

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/12/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200128
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200128.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): FERRMONT, a.s., so sídlom Púchov, Trenčianska 1320/89, IČO: 31 619 916, právne zastúpený Advokátskou kanceláriou JURIKA & KELTOŠ, s.r.o., so sídlom Bratislava, Mickiewiczova 2, IČO: 35 951 087, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100504724/2021 z 30. marca 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/28/2021-140 zo dňa 28. septembra 2021, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 11S/28/2021-140 zo dňa 28. septembra 2021 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100504724/2021 z 30. marca 2021 zamietol. O trovách konania súd rozhodol podľa § 168 SSP, v zmysle ktorého žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

2. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100504724/2021 z 30. marca 2021 bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 101572184/2020 z 13. októbra 2020 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.

z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane v sume 103.922,13 eur na dani z príjmov (ďalej len „daň“) za zdaňovacie obdobie roku 2013.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrení žalobcu, vyjadrenia žalovaného a administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyselnému záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného, ako aj správcu dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Správny súd skonštatoval, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívnych spisov. Z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správcu dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil.

4. Správny súd skonštatoval, že potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda dodanie dohodnutého tovaru a vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru alebo služieb) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44). V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či tovar alebo služby boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

5. Správny súd bol toho názoru, že správca dane má právo preverovať reálnosť 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 reálnosti dodávok tovaru alebo služieb tak, ako to bolo v prípade žalobcu. V okamihu, keď správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok náklady ako výdavky ovplyvňujúce daňový základ, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť takýto náklad uznaný ako výdavok ovplyvňujúci základ dane z príjmov.

6. Ďalej správny súd uviedol, že splnenie podmienok na odpočítanie výdavkov v zmysle § 2 ods. 1 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v platnom znení (ďalej aj ako „zákon č. 595/2003 Z. z.“) nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie nákladu v podobe faktúry, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. V tomto ohľade žalovaný aj správca dane správne právne ustálili, že výdavky, ktoré si žalobca uplatnil v daňovom priznaní vo výške 450.000,- eur musia mať reálny základ v konkrétnom obchodnom vzťahu s osobou uvedenou na faktúre. Preto správca dane správne vec posúdil aj podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., podľa ktorého daňovým výdavkom nie je výdavok, ktorého vynaloženie nie je na daňové účely dostatočne preukázané. Možnosť aby výdavok ovplyvňoval základ dane z príjmov je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Výklad žalovaného a správcu dane o potrebe reálneho preukázania konkrétneho dodávateľa je správny, pričom uvedený vzťah nevyklučuje subdodávateľskú schému, avšak nemôže ísť o stav ako bol zistený v tomto konaní, kde s ohľadom na všetky okolnosti a zistenia je zrejma správnosť záveru žalovaného a správcu dane, že B.E. Agency, s.r.o., nebol dodávateľom reklamných služieb.

7. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd uviedol, že zákonodarcu z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby daňovník, ktorý si uplatňuje výdavky znižujúce základ dane, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre uplatnenie takýchto výdavkov zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a tovar reálne dodaný (§ 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z.) konkrétnym subjektom uvedeným na faktúre. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na uplatnenie daňových výdavkov teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre možnosť odpočítať si výdavky v daňovom základe dane z príjmov musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to osobou uvedenou na faktúre. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že došlo k dodaniu tovaru dodávateľom

B.E. Agency, s.r.o., ako aj k uhradeniu faktúr súvisiacich s takýmto dodaním tovaru tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať. Rovnako tak bolo jeho povinnosťou preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na uplatnenie takýchto výdavkov zákon č. 595/2003 Z.z. stanovil. V prípade ak, si žalobca ako daňový subjekt uplatnil výdavky ovplyvňujúce základ dane na podklade dodávateľských faktúr, potom musí vedieť preukázať, že plnenia, z ktorých vyplýva uplatnenie výdavkov ovplyvňujúcich základ dane majú reálny základ (čiže sa reálne uskutočnili

tak, ako je deklarované na faktúrach a dodávateľom, ktorý je na nich uvedený) a neboli vykonané len formálne uvedením na dodávateľských faktúrach.

8. Správny súd poukázal na to, že ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu umožnené uplatniť si takéto výdavky od daňového základu. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie takýchto výdavkov má preukázateľne právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na uplatnenie takýchto výdavkov do základu dane z príjmov. Žalobca v konaní nedoložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturované reklamné služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach (spoločnosťou B.E. Agency, s.r.o.). Správca dane nadobudol pochybnosti okrem iného aj tým, že sporné faktúry boli vystavené dodávateľskou spoločnosťou pre žalobcu v predmetnom zdaňovacom období, ktorá nemala personálne, materiálne ani majetkové pomery na zabezpečenie dodávok, pričom konateľ spoločnosti, ktorý mal zabezpečiť dodávky si nevedel spomenúť na žiadneho

konkrétneho dodávateľa, ktorý zabezpečoval dodanie služieb za 450.000,- eur, nikdy sa nestretol s konateľmi žalobcu, spoločnosť po zrealizovaní obchodov ukončila prakticky činnosť a konateľ už nemal naďalej vykonávať funkciu, pričom však stále disponoval s účtami dodávateľa. Rovnako ako sám žalobca nevedel uviesť bližšie okolnosti ohľadne danej dodávky a nepredložil taký doklad, ktorý by bezpochyby preukazoval reálne vykonanie dodávky služieb spoločnosťou B.E. Agency, s.r.o.. Správny súd uvádza, že všetky tieto skutočnosti oprávnené navodzujú vznik pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení dodania tovaru žalobcovi spoločnosťou B.E. Agency, s.r.o..

9. Na základe zistení správcu dane sú pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní reklamných služieb práve dodávateľom B.E. Agency, s.r.o., uvedeným na sporných faktúrach oprávnené. Aj podľa správneho súdu je nepravdepodobné a neštandardné, aby svedok Ján Haverla ako konateľ spoločnosti B.E. Agency, s.r.o., nemal vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracuje, nevedel uviesť spoločnosti, od ktorých služby obstaral, a zároveň ani nevedel nič konkrétne uviesť o deklarovanych dodávkach služieb. Naopak, od konateľa spoločnosti sa dá logicky očakávať, že bude vedieť jasne uviesť a zdokladovať svoje obchody, a to nielen v rozsahu komu službu poskytuje (predáva), ale i od koho ju nakupuje. Svedok Ján Haverla však o sporných obchodoch podstatné skutočnosti nevedel, z toho dôvodu správne orgány jeho svedeckú výpoveď považovali za nedôveryhodnú a nepreukazujúcu skutočné dodanie fakturovaných služieb. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohli byť výdavky v sume 450.000,- eur za rok 2017 uznané ako výdavky ovplyvňujúce základ dane z príjmov. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre uznanie takýchto výdavkov uvedené v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z.. V tejto súvislosti správny súd vyhodnotil námietku žalobcu ohľadne nesprávneho posúdenia veci ako neopodstatnenú, nakoľko žalovaný v napadnutom rozhodnutí správne vec právne posúdil, vyložil príslušné ustanovenie zákona o dani z príjmov. Rozhodnutie žalovaného a správcu dane nemusí byť právno-teoretickou prácou o výklade právnej normy. Právne posúdenie v danej veci bolo podľa názoru správneho súdu správne.

10. V prejednávanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu na rôznych podujatiach. Posudzovanie uvedenej veci z pohľadu ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bolo podľa názoru správneho súdu vzhľadom na záver o nedodaní služby subjektom uvedeným na faktúre nadbytočné a ako také nemá vplyv na posúdenie prejednávanej veci.

11. Žalobca mal podľa správneho súdu po celú dobu daňového konania možnosť aktívne sa zúčastňovať úkonov správcu dane prostredníctvom práv príslušiacich mu daňovým poriadkom, vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, ku ktorým následne správca dane v zmysle daňového poriadku zaujímal stanoviská, s ktorými následne oboznamoval žalobcu. Správny súd poukázal na to, že daňová kontrola sa týkala vlastnej podnikateľskej činnosti žalobcu a ním deklarovanych obchodov, s ktorými musel byť oboznámený a už v prvotných štádiách daňovej kontroly mal faktickú možnosť pripraviť sa na účinné a efektívne využívanie svojich práv, ktorých ústredným (jednotiacim) prvkom malo byť preukázanie jeho tvrdení. Vo vzťahu k tvrdeniam žalobcu, že správca dane mu neuviedol, čo má predložiť na preukázanie svojich tvrdení, správny súd skonštatoval, že toto nie je povinnosťou správcu dane.

12. K námietke o presúvaní dôkazného bremena správny súd uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil. Rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo

žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre uplatnenie nákladov ako výdavkov ovplyvňujúcich základ dane z príjmov. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa teda nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Ako už bolo vyššie uvedené, okamihom, keď správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže realnosť sporných obchodov. V zmysle daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetný obchod reálne prebehol tak, ako je deklarované spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol služby od dodávateľa označeného na sporných faktúrach. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôžu mu byť náklady na reklamu uznané ako výdavky ovplyvňujúce základ dane z príjmov. Aj túto žalobcovu námietku uvedenú v správnej žalobe vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

13. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu ďalej vyplýva, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania tovaru dodávateľom B.E. Agency, s.r.o.. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. potom vec správne posúdili. Správny súd mal za to, že žalovaný neporušil žiadne ústavné práva žalobcu v konaní, a to ani pri právnom posúdení veci, pričom vychádzal z právnych názorov vyslovených v rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobných veciach.

14. Správny súd zastáva názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o realnosti predmetných obchodov, o identite skutočného dodávateľa na základe sporných faktúr pri dodávateľovi služby B.E. Agency, s.r.o., boli správne. Správca dane správne teda zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a jeho subdodávateľov uvedených v kontrolných výkazoch. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali. Postup správcu dane a žalovaného, ktorým spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní, resp. ich vyhodnotili ako formálne alebo ako nepostačujúce na preukázanie žalobcom uvádzaných tvrdení, vrátane odôvodnenia týchto pochybností, je potrebné považovať za preukázané zisteným skutkovým stavom a za právne korektné. Právne posúdenie správcu dane a žalovaným pri vyhodnotení výdavkov v sume 450.000,- eur, ako nedodané spoločnosťou B.E. Agency, s.r.o. boli správne. Úvahy správcu dane a žalovaného odôvodňujúce rozhodnutie (tieto spochybnenia) nevykazujú prvky arbitrárnosti, ale naopak účinne viedli k opätovnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu, pričom v konečnom dôsledku možno dôkazné bremeno žalobcu považovať za neunesené.

15. Správny súd mal za to, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov. Rozhodnutia žalovaného aj správcu dane sú zrozumiteľné a jasné. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre uplatnenie nákladov ako výdavkov ovplyvňujúcich základ dane z príjmov z vyššie uvedených dôvodov a po preskúmaní veci správny súd dospel k záveru, že ani v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené porušenia daňového poriadku. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia správcu dane a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného

16. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie. Mal za to, že rozsudok je zmätočný a založený na nesprávnom právnom posúdení veci.

17. Sťažovateľ považoval body 33.-47. odôvodnenia napadnutého rozsudku za všeobecné, logicky a vecne nenadväzujúce na dôvody a argumentáciu žalobcu a bez akéhokoľvek súvisu so skutkovými okolnosťami danej veci. Za nesprávne právne posúdenie veci vnímal, keď žalovaný neuviedol žiaden výklad ust. § 2 písm. i) zákona 595/2003 Z. z. ani úvahu, z ktorej má vyplývať povinnosť daňového subjektu preukazovať, že fakturované služby poskytla spoločnosť, ktorá sporné dodávateľské faktúry vystavila, pričom správny súd označil tzv. výklad zákona žalovaným za správny, a to bez udania akéhokoľvek zdôvodnenia. Preto mal za to, že správny súd arbitrárne skonštatoval, že sťažovateľ spoľahlivo nepreukázal splnenie zákonnej podmienky podľa ust. § 2 písm. i) zákona 595/2003 Z. z.

18. Ďalej sťažovateľ namietal, že napriek tomu, že aj z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že predložil dôkazy preukazujúce logo sťažovateľa na bigboardoch, billboardoch, LED spotoch, tlačovinách, či reklamných spotoch, správny súd uviedol, že nedoložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázali, že fakturované reklamné služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach, teda spoločnosťou B. E. Agency, s.r.o.. Odôvodnenie rozhodnutia je podľa sťažovateľa všeobecné a súd sa meritu sporu nevenoval dostatočne.

19. Sťažovateľ namietal, že sa správny súd nevysporiadal s ním v žalobe prezentovanou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ako aj kasačného súdu, konkrétne sp. zn. 3Sžf/1/2011.

20. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný navrhol, aby najvyšší správny súd žalobu zamietol, a to z dôvodu, že sťažovateľ si už takmer všetky námietky uplatnil v odvolacom konaní, ako aj v podanej žalobe, s tým ako sa s nimi žalovaný vysporiadal sa stotožnil aj správny súd, keď žalobu zamietol.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti mal za to, že odôvodnenie rozsudku je jasné, zrozumiteľné, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia. Správny súd dal v rozsudku sťažovateľovi jasnú a jednoznačnú odpoveď na jeho tvrdenie, že z ust. § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov nevyplýva pre neho povinnosť preukazovať, že službu dodala práve spoločnosť, uvedená na spornej dodávateľskej faktúre a taktiež poukázal na nedôveryhodnú výpoveď Jána Haverlu, konateľa spoločnosti B. E. Agency, s.r.o., ktorá nepreukázala skutočné dodanie fakturovaných služieb.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

23. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu,

ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

24. Predmetom súdneho prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/28/2021-140 z 28. septembra 2021, ktorý postupom podľa § 190 SSP žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100504724/2021 z 30. marca 2021 zamietol.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

25. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z., daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) 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.

26. Podľa § 17 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z.z., pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva 1) z výsledku hospodárenia.

27. Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z., výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

28. Podľa § 21 ods. 1 prvá časť vety po písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z., daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej.

29. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

30. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

31. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

33. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

34. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), d), e) Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

36. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

37. Podľa ust. § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

38. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

39. Vo svetle argumentácie kasačného sťažovateľa kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je, samozrejme, viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukázateľnosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre.

40. Kasačný súd sa nestotožňuje so sťažovateľom namietaným, že by absentoval v konaní pred správnymi orgánmi či v konaní pred správnym súdom výklad ustanovenia § 2 písm. i) zákona 595/2003 Z. z. Kasačný súd len na doplnenie poukazom na judikatúru, vzťahujúcu sa na daň z príjmov, aplikovateľnú na prerokúvanú vec, uvádza: „Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka

zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku, len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následné určenie správnej výšky základu dane z príjmov nepostačuje, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu - faktúry s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane z príjmov.“ (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 45/2015 z 26.01.2017).

41. Vo vzťahu k sťažovateľom uvedenej judikatúre, konkrétne rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, kasačný súd uvádza, že tento bol už pred niekoľkými rokmi prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti, ako najvyššieho súdu, tak neskôr najvyššieho správneho súdu, a to najmä so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou. Napriek sťažovateľom namietanému, podľa judikatúry vzťahujúcej sa k dani z príjmov právnických osôb, žalobca musí uniesť dôkazné bremeno, že služby boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané, že k dodaniu služby deklarovanej v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok služby jednotlivými dodávateľmi (tzn. dodaný práve osobou uvedenou na faktúre): „Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.“ (Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5Sžf 60/2015 z 28. februára 2017).

42. Obdobný záver týkajúci sa dane z príjmov vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/46/2019 zo dňa 10.09.2020, v zmysle ktorého „Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom deklarovaným vo faktúre“, ako aj zo skorších rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/16/2018 zo dňa 30.04.2019 a sp. zn. 10Sžfk/19/2018 zo dňa 22.05.2019. Uvedené názory predstavujú konštantnú a stále aktuálnu judikatúru kasačného súdu pri dani z príjmov.

43. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že správny súd sa v napadnutom rozsudku nevysporiadal s vybranou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. V tomto kontexte však kasačný súd nevidel pochybenie správneho súdu, a to najmä s ohľadom na to, že táto sa nevzťahuje na daň z príjmov, ale na daň z pridanej hodnoty, čo však nie je predmetom tohto súdneho konania, keď predmetom tohto konania je daň z príjmu (čo - navyiac - spadá do autonómnej národnej právnej úpravy členských štátov).

44. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa, že správny súd v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca nedoložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturované reklamné služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach, teda spoločnosťou B.E. Agency, s.r.o., kasačný súd považuje na tomto mieste za nevyhnutné pripomenúť, že pokiaľ ide o dodávateľa služieb, z administratívneho spisu vyplýva nasledovné: V správnom konaní žalobca nepreukázal, že dodávateľ B.E. Agency, s.r.o. mu dodala služby uvedené na faktúrach. Žalovaný poukázal na subdodávateľov žalobcu, pri ktorých bolo zistené, že spoločnosť JK MEDIA, s.r.o. zabezpečovala obstaranie reklamných služieb od reálnych dodávateľov za reálne ceny (zverejnenie inzerátov, odvysielanie reklamných spotov, prenájom billboardov, atď.), zistené náklady boli vo výške 129.501,54 eura. Tieto služby fakturovala v reálnych cenách spoločnosti PROM MEDIA, s.r.o., kde

náklady na zabezpečenie reklamných služieb boli vo výške 217 816,23 eura, následne prebiehala fakturácia medzi spoločnosťami, ktoré vystupujú len ako sprostredkovatelia a slúžili na postupné navyšovanie ceny reklamy bez toho, aby vytvárali pridanú hodnotu. Tieto spoločnosti spravidla nemajú žiadny majetok, žiadne technické vybavenie, zamestnancov, nepodávajú daňové priznania, fungujú pomerne krátke obdobie, potom, čo splnia svoju úlohu, dochádza k ich zániku zlúčením, prípadne dôjde k ich výmazu ex offo. K zvyšovaniu ceny za reklamné služby došlo v danom prípade medzi spoločnosťami PROM MEDIA, s. r. o., BAROK, s.r.o. (správca dane kontrolou neuznal odpočet DPH z fakturovaných reklamných služieb z dôvodu nesplnenia si dôkaznej povinnosti) a B.E.Agency, s.r.o. Takto zvýšená suma bola následne spoločnosťou B.E.Agency, s.r.o. vo výške 450 000,00 eur fakturovaná reálne fungujúcemu žalobcovi, ktorý faktúry zaplatil a zahrnul si ich do základu dane z príjmov.

45. V tejto súvislosti správca dane v prvostupňovom rozhodnutí správne poukázal na to, že reklama bola uskutočnená na základe činnosti dodávateľa B.E. Agency s.r.o., ktorý daňovému subjektu fakturoval mnohonásobne vyššie sumy ako bola reálna hodnota reklamných služieb (suma, za ktorú od rôznych dodávateľov obstarala reklamné služby spoločnosť JK Media s.r.o.) a že ak mali byť dôvodom tejto vyššej ceny služieb aj ďalšie činnosti, ktoré mal vykonať dodávateľ, tieto neboli preukázané. Správca dane dostatočne odôvodnil svoj záver o tom, že sa predmetné konanie javí ako účelové, a to vzhľadom na vysoký nárast ceny za zabezpečenie v podstate toho istého produktu. Rovnako žalovaný a správca dane relevantne poukázali na to, že napriek tejto vysokej cene nebol na viacerých podujatiach poskytnutý reklamný priestor iba pre spoločnosť sťažovateľa, keď sa o reklamný priestor delil s množstvom ďalších partnerov v rámci 30 sekundového spotu, ktorý bol predovšetkým reklamou na samotné podujatie, o niekoľkokundový priestor.

46. Sťažovateľ ako osoba uplatňujúca si daňový výdavok si musí byť vedomý povinnosti preukázania, že daňový výdavok skutočne vznikol a musí i znášať prípadné následky dôkaznej núdze. V predmetnej veci nebola naplnená podmienka preukázateľnosti daňového výdavku.

47. Je treba opätovne zdôrazniť, že sa nemožno k tvrdeniam kasačného sťažovateľa prikloniť, ak tvrdí, že má za to, že rozsiahlo preukázal ním tvrdené. Z predmetnej veci - naopak - vyplýva, že vzhľadom k tomu, že správcovi dane sa nepodarilo preveriť obchodné transakcie v účtovníctve spoločnosti B.E. Agency s.r.o, preveroval zverejnenie reklamy v jednotlivých médiách, kde zistil, že objednávateľom služieb tak, ako je vyššie uvedené bola spoločnosť JK Media s. r. o.

48. O neštandardnosti samotného obchodu svedčí aj ďalšia skutočnosť vyplývajúca z administratívneho spisu, a to, že nedostatočnú obozretnosť sťažovateľa podčiarkujú aj výpovede členov predstavenstva, ktorí uviedli, že si svojho dodávateľa nepreverovali, že nikto nebol poverený kontrolou plnenia poskytnutých služieb, že ich nezaujímalo, ako bude spoločnosť služby zabezpečovať, či vlastní, prípadne má v prenájme reklamné priestory a podobne.

49. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako správny súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný správny súd uviedol vo svojom rozhodnutí; dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

50. Kasačný súd napokon konštatuje, že hoci sťažovateľ sám ako kasačný dôvod formálne označil len (nesprávne) právne posúdenie veci správnym súdom (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a odklonenie sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP), podľa názoru kasačného súdu z kasačnej sťažnosti vyplýva, že namietať (aj) dôvod podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Vlastné znenie kasačnej sťažnosti totiž opakovane smeruje k tomu, že napadnutý rozsudok nie je podľa sťažovateľa dostatočne odôvodnený a konkrétny.

51. V zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky, je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 SSP. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces. Správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku, či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

52. Na tomto mieste kasačný súd poukazuje na to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku vychádza zo všeobecných východísk a tieto správne aplikuje na predmetnú vec. Z napadnutého rozsudku ako celku je zrejmé spochybnenie preukázateľnosti predmetných výdavkov a toho, že fakturované služby dodal vystaviteľ daňového dokladu. Kasačný súd po preskúmaní obsahu, štruktúry a logických nadväzností vyhodnotenia jednotlivých skutkových dôvodov v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že správny súd postupoval v intenciách ustanovenia § 139 ods. 2 SSP.

53. Skutočnosť, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok, boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak správny súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

54. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správnym súdom za správne.

55. Vychádzajúc zo všetkých vyššie uvedených skutočností, najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol (§ 461 SSP).

56. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

Poučenie :

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

