže ich vynaloženie na daňové účely nebolo preukázané.

3. V súvislosti s deklarovaným dodávateľom MESAX s.r.o. malo ísť o zaúčtovanie daňových výdavkov v podobe hotovostných úhrad z prijatých faktúr v celkovej sume 16.866,40 €, predmetom ktorých boli plátky a závitníky. Správca dane uviedol tieto dôvody:

- konateľom spoločnosti bol od 18. mája 2016 Ing. Juraj Minárik, bezdomovec s trvalým pobytom v meste Trenčín, ktorý je spoločníkom a konateľom v desiatich spoločnostiach (spoločnosť bola dňa 20. augusta 2020 ex offio vymazaná z obchodného registra),

- daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby bolo podané naposledy za zdaňovacie obdobie roka 2015,

- spoločnosť so správcom dane nekomunikovala, žiadne doklady nepredložila, zamestnancov nemala,
- hotovostné platby (doklady vystavené z elektronickej pokladnice) preukazujú rovnaké znaky, keď sú vystavené v jeden deň, s minútovým rozdielom, alebo aj v jednej a tej istej minúte, platby mali však podľa žalobcu prebehnúť pri dodávke tovaru,

- z výpovede žalobcu vyplývalo, že obchodoval s Ing. Minárikom, ktorý mu tovar doviezol na osobnom aute na adresu I. XX, XXX XX. T. I. T. D., pričom faktúry boli hradené v hotovosti pri odbere tovaru. Naopak z výpovede Ing. Minárika vyplynulo, že so žalobcom obchodoval, ale nepamätal si kedy, faktúry podpísal. Ako bol tovar prepravovaný a kam si nepamätal, pravdepodobne ho doviezol on na požičanom aute od známeho, ktorého meno neuviedol. So žalobcom sa mal stretnúť pred TESCO v Trenčíne alebo v Novom Meste nad Váhom. Úhrada sporných faktúr prebehla v hotovosti, ale nevedel ako, či cez ERP alebo iba príjmovým pokladničným dokladom. Pri preberaní tovaru odovzdal žalobcovi aj faktúru a on mu vtedy za tovar zaplatil. Tovar zaobstaral cez internet, skladové priestory nemal. Ďalej Ing. Minárik uviedol, že faktúry boli zaúčtované v účtovníctve a daň bola odvedená, o čo sa starala účtovníčka, ktorej meno si nepamätá. Účtovníctvo spoločnosti k dispozícii nemá, keďže ho pri sťahovaní stratil,

- pán N. Y., spolupracovník žalobcu, potvrdil nákup tovaru od náhodných obchodníkov, aj od spoločnosti MESAX s.r.o., ale na mená konkrétnych náhodných obchodníkov si nepamätal, spomenul si iba na pána Michala C. za spoločnosť TECHNOLOGY REAL, s.r.o. Ďalej uviedol, že nástroje mal objednávať žalobca, pričom mali byť ponúkané takým spôsobom, že človek zabúchal na bránu, vošiel a ponúkal vzorky, pričom takouto formou sú ponúkané tri-štyrikrát do mesiaca.

4. V súvislosti s deklarovaným dodávateľom TECHNOLOGY REAL s.r.o. malo ísť o zaúčtovanie daňových výdavkov v podobe hotovostných úhrad z prijatých faktúr v celkovej sume 6.952,40 €, predmetom ktorých boli plátky, fréza a závitníky. Správca dane uviedol tieto dôvody neuznania výdavkov:

- konateľom spoločnosti bol od 23. novembra 2016 do 11. júna 2017 pán M. Putík. Od 12. júna 2017 je konateľom spoločnosti pán Andrey Mihailov Rosenov s pobytom v Bulharsku,

- spoločnosť za rok 2017 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby. Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby bolo podané naposledy za zdaňovacie obdobie roka 2015,

- spoločnosť so správcom dane nekomunikovala, žiadne doklady nepredložila, zamestnancov nemala,

- hotovostné platby (doklady vystavené z elektronickej pokladnice) preukazujú rovnaké znaky, keď sú vystavené v jeden deň, s minútovým rozdielom, alebo aj v jednej a tej istej minúte, platby mali však podľa žalobcu prebehnúť pri dodávke tovaru,

- z výpovede žalobcu vyplynulo, že pri uzatváraní obchodu jednal s pánom M. C., ktorý mu aj tovar doviezol na svojom aute na adresu I. XX, T. I. T. D.. Faktúry boli hradené v hotovosti pri odbere tovaru. Z výpovede pána C. vyplynulo, že za spoločnosť konal len on sám, so žalobcom obchodoval, predmetné faktúry vystavil a podpísal, tovar nakupoval na základe ponúk z inzerátov, skladové priestory nemal, pričom ak to boli malé kúsky, tak tie skladoval doma a objemnejší tovar zháňal priamo odberateľovi na základe požiadavky. Žalobcu oslovil on a tovar prepravil na svojom osobnom aute do firmy žalobcu v Mnešiciach v Novom Meste nad Váhom. Pri preberaní tovaru žalobca hneď vyplatil hotovosť na základe ním vystaveného dokladu z ERP. Faktúry boli zaúčtované v účtovníctve spoločnosti, pričom účtovníctvo si robil sám,

- pán N. Y., spolupracovník žalobcu, potvrdil nákup tovaru od náhodných obchodníkov, na mená konkrétnych náhodných obchodníkov si nepamätal, spomenul si iba na pána Michala C. za spoločnosť TECHNOLOGY REAL, s.r.o. Ďalej uviedol, že nástroje mal objednávať žalobca, pričom mali byť

ponúkané takým spôsobom, že človek zabúchal na bránu, vošiel a ponúkal vzorky, pričom takouto formou sú ponúkané tri-štyrikrát do mesiaca.

5. V súvislosti s deklarovaným dodávateľom 3W Group s.r.o. malo ísť o zaúčtovanie daňových výdavkov v podobe hotovostných úhrad z prijatých faktúr v celkovej sume 32.918,60 €, predmetom ktorých boli plátky, frézy a závitníky. Správca dane uviedol tieto dôvody neuznania výdavkov:

- spoločnosť 3W Group, s.r.o. so správcom dane nekomunikovala, žiadne doklady nepredložila, zamestnancov nemala, daňové priznanie z príjmu právnických osôb nebolo podané žiadne, sídlo spoločnosti je virtuálne,

- konateľ spoločnosti 3W Group s.r.o., Daniel Čepec uviedol, že nikdy v uvedenej spoločnosti nič nevykonával, vystupoval iba ako „biely kôň“, v sídle spoločnosti nikdy nebol, nikdy nepodpísal žiadnu faktúru. Od 6. novembra 2017 sa konateľom stal Daniel Hamza z Rumunska,

- žalobca si vo výpovedi nebol istý s kým jednal, uviedol iba „ten pán“,

- hotovostné platby (doklady vystavené z elektronickej pokladnice) preukazujú rovnaké znaky, keď sú vystavené v jeden deň, s minútovým rozdielom, alebo aj v jednej a tej istej minúte, platby mali však podľa žalobcu prebehnúť pri dodávke tovaru,

- pán N. Y., spolupracovník žalobcu, potvrdil nákup tovaru od náhodných obchodníkov, aj od spoločnosti 3W Group s.r.o., ale na mená konkrétnych náhodných obchodníkov si nepamätal, spomenul si iba na pána Michala C. za spoločnosť TECHNOLOGY REAL, s.r.o.

6. V súvislosti s deklarovaným dodávateľom Brittin s.r.o. malo ísť o zaúčtovanie daňových výdavkov v podobe hotovostných úhrad z prijatých faktúr v celkovej sume 11.793,10 €, predmetom ktorých boli plátky a fréza. Správca dane uviedol tieto dôvody neuznania daňového výdavku:

- konateľom spoločnosti bol od 27. októbra 2015 Miroslav Kopunec, ktorý je bezdomovec a bol spoločníkom a konateľom v 13 obchodných spoločnostiach. Spoločnosť bola dňa 7. júla 2021 vymazaná z obchodného registra,

- spoločnosť za rok 2017 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby. Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby bolo podané naposledy za zdaňovacie obdobie roka 2016,

- spoločnosť so správcom dane nekomunikovala, žiadne doklady nepredložila, zamestnancov nemala,

- hotovostné platby (doklady vystavené z elektronickej pokladnice) preukazujú rovnaké znaky, keď sú vystavené v jeden deň, s minútovým rozdielom, alebo aj v jednej a tej istej minúte, platby mali však podľa žalobcu prebehnúť pri dodávke tovaru,

- z výpovede pána Kopunca vyplýva, že bol jediným konateľom spoločnosti a za spoločnosť konal on sám. V roku 2017 spoločnosť vykonávala stavebné práce, počas prác v kasárňach faktúry vystavoval sám, účtovníctvo mu viedla účtovníčka, avšak meno uviesť nevedel. Svedok nevedel uviesť odkedy spoločnosť používala elektronickej registračnú pokladnicu na evidenciu hotovostných platieb, mal len vedomosť o tom, že ju spoločnosť má. Svedok žalobcu nepoznal, resp. nepamätal si, či v roku 2017 spolupracoval so žalobcom. K sporným faktúram sa vyjadril svedok tak, že on ich nepodpisoval, on dával len pečiatky, pričom uviedol, že ich možno podpísala účtovníčka. Nevedel sa vôbec vyjadriť k deklarovanej obchodu, k doprave a kto tovar odovzdal a kde. Taktiež si nevedel spomenúť, či spoločnosť prijala hotovostné úhrady zo sporných faktúr a na ďalšie otázky položené správcom dane odmietol odpovedať,

- pán N. Y., spolupracovník žalobcu, potvrdil nákup tovaru od náhodných obchodníkov, na mená konkrétnych náhodných obchodníkov si nepamätal, spomenul si iba na Michala C. za spoločnosť TECHNOLOGY REAL, s.r.o. Ďalej uviedol, že nástroje mal objednávať žalobca, pričom mali byť ponúkané takým spôsobom, že človek zabúchal na bránu, vošiel a ponúkal vzorky, pričom takouto formou sú ponúkané tri-štyrikrát do mesiaca.

7. V súvislosti s deklarovaným dodávateľom URSA MAIORIS CONSULTING SL , s.r.o. (pôvodne URSA GROUP, s. r. o.) malo ísť o zaúčtovanie daňových výdavkov v podobe hotovostných úhrad z prijatých faktúr v celkovej sume 15.000,00 €, predmetom ktorých bol prenájom výrobných priestorov. Správca dane uviedol tieto dôvody neuznania daňových výdavkov:

- konateľom spoločnosti bol od 22. februára 2016 do 28. júna 2021 Miroslav Kadlec, pričom spoločnosť podala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2017,

- z výpovede pána Kadleca vyplýva, že za spoločnosť bol oprávnený konať len on, sám vystavoval faktúry a viedol účtovníctvo. Žalobcu pozná, v roku 2017 spolupracovali, pričom malo ísť o prenájom haly. Ohľadne predložených faktúr a dokladov o úhrade uviedol, že ich za spoločnosť vystavil on,

podpísal ich, pečiatka sa zhoduje s pečiatkou spoločnosti, faktúry odovzdal on osobne žalobcovi. Išlo o priestory v Novom Meste nad Váhom na Trenčianskej ulici č. 67, kde je oplotený priestor, veľký dvor - betónová plocha a hala, pričom žalobcovi bola prenajatá celá hala a časť dvora, avšak zmluva o prenájme nebola uzavretá. Svedok nevedel uviesť kto je vlastníkom predmetných prenajatých priestorov. Spoločnosť to mala ústne dohodnuté s S. Y., ktorý mal priestory oficiálne prenajaté. Svedok nevedel či to mal S.. Y. prenajaté ako fyzická osoba alebo v rámci nejakej spoločnosti a tiež nevedel uviesť od koho to mala mať táto osoba prenajaté. Spoločnosť za prenájom S.. Y. nezaplatila. Hotovostné platby preberal on sám od žalobcu. Väčšinou sa stretli na Hájovkách na káve a tam došlo k platbe. Doklady o úhrade vystavil svedok osobne a odovzdal ho pri platbe žalobcovi a sporné faktúry a doklady o úhrade má spoločnosť zaúčtované vo svojom účtovníctve. Na adrese Drieňová 1J, Bratislava má spoločnosť len virtuálne sídlo. Svedok nevedel správcovi dane predložiť účtovníctvo a ani ostatné požadované doklady, keďže sa mu pokazil počítač,

- správca dane zistil, že vlastníkom nehnuteľnosti na adrese Trenčianska 2473/67, Nové Mesto nad Váhom je pán I. H. na základe kúpnej zmluvy zo dňa 10. mája 2017. Predchádzajúcim vlastníkom bola spoločnosť DILOKS s.r.o. Pán H. tieto priestory ďalej prenajímal, a to spoločnosti PROBAMI s.r.o., ktorá tieto priestory v priebehu roka 2017 prenajala ďalej spoločnosti DIKRA s.r.o., ktorej konateľom je od 10. októbra 2013 pán Daniel Kriš, ktorý sa vyjadril, že hala na Trenčianskej ulici nebola ďalej prenajatá, ani daná do podnájmu alebo poskytnutá na užívanie inej osobe. Pán H. sa vyjadril, že tieto priestory bol pozerateľ asi dva-tri mesiace pred kúpou a v tom čase to bol nevyužívaný priestor. Od predávajúceho neprevzal žiadne nájomné vzťahy,

- žalobca na výzvu správcu dane nepredložil zmluvu o prenájme a ani iné doklady súvisiace so spornými faktúrami a ani nepodal bližšie vysvetlenie ohľadne účelu nájmu.

8. Vo vyrubovacom konaní správca dane vypočul pána Kriša, ktorý uviedol, že spoločnosť DIKRA s.r.o. mala prenajaté predmetné priestory, súčasťou ktorých bola aj plechová hala a dvor, od spoločnosti DILOKS s.r.o. v roku 2017 len v mesiacoch marec, apríl a máj a od 01.06.2017 mala prenajatý už len jeden objekt a to tzv. domček. Podľa svedka pán Kadlec mohol užívať plechovú halu, ale iba v čase, keď tento priestor práve nevyužívala spoločnosť DIKRA s.r.o. Pán Kadlec plechovú halu nemal možnosť využívať celoročne. Svedok nepotvrdil, že hala a dvor bola v roku 2017 užívaná spoločnosťou URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. alebo žalobcom. Na základe zistených skutočností bolo podľa správcu dane preukázané, že predmetné faktúry a doklady o ich úhrade vystavené dodávateľmi MESAX s.r.o., TECHNOLOGY REAL s.r.o., 3W Goup s.r.o., Brittin s.r.o. a URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. neboli vystavené na základe reálneho plnenia. Tieto doklady nepreukazujú vznik uplatnených daňových výdavkov, ktoré boli zaúčtované v peňažnom denníku, ale ide o nedaňové výdavky podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ktorých vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané.

9. Na základe podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 123012/2021 zo dňa 23. marca 2021 potvrdil podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s názorom správcu dane, že daňové výdavky, ktoré si žalobca uplatnil na základe úhrady faktúr od spoločností MESAX s.r.o., TECHNOLOGY REAL s.r.o., 3W Goup s.r.o., Brittin s.r.o. a URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. nemožno uznať ako výdavky daňové, keďže ich vynaloženie na daňové účely nebolo preukázané.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

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

11. Žalobca namietal, že správca dane sa nesnažil o riadny výkon daňovej kontroly, ale len preberal chybné a neúplné závery z daňových kontrol týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a tieto uplatnil do daňovej kontroly týkajúcej sa dane z príjmu. Ak správcovi dane vznikli pochybnosti ohľadne dodávateľov žalobcu, tieto pochybnosti mali plynúť z vlastnej preverovacej činnosti a až následne na podporu svojich tvrdení mal správca dane podporne poukázať na závery z iných daňových konaní. Výsledok inej daňovej kontroly nemôže byť jediným a osamoteným dôkazom, na základe ktorého príjme správca dane záver o nedodaní tovaru, prípadne o neopodstatnenom ekonomickom plnení.

12. Žalobca bol toho názoru, že splnil všetky zákonom stanovené podmienky keď preukázal, že náklad skutočne vynaložil, pričom poukázal na faktúry, ktoré boli riadne uhradené. Predmetné náklady boli vynaložené v súvislosti s dosiahnutím zdaniteľného príjmu, poukázal na vystavené faktúry a ako aj na to, že náklad bol riadne záúčtovaný v účtovníctve žalobcu. Správca dane podľa žalobcu neuviedol, aké konkrétne ustanovenia zákona o dani z príjmov mal žalobca porušiť, keďže zákon o dani z príjmov neviaže uplatňovanie nákladu ako daňového výdavku na konkrétneho dodávateľa. Z logiky veci a skutkového stavu vyplýva, že ak by žalobca nemal k dispozícii dodaný spotrebný materiál, nemohol by následne tento materiál použiť pri dodaní služieb svojim odberateľom, čo potvrdil podľa žalobcu aj správca dane.

13. Žalobca poukazoval na svedeckú výpoveď pána I. C., pričom touto svedeckou výpoveďou bolo podľa žalobcu jednoznačne preukázané, že mu bolo deklarované plnenie poskytnuté. Prijatie deklarovaneho plnenia ako aj spoluprácu a dodanie tovaru uvedeným dodávateľom potvrdil aj pán N. Y.. Správca dane podľa jeho názoru riadne nezdôvodnil, prečo neprihliadol na dôkazy potvrdzujúce tvrdenia žalobcu a dôkazy osvedčujúce existenciu kontrolovaného zdaniteľného plnenia (faktúry a výpovede).

14. Žalobca konštatoval, že žalovaný neuvádza, či považuje uplatnený daňový výdavok za fiktívny alebo za výdavok, ktorý neslúžil na získanie alebo udržanie zdaniteľného príjmu. Podľa žalobcu daňová kontrola trpí takou vadou, ktorá má za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôkazov, zistenie skutkového stavu je nedostatočné. Žalobca poukázal na to, že obstaraný spotrebný materiál prevzal a preukázal, že bol použitý pri ďalšom dodaní služieb odberateľom.

15. K obchodnému vzťahu so spoločnosťou URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. žalobca zdôraznil, že správca dane neuviedol žiadny konkrétny a relevantný dôvod na neuznanie daňových výdavkov. Konateľ uvedenej spoločnosti pán Miroslav Kadlec potvrdil spoluprácu so žalobcom, pričom táto bola riadne opísaná a náležite vysvetlená. Účelom spolupráce bolo uskladniť materiál a výrobky, keďže žalobca nemal dostatok voľného priestoru. Skutočnosť, že pán Daniel Kriš, ktorý prenajímal žalobcovi predmetné priestory nie je vlastníkom nehnuteľnosti nemôže byť jediným dôvodom na spochybnenie celej obchodnej spolupráce. Správca dane nemá podľa žalobcu zákonné ani odborné predpoklady na to, aby vyhodnotil konkrétny právny úkon za úkon v rozpore s ustanovením zákona.

16. Žalovaný sa k správnej žalobe žalobcu písomne vyjadril, pričom navrhol, aby súd žalobu zamietol ako nedôvodnú. Žalovaný uviedol, že námietky žalobcu uvedené v žalobe sú obsahovo totožné s námietkami uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ktorými sa žalovaný zaoberal v odvolacom konaní, a preto žalovaný trvá na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí.

17. Správny súd rozsudkom č. k. 11S/35/2021 - 70 zo dňa 11. januára 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobcu zamietol. Potvrdil záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že neboli splnené všetky podmienky v zmysle zákona o dani z príjmov a takéto výdavky nie sú podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami.

18. Poukázal na to, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca), pričom správca dane dokazovanie vykonáva a vedie a jeho úlohou je najmä zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že došlo k dodaniu tovaru a prenájmu priestorov spornými dodávateľmi, ako aj k uhradeniu faktúr súvisiacich s takýmto dodaním tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať. Poukázal na to, že jediným dôkazom, ktorý svedčil o vynaložení daňových výdavkov, ktoré mali byť uhradené v hotovosti boli faktúry, výdavkové pokladničné doklady žalobcu a doklady z elektronickej registračnej pokladnice dodávateľov, ktoré sú ale vystavené v jeden deň iba s minútovým rozdielom, resp. dokonca aj len v jednej a tej istej minúte, z čoho vyplýva, že úhrada faktúr prebehla len formálne.

19. Správny súd bol toho názoru, že správca dane má právo preverovať realnosť dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o realnosti dodávok tovaru alebo služieb. Rovnako poukázal na to, že je nepravdepodobné a neštandardné, aby jednotliví konatelia dodávateľských spoločností nemali vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracujú, nevedeli uviesť spoločnosti, od ktorých

nakúpili tovar, ani nevedeli nič konkrétne uviesť o deklarovaných dodávkach tovarov. Ich výpovede správca dane a žalovaný dôvodne vyhodnotili ako nedôveryhodné.

20. Správny súd uzavrel, že tieto pochybnosti správcu dane žalobca žiadnym spôsobom neodstránil, keďže nereagoval na jeho výzvy na predloženie ďalších dokladov preukazujúcich oprávnenosť nároku na uznanie daňových výdavkov.

21. V prípade faktúr od dodávateľa URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. správny súd uviedol, že uvedená spoločnosť nebola v roku 2017 platiteľom DPH a preto neboli posudzované faktúry v rámci kontroly na DPH. Poukázal na to, že táto spoločnosť nebola vlastníkom ani nájomcom uvedených priestorov a žalobca nepodal bližšie vysvetlenie ohľadne účelu nájmu, nepreukázal prenajatie a využívanie priestorov, čím neunesol svoje dôkazné bremeno.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

22. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správnenému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ tiež zastáva názor, že správny súd v napadnutom rozsudku len preberá argumentáciu žalovaného a správcu dane, z toho dôvodu ho považoval aj za nepreskúmateľný.

23. Sťažovateľ namietal záver správneho súdu, že žalobca nepreukázal, že došlo k dodaniu tovarov a prenájmu priestorov a poukázal na to, že v rámci daňových kontrol nebola spochybnená materiálna existencia dodaných tovarov. Odkázal na zákonné podmienky podľa zákona o dani z príjmov, ktoré sú odlišné od podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH.

24. Ďalej sťažovateľ tvrdil, že preukázal existenciu zákonných podmienok, pretože náklad uskutočnil (dôkazom sú riadne uhradené faktúry), náklady boli vynaložené v súvislosti s dosiahnutím zdaniteľného príjmu (vystavené faktúry) a náklad je riadne zaúčtovaný v účtovníctve žalobcu. Opäť uviedol, že správny súd v napadnutom rozsudku neuvádza, ktoré konkrétne ustanovenia zákona o dani z príjmov a akým konaním mal žalobca porušiť okrem toho, že odkazuje na § 2 zákona o dani z príjmov. Správny súd podľa sťažovateľa nezodpovedal podstatné skutočnosti, a to, či uplatnený daňový výdavok považuje za fiktívny alebo za výdavok ktorý neslúžil na získanie alebo udržanie zdaniteľného príjmu.

25. Sťažovateľ namietal, že nemá povinnosť ani právomoc kontrolovať svojich dodávateľov a toto nepatrí do jeho dôkazného bremena. Napriek tomu, že žalobca produkoval viacero dôkazov preukazujúcich reálne dodanie tovaru a služieb (výpovede svedkov), správny súd tieto dôkazy nezohľadnil. Podľa sťažovateľa sa správca dane pri dokazovaní zaoberal najmä skutočnosťami, ktoré nevie sťažovateľ ovplyvniť a iné skutočnosti, relevantné pre výkon kontroly dane z príjmu, nezohľadňoval. Napríklad žalovaný neuvádzal ako preveroval podnikateľské subjekty - odberateľov žalobcu, čo by nebolo možné bez dodania tovaru žalobcovi.

26. V súvislosti s dodávateľom URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. sťažovateľ uzavrel, že krajský súd rovnako ako žalovaný si pre svoje závery vybral len určitú časť dôkaznej situácie, avšak dôkazy a vysvetlenia žalobcu do úvahy nebral. Podľa sťažovateľa nestačí tvrdenie, že predmetná spoločnosť nebola vlastníkom skladových priestorov. Z výpovede pána Daniela Kriša a pána Miroslava Kadleca malo byť podľa neho zrejmé, že pán Kadlec dal dispozičné právo k predmetným priestorom pánovi Krišovi bezodplatne a následne tento uvedené priestory prenajal žalobcovi.

27. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právny názorom krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. V plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí a vo svojom vyjadrení ku žalobe. Žalovaný zopakoval, že sťažovateľ nepreukázal opodstatnenosť uplatnenia daňových výdavkov podľa zákona o dani z príjmov

28. Po predložení veci kasačnému súdu bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana

Šabová, PhD. 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 v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.

29. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPP 22/23 zo dňa 3. júla 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania vecí. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s prílohou č. 1 rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 stal Mgr. Peter Mach, PhD.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

30. 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 nie je dôvodná.

31. Kľúčovou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je či bol v predmetnej veci primerane a v zákonom rozsahu zaťažovaný dôkazným bremenom a či splnil podmienky na pre uplatnenie daňového výdavku pri dani z príjmu.

32. Na úvod kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu považoval za preskúmateľný a náležité 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.

Všeobecné východiská

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

34. Aj v daňovom konaní týkajúcom sa dane z príjmov preto platí, že dôkazné bremeno na preukázanie 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).

35. 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 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 prejednacej“ (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 deklarovaného 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).

36. 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).

37. 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.

38. 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...

39. 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...

40. 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.

41. 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).

42. 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.

43. 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.

44. 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).

45. 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.

46. 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

47. Aplikujúc vyššie uvedené na prípad sťažovateľa 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 sťažovateľovi s možnosťou ich vyvrátenia, spochybňujú samotné vynaloženie daňových výdavkov a deklarované dodanie tovarov a služieb za protihodnotu pre sťažovateľa. Inak povedané, kasačný súd konštatuje, že žalovaný a správca dane formulovali a preukázali dostatočne závažné pochybnosti o vynaložení výdavkov na tovar a nájom od deklarovaných dodávateľov v deklarovanom rozsahu.

48. Kasačný súd, rovnako ako správny súd, je toho názoru, že zo zistení správcu dane v súvislosti s deklaroványmi výdavkami na tovar od deklarováných dodávateľov MESAX s.r.o., 3W Goup s.r.o. a Brittin s.r.o. vyplynulo, že dodávateľmi boli nekontaktné spoločnosti, bez reálneho sídla, bez zamestnancov, ktoré žiadnu účtovnú dokumentáciu nepredložili a ani v roku 2017 nepodali daňové priznanie k dani z príjmu. Konatelia týchto spoločností boli bezdomovci (biely kôň), ktorí nevedeli uviesť žiadne podrobnosti o dodaní tovaru, mieste jeho doručenia, spôsobe platby, nevedeli uviesť svojich subdodávateľov (resp. pôvodcov tovaru). Pri všetkých týchto spoločnostiach mali byť podľa slov sťažovateľa za deklarované tovary realizované hotovostné platby (doklady vystavené z elektronickej pokladnice), ktoré ale preukazujú rovnaké znaky, keď sú vystavené v jeden deň, s minútovým rozdielom, alebo aj v jednej a tej istej minúte, pričom dátum na doklade sa nezhoduje s dňom dodania. Z výpovede pána N. Y. nevyplývali žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by deklarováný obchod potvrdili.

49. Rovnako v súvislosti s deklarovávaným dodávateľom TECHNOLOGY REAL s.r.o. správca dane a žalovaný formulovali a preukázali dostatočne závažné pochybnosti o vynaložení výdavkov na tovar. Hoci konateľ tejto spoločnosti pán C. (na rozdiel od ostatných dodávateľov) tvrdil, že so sťažovateľom obchodoval a tovar mu priviezol, rovnako nevedel uviesť nič bližšie k deklarovávanému tovaru a ani odkiaľ ho nadobudol. Nepredložil žiadnu účtovnú dokumentáciu tejto spoločnosti, hoci tvrdil, že účtovníctvo si robil sám, spoločnosť za rok 2017 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov, spoločnosť so správcom dane nekomunikovala a zamestnancov nemala. Rovnako uvádzal, že sťažovateľovi doviezol tovar priamo s pokladničnými blokmi, tieto ale boli vystavené v jeden deň (9. mája 2017), s minútovým rozdielom a v iný deň ako bolo ich dodanie (dodanie bolo deklarované dňa 6. apríla 2017, 12. apríla 2017 a 13. apríla 2017). Kasačný súd nepovažoval za relevantný dôkaz ani výpoveď pána Jozefa Klasa, ktorý síce povedal, že pána C. pozná, ale o konkrétnych tovaroch či okolnostiach obchodu nemal vedomosť, teda nevedel potvrdiť vynaloženie výdavkov na tovar z konkrétnych faktúr.

50. Napokon, kasačný súd považoval za riadne preukázané a podložené aj pochybnosti vznesené správcom dane a žalovaným v súvislosti s deklarovávaným nájomom skladových priestorov od spoločnosti URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. Z vykonaného dokazovania mal kasačný súd, v zhode so správnym súdom a daňovými orgánmi, za preukázané, že deklarovávaný nájom nevedel žalobca podložiť nájomnou zmluvou a pán Miroslav Kadlec, ktorý bol konateľom URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. rovnako nevedel svoj vzťah k predmetným priestorom preukázať, keďže nebol ich vlastníkom a nevedel správcovi dane predložiť účtovníctvo. Podľa jeho výpovede to mal mať ústne dohodnuté s pánom Danielom Krížom, ktorý mal mať priestory oficiálne prenajaté, ktorý ale nájomný vzťah s pánom Miroslavom Kadlecom nepotvrdil (v skutočnosti šlo o pána Daniela Kriša). Podľa výpovede pána Kriša, konateľa spoločnosti DIKRA s.r.o., táto mala predmetnú halu prenajatú iba v marci, apríli a máji 2017, ale ďalej ju neprenajímala (pán Kadlec ju mohol použiť v prípade potreby), pričom využívanie haly spoločnosťou URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. v roku 2017 nepotvrdil a nepotvrdil to ani ďalší vlastní haly (pán I. H. od 10. mája 2017). Žalobca v súvislosti s deklarovávaným nájomom neprodukoval žiadne iné dôkazy, ktoré by preukazovali aj reálne využívanie predmetnej haly. Z vyššie uvedeného vyplýva, že spochybnenie tohto výdavku nebolo postavené len na skutočnosti, že spoločnosť URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. nebola vlastníkom prenajímaných nehnuteľností, ako tvrdí sťažovateľ. Žalovaný a správca dane vypočuli viaceré subjekty, ktoré mali preukázateľné práva k predmetným nehnuteľnostiam, pričom žiadna z nich nepotvrdila užívanie haly spoločnosťou URSA MAIORIS CONSULTING SL, s.r.o. (alebo nájomný vzťah k nej), ako ani sťažovateľom.

51. Kasačný súd preto konštatuje, že jediný relevantný dôkaz, ktorý sťažovateľ v súvislosti so všetkými spornými obchodmi predložil, boli dodávateľské faktúry, pričom správca dane a žalovaný tieto relevantne spochybnili (body 48 až 50). Tieto, bez akýchkoľvek ďalších hodnoverných dokladov preukazujúcich deklarované dodanie tovaru a nájmu, nemôžu rozptýliť vznesené pochybnosti o skutočnom vynaložení daňového výdavku, teda o preukázateľnosti vynaloženia/vzniku daňového výdavku a jeho vecnosti.

52. Kasačný súd zdôrazňuje, že sťažovateľom opakovane deklarované vynaloženie hotovostných úhrad nevyvracia vyššie uvedené pochybnosti. Pochybnosť pomenovaná správcom dane totiž spočíva v tom, že tieto finančné prostriedky nemali na druhej strane protihodnotu v podobe tovaru/nájmu,

ktorý by následne sťažovateľ použil na svoje príjmy. Navyše (pre úplnosť) tieto prostriedky celkom zjavne neboli ďalej priznané a ani zdanené.

53. Všetky vyššie uvedené skutočnosti aj podľa názoru kasačného súdu nasvedčujú tomu, že sťažovateľ v skutočnosti nenakúpil tovar/neprenajal priestory od predmetných spoločností, tieto spoločnosti deklarovaný tovar ani nedodali/priestory neprenajali. Tieto skutočnosti zistené správcom dane predstavujú pochybnosť o skutočnom vynaložení daňového výdavku, jeho skutočnej výške a protihodnote (tovare/službe a ich rozsahu), ktorá bola zaň získaná - ide teda o pochybnosť o preukázateľnosti vynaloženia/vzniku daňového výdavku a o jeho vecnosti. Ak sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta, že správny súd výslovne neuviedol, ktorú zo zákonných podmienok pre uplatnenie daňových výdavkov nespĺnil, s týmto jeho záverom kasačný súd nesúhlasí. Z rozhodnutia správneho súdu je zrejmé, že tento potvrdil spochybnenie reálnosti obchodov (napr. bod 32, 36 či 40 rozsudku správneho súdu), teda preukázateľnosti vynaloženia/vzniku daňového výdavku a v kontexte prípadu nevyhnutne aj jeho vecnosti a odkázal na príslušné ustanovenie § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, čo je podľa kasačného súdu spolu s vecnou argumentáciou dostačujúce.

54. Kasačný súd sa tiež nestotožnil s názorom sťažovateľa, že žalovaný a ani správca dane nespochybnili materiálnu existenciu dodaných tovarov, čo má podľa sťažovateľa preukazovať reálnosť obchodov. Kasačný súd v rozhodnutí správcu dane a ani žalovaného neviduje výslovné potvrdenie reálnej existencie tovaru z predmetných sporných faktúr. Konštatovanie, že použitie takéhoto spotrebného materiálu odberateľom nebolo spochybnené, ešte totiž nepotvrďuje reálnosť konkrétnych sporných faktúr. Totiž samotná skutočnosť, že sťažovateľ použil nejaké tovary na plnenia pre svojich odberateľov ešte neznamená, že išlo o tovary, ktoré mali byť predmetom kúpy (čo do rozsahu a hodnoty) na základe sporných faktúr.

55. 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 a tiež jeho vecnosti ako materiálnych, zákonných podmienok uznania daňového výdavku. Tieto svoje pochybnosti komunikovali sťažovateľovi, ktorý mal priestor na vyvrátenie týchto pochybností. Týmto bolo dôkazné bremeno v daňovom konaní prenesené na sťažovateľa.

56. Napriek tomu bol sťažovateľ v ďalšom konaní pasívny, zistené pochybnosti počas daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní a ani v konaní pred správnym súdom neodstránil. Neobjasnil, prečo ním deklarované osoby, s ktorými mal obchodovať, nevedeli o obchodoch nič (neuviedol prípadne iné osoby, s ktorými komunikoval), neobjasnil rozdiely medzi deklarovaným dátumom dodania tovaru a dátumom dokladu z elektronickej pokladnice. Sťažovateľ tiež počas celého daňového a súdneho konania neuviedol žiadnu inú spoločnosť, ktorá by mu mala predmetné tovary a služby dodať za zaplatenú protihodnotu. Kasačný súd preto, v zhode so správnym súdom, správcom dane a žalovaným konštatuje, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno, keď neobnovil hodnovernosť ním predkladaných listinných dôkazov, ktoré boli spochybnené dôvodnými pochybnosťami spočívajúcimi v zisteníach správcu dane. Nedôvodná je preto námietka sťažovateľa, že tento predložil dostatok dôkazov, ktorými uniesol svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní.

57. Kasačný súd zdôrazňuje, že sťažovateľ nebol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom vo vzťahu k okolnostiam, ktoré nevedel ovplyvniť. Správca dane a žalovaný od neho požadovali len také dôkazy a vysvetlenia, ktoré sa týkajú jeho obchodných vzťahov s bezprostrednými partnermi (v tomto prípade s priamymi dodávateľmi) a skutočností, ktoré sa týkajú postupu a činnosti samotného sťažovateľa (vysvetlenie dokladov z ERP, vysvetlenie rozporov vo výpovediach, označenie osôb, s ktorými obchodoval a pod.). Vyžadovanie takýchto dôkazov a vysvetlení nemožno považovať za neprimerané či nespravodlivo zaťažujúce sťažovateľa. Naopak, tieto požiadavky na predloženie dôkazov korešpondujú požiadavke na preukázanie podmienok uznania daňového výdavku, ktorý si sťažovateľ uplatňuje. Námietka sťažovateľa o neprimeranom zaťažení dôkazným bremenom je preto rovnako nedôvodná.

V.

Záver

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

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

60. 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.