

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/44/2022
Identifikačné číslo spisu: 2020200121
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2020200121.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): V. K., nar. XX.XX.XXXX, bytom J. E. XXX/XX, XXX XX Y. F., právne zastúpený: advokátska kancelária ADAUS, s. r. o., so sídlom Miletičova F5B, 821 08 Bratislava, IČO: 36 731 544, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100549578/2020 zo dňa 27. februára 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/72/2020-80 zo dňa 30. 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.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Po zrušení pôvodného rozhodnutia rozsudkom Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/3/2016 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/68/2017 Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 620554/2019 zo dňa 12. novembra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) opätovne určil žalobcovi rozdiel dane v sume 159.674,47 eura na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) za zdaňovacie obdobie 2011. Správca dane vyhodnotil, že výdavky na úhradu faktúr vystavených spoločnosťami RAN Slovakia s.r.o., URMITEX s.r.o. a PEXESO s.r.o., neboli nepreukázané ako reálne vynaložené pre účely uplatnenia do výdavkov ovplyvňujúcich základ. Rovnako správca dane neuznal výdavky spočívajúce v zostatkovej cene hmotného majetku, ktorý nebol predaný a odovzdaný kupujúcemu GAMA-EXPO, s.r.o. v zmysle kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 21.09.2011 - v sume 72.926,47 eura.

2. Správca dane poukázal na nasledovné skutočnosti:

- k dodaniu prác spoločnosťou PEXESO s.r.o. správca dane vypočul svedka J. Y., ktorého výpoveď vyhodnotil tak, že napriek tomu, že svedok potvrdil, že podpis na faktúre je jeho a že prijal peniaze, nevedel potvrdiť, že vyfakturované práce boli skutočne reálne vykonané a odovzdané, nevedel preukázať, aké práce spoločnosť PEXESO s.r.o. pre žalobcu skutočne vykonala, kto ich konkrétne vykonal a na akých strojoch, pričom svedok sa vyjadril, že nebol prítomný na stavbe. Správca dane poukázal na to, že z celého rozpisu prác svedok uviedol, že bola urobená len povrchová úprava terénu. Správca dane uzavrel, že svedok nepotvrdil, že všetky práce uvedené v rozpise boli aj reálne vykonané. Správca dane tiež poukázal na to, že táto spoločnosť nemá predmetnú faktúru zaevidovanú v účtovníctve;

- k dodaniu prác spoločnosťou RAN Slovakia s.r.o. správca dane poukázal na vyjadrenie Timei Katonovej, ktorá uviedla, že je konateľkou predmetnej spoločnosti, ale táto spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť, svedkyňa neprevzala žiadne finančné prostriedky a nevystavila žiadne doklady, nevlastnila žiadnu pečiatku spoločnosti;

- k dodaniu prác spoločnosťou URMITEX s.r.o. správca dane uviedol, že konateľ tejto spoločnosti Daniel Jánoška dňa 15.10.2013 vyhlásil, že žiadne faktúry pre žalobcu nevystavil, nevie, komu patrí podpis na faktúrach, žiadne práce pre žalobcu nevykonal. Správca dane tiež uviedol, že spoločnosť URMITEX s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2011 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb a daňové priznanie z pridanej hodnoty podala len za mesiace január a február 2021. Z výpisu z obchodného registra tiež vyplýva, že táto spoločnosť nemala v predmete činnosti vykonávanie stavebných prác;

- k predanému majetku správca dane poukázal na kúpnu zmluvu s kupujúcim

GAMA-EXPO s.r.o., ktorú daňový subjekt predložil správcovi dane, v zmysle ktorej predaný nasledovný majetok: (1) výrobná hala v zostatkovej hodnote 414.861,58 eura, (2) kotolňa v zostatkovej hodnote 17.953,20 eura, (3) ubytovňa v zostatkovej hodnote 489.361,92 eura, (4) sklad v zostatkovej hodnote 160.402,20 eura a (5) pozemky v zostatkovej hodnote 46.902,55 eura, spolu 1.129.481,45 eura. Po kontrole správca dane neuznal do výdavkov zostatkovú hodnotu hmotného majetku, ktorú daňový subjekt uplatnil vo výdavkoch ovplyvňujúcich základ dane, avšak na kúpnej zmluve tento majetok nebol uvedený. Do výdavkov bola uznaná iba zostatková hodnota majetku, ktorý bol predmetom kúpnej zmluvy a je na nej uvedený.

3. Žalovaný rozhodnutím číslo: 100549578/2020 zo dňa 27. februára 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný skonštatoval, že žalobca nepredložil také dôkazy a vysvetlenia, ani v priebehu daňovej kontroly, ani na základe výzvy zo dňa 19.05.2015, ktoré by vyvrátili tvrdenia správcu dane. Predložil síce zápisy prác písané v denných záznamoch, ale v priebehu celého konania nepreukázal a bližšie nekonkretizoval, na akom podklade boli práce vykonané, s kým rokoval, kde a komu vyplatil peniaze, za akým účelom boli práce vykonané a či súviseli s dosahovaním zdaniteľných príjmov. Pokiaľ ide o skutočnosť, že žalobca namietal, že predložil čestné prehlásenia od konateľov dodávateľských spoločností, žalovaný uviedol, že tieto čestné prehlásenia nepovažuje za relevantné. Podľa žalovaného správca dane rešpektoval právne záväzný názor Najvyššieho súdu SR a týmto sa aj riadil, pričom tento ho zaviazal iba k vypočítaniu svedka Valacha.

4. Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 20S/72/2020-80 zo dňa 30. septembra 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na to, že nie je možné zamieňať podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a podmienky na uplatnenie daňových výdavkov na účely dane z príjmu, nakoľko ide o dva odlišné druhy daní, upravené samostatnými právnymi predpismi, v ktorých sú autonómne definované jednotlivé zákonné podmienky a kritéria posudzovania jednotlivých nárokov.

6. Z obsahu administratívneho spisu podľa krajského súdu nevyplýva, že by žalobca preukázal uplatnené výdavky vo vzťahu k jednotlivým dodávateľským spoločnostiam a zostatkovú cenu hmotného majetku, ktorý nebol predaný a odovzdaný kupujúcemu - obchodnej spoločnosti GAMA-EXPO, s.r.o. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil, že ak daňovník hodnoverným spôsobom nevie preukázať že ide o výdavky, ktoré daňovník vynaložil na úhradu tovarov a služieb a ich vecnú súvislosť ako aj to, že tovar (služby) bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené a to práve osobou - dodávateľom uvedenou na faktúre, tak nespĺnil podmienky pre uznanie daňových výdavkov.

7. Správny súd poukázal na to, že zo strany správcu dane bolo vykonané ďalšie dokazovanie, v zmysle pokynov Najvyššieho súdu SR - výsluch konateľov spoločnosti PEXESO, s.r.o. Petra Valacha, pričom týmto výsluchom sa nepotvrdili tvrdenia žalobcu o reálnom uskutočnení fakturovaných prác, čo vyplýva aj zo samotnej výpovede Petra Valacha.

8. Krajský súd tiež poukázal na to, že správca dane predvolal a dal predviesť konateľov spoločností (Timea Katonová - RAN Slovakia, s. r. o., Daniel Jánoška - URMITEX s. r. o.), no na žiaden z výsluchov sa nedostavil ani jeden z konateľov ani žalobca. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že mu nie je zrejmé, akým ďalším spôsobom si mal správca dane tieto osoby zabezpečiť na dopyt, ak už ich predvolávaním a pokusmi o predvedenie vyčerpal svoje zákonné možnosti. Krajský súd tiež uviedol, že správca dane zaslal žalobcovi výzvu, aby preukazným spôsobom zdokladoval svoje tvrdenia, t. j. reálne uskutočnenie prác, s kým bolo rokované, komu konkrétne a kde boli peniaze vyplatené, za akým účelom boli vykonané práce, ktoré mali byť vykonané dodávateľmi RAN Slovakia, s. r. o., URMITEX s. r. o. a PEXESO s. r. o. a aby preukazným spôsobom zdokladoval, aký majetok bol predaný a odovzdaný kupujúcemu spoločnosti GAMA-EXPO, s. r. o. v zmysle kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 21.09.2011.

9. Správny súd zdôraznil, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Uviedol, že pre daňovú uznateľnosť výdavku sa vyžaduje, aby bol výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), musí byť zaúčtovaný v účtovníctve alebo v evidencii daňovníka (podmienka zaevidovania) a jeho vynaloženie musí byť daňovníkom riadne preukázané (podmienka preukaznosti).

10. Pokiaľ žalobca poukázal na ustálenú rozhodovaciu prax Súdneho dvora Európskej únie, krajský súd uzavrel, že rozhodnutia, ktoré uviedol vo svojom podaní, sa týkali dane z pridanej hodnoty, nešlo teda o daň z príjmov fyzickej osoby, ktorá má iný právny režim. Okrem toho táto argumentácia bola zo strany právneho zástupcu žalobcu predložená až po uplynutí lehoty na podanie žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), preto správny súd na túto argumentáciu ani neprihliadal.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil.

12. Sťažovateľ namietal, že sa preskúmané rozhodnutia riadili iba subjektívnymi úvahami správcu dane, ktoré nezaložil na dôkazoch, že správca dane neposúdil s dostatočnou odbornou starostlivosťou skutkový stav veci, že správca dane presunul na sťažovateľa rozsah dôkazného bremena jeho dodávateľov, že správca dane dôsledne nerešpektoval právny názor v predmetnej veci vyjadrený v rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/3/2016 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/68/2017.

13. Sťažovateľ mal za to, že rozsudkom Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/3/2016 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/68/2017 boli pôvodné rozhodnutia zrušené z dôvodu nedostatočného zistenia skutkového stavu a potreby vykonania ďalšieho dokazovania. Podľa sťažovateľa správca dane pochybil, keď nevypočul všetkých konateľov dodávateľských spoločností

(Timea Katonová a Daniel Jánoška) a uspokojil sa s ich výpoveďami z času pred zrušením prvého rozhodnutia správcu dane. Tiež namietal, že správca dane žiadnym spôsobom nevyhodnotil písomné podanie sťažovateľa zo dňa 08.06.2015 spolu s 44 prílohami. Tiež poukázal na to, že nedošlo k odstráneniu rozporov medzi čestnými prehláseniami konateľov dodávateľských spoločností a prvotnými výpoveďami týchto konateľov.

14. Sťažovateľ uviedol, že správca dane vypočul jedine svedka J. Y., ktorý vystavenie faktúry aj prijatie odplaty od sťažovateľa potvrdil. Sťažovateľ namietal, že svedok nešpecifikoval predmetnú prácu z dôvodu, že ho správca dane vypočul až po 8 rokoch od začatia daňovej kontroly, za čo on nemôže niesť zodpovednosť.

15. Sťažovateľ tiež namietal, že v zmysle rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/3/2016 mu mal správca dane zaslať výzvu na predloženie dokladov so špecifikáciou, aké konkrétne doklady má dodať, a to najmä s dokladovaním hnutel'ného majetku, ktorý mal byť započítaný do výdavkov sťažovateľa, pričom poukázal na to, že v zmysle kúpnej zmluvy s prílohami bolo jej predmetom aj príslušenstvo, teda hnutel'né veci, ktoré podľa jeho názoru tvorili časť výdavkov ovplyvňujúcich základ dane vo vzťahu k predaju hnutel'ných vecí.

16. Sťažovateľ následne rozsiahol argumentoval porušením viacerých ústavných a daňových princípov, osobitne princípu právneho štátu, zásad daňového konania, (najmä zásady rovnosti, zásady proporcionality). Na str. 7 sťažovateľ zdôraznil, že preukázateľne dokázal, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo vydané v rozpore so zákonom, od čoho odvíjal aj nezákonnosť získaných dôkazov.

17. Sťažovateľ ďalej uviedol, že služby - práce boli uvedené v Zápise o vykonaní - odsúhlasení vykonaných prác a že nie je jeho povinnosťou zisťovať, či jeho dodávatelia odvedli z príjmu daň a či so správcom dane komunikovali.

18. K predanému majetku spoločnosti GAMA-EXPO, s.r.o. sťažovateľ zopakoval v zásade svoje žalobné námietky. Namietal, že dňa 16.09.2013 poslal správcovi dane kópiu Zoznamu majetku na predaj (súčasť a príslušenstvo areálu vo Veľkých Kostoľanoch) zo dňa 21.09.2011 podpísanú oboma zmluvnými stranami, preto podľa neho mal správca dane uvedené výdavky uznať. Sťažovateľ namietal, že správca dane niektoré položky z faktúry ohľadom predaja priemyselného areálu uznal (výrobná hala, kotolňa, ubytovňa, sklad, pozemky) a ďalšie neuznal (administratívno-sociálny objekt, vodáreň, oplatenie objektu, inžinierske siete, inžinierske stavby, trafostanica, železničná dráha-vlečka, žeriavová dráha, zabezpečovací systém, nosič reklamy a TV príjmu, kamerový systém, satelitný a televízny systém, bufet-bunka). Sťažovateľ tvrdil, že pre v prípade tohto predaja si strany museli vyhotoviť písomnú zmluvu pre nehnuteľnosti a pre účtovnú agendu bolo potrebné vyhotoviť faktúru a uplatniť si zostatkovú cenu majetku, ktorý bol predaný. Uviedol, že pre vzájomné doplnenie zmluvnej strany podpísali Dodatok č. 1 a Zoznam majetku na predaj, ktoré správcovi dane aj predložil, pričom mal za to, že správca dane nebol oprávnený ďalšie doklady a dôkazy žiadať. Sťažovateľ tiež zdôraznil, že si nevie v praxi predstaviť predaj areálu bez súčastí a príslušenstva. Tiež poukázal na to, že správcovi dane navrhol, aby sa šiel pozrieť, že sa ním neuznaná zostatková cena majetku v objekte nachádzala. Poukázal na to, že v zmysle Dodatku č. 1 bol sťažovateľ oprávnený v predanom objekte aj ďalej bezodplatne podnikať, preto vykonával na predmetnom objekte opravy, čo podľa sťažovateľa správca dane nesprávne vyhodnotil ako dôkaz toho, že všetok majetok nebol predaný.

19. Sťažovateľ tiež zopakoval tvrdenie uvedené v žalobe, že správca dane na str. 4 protokolu porušil zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“), keď si urobil predbežné posúdenie o konateľovi spoločnosti URIMITEX s.r.o. Danielovi Jánoškovi a posúdenie tejto spoločnosti postavil na takomto úsudku.

20. Sťažovateľ opakovane namietal, že jeho dôkazné bremeno nie je absolútne a v tejto súvislosti poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs/131/2004. Sťažovateľ tiež uviedol, že v priebehu daňovej kontroly ho správca dane relevantne nevyzval na odstránenie nejasností a už vôbec nevypočul žiadneho svedka.

21. Sťažovateľ tiež poukázal na rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ. Namietal, že ak podľa správcu dane služby nedodali uvedené dodávateľské spoločnosti, pričom samotné dodanie týchto služieb nespochybnil, potom tieto museli dodať iné spoločnosti, čo mal podľa sťažovateľa zistiť správca dane.

22. V bode XIII. kasačnej sťažnosti sťažovateľ argumentoval tým, že k argumentácii krajského súdu odôvodňujúcej jeho rozhodnutie, ako aj nesprávnosti jeho právneho posúdeniu, sumarizujúc vyššie uvedené, uvádza, že hoci právny režim DPH nie je súladný s právnym režimom dane z príjmov, pokiaľ sa daný prípad uskutočnil v režime DPH, je v rozpore so zásadou logiky práva, aby takýto prípad nebol reálne uskutočnený v režime dane z príjmov.

23. Sťažovateľ ďalej v bode XIII. kasačnej sťažnosti uviedol, že správcovi dane nepredložil iba faktúry, ale aj zmluvy, prevzatie prác, čestné prehlásenia a doklady o platbe. K výsluchom konateľov dodávateľov sťažovateľ uviedol, že pokiaľ bolo možné p. Katonovú a p. Jánošku vypočuť v minulosti, nie je namieste tvrdiť, že následné vypočutie nie je možné a správca dane vyčerpal všetky svoje prostriedky. K výpovedi p. Y. sťažovateľ uviedol, že tento svedok si s veľkým časovým odstupom (8 rokov) na detaily nespomenul.

24. Sťažovateľ brojil tiež proti argumentácii krajského súdu, že predložené čestné vyhlásenie nie je dôkazným prostriedkom s poukazom na ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku, uvedený výpočet je totiž demonštratívny.

25. K hnutel'nému majetku, ktorý bol súčasťou predaja nehnuteľností spoločnosti GAMA-EXPO, s.r.o. sťažovateľ uviedol, že predmetné veci boli riadne odovzdané kupujúcemu, ktorý si ich riadne prevzal a zaplatil. Podľa sťažovateľa opak tohto faktu nie je zdokladovaný v administratívnom spise, preto mu nie je jasné, prečo uvedený obchodný prípad nebol zo strany správcu dane uznaný.

26. Sťažovateľ ďalej v bode XIII. kasačnej sťažnosti zopakoval niektoré svoje tvrdenia a ďalej uviedol, že má za to, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie sú nepreskúmateľné, pretože neobsahujú jednoznačný záver o tom, že sa jednotlivé obchody neuskutočnili, resp. bola navodená umelá situácia za účelom zneužitia zákona. V závere kasačnej sťažnosti tiež navrhol opätovné vypočutie svedkov - štatutárnych zástupcov dodávateľských a odberateľských spoločností.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za vecne správny a zotrváva na svojich predchádzajúcich vyjadreniach.

III.

Konanie na kasačnom súde

28. Prejednávaná vec bola dňa 04.05.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) a bola náhodným výberom technickým prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn. 4Sfk/44/2022.

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

30. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na právnom súde.

31. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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 § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z., na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

36. Kasačný súd v súvislosti s kasačnou sťažnosťou v prvom rade poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu. Na jednej strane strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov. Ale aj na druhej strane rozsahovo excesívna kasačná sťažnosť, ktorá je však obsahovo nesúrodá, má za následok, že sa súd pri „vysporiadaní“ takejto kasačnej sťažnosti obmedzí na podstatu veci a s jednotlivými námietkami sa prípadne vysporiada prostým odkázaním na príslušnú pasáž odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia (k tomu pozri analogicky Rozsudky Najvyššieho správneho súdu českej republiky č. k. 1AS/132/2021-30 zo 15.07.2021,

č. k. 1Afs/163/2021-52 z 12.10.2021 a č. k. 3Afs/284/2022-99 zo 14.04.2023). Bolo by v rozpore so zásadou procesnej ekonómie, ak by mal súd reagovať na každé jednotlivé tvrdenie sťažovateľa, obzvlášť pokiaľ už podstatu sťažovateľových námietok vysporiadala predchádzajúca súdna a správna prieskumná inštancia a pokiaľ sťažovateľ nepredkladá argumentáciu tomuto názoru konkurujúcu.

37. Súčasne najvyšší správny súd pripomína, že v konaní o kasačnej sťažnosti vystupuje ako inštancia kasačná. Jeho úlohou teda nie je primárne preskúmať skutkové zistenia správnych orgánov a krajských

súdob, ale podrobiť hodnoteniu ich právne posúdenie veci, a to v spojení s právnymi názormi krajského súdu. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa Najvyšší správny súd Slovenskej republiky obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a krajským súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyvedeným právnym záverom.

38. Kasačná sťažnosť sťažovateľa je príkladom excesívneho podania. Kasačná argumentácia k jednotlivým otázkam sa opakuje, nie je súrodá a logicky štruktúrovaná. Pochopiteľne - je na sťažovateľovi, akým spôsobom vedie polemiku so závermi krajského súdu. Neušlo však pozornosti kasačného súdu, že značná časť kasačnej sťažnosti (body III. - XII. a časť bodu XIV., t.j. str. 3-27 a 29 kasačnej sťažnosti, ktoré boli zhrnuté v bodoch 12-21 tohto rozsudku) spočívala v prekopírovaní rozsiahlej žalobnej argumentácie, bez toho, aby v tejto súvislosti bol vznesený relevantný kasačný bod vo vzťahu k napadnutému rozsudku, prieskum ktorého je predmetom tohto konania. Kasačný súd v kasačnej sťažnosti identifikoval tiež početné množstvo strán a odsekov, v ktorých sa sťažovateľ odvolával na porušenia viacerých ústavných princípov a zásad daňového konania bez toho, aby konkrétne uviedol, v čom krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Napokon neušlo pozornosti kasačného súdu, že niektoré námietky v kasačnej sťažnosti boli zjavne nesprávne vznesené, keď napr. na str. 7 sťažovateľ namietal nezákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, avšak z administratívneho spisu je zrejmé, že uvedená argumentácia sa na predmetnú vec nevzťahuje, keď v tejto veci nebola daňová kontrola prerušená (sťažovateľ napokon ani v rámci uvedenej námietky neoznačil dátum a číslo rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly). V tomto kontexte kasačný súd opätovne poukazuje na podstatu kasačného konania, ktorej úloha nie je reagovať na každé jednotlivé tvrdenie, resp. námietku sťažovateľa, a to najmä v prípade, ak táto nebola kvalifikovane vznesená.

39. Vzhľadom k popísanej podobe kasačnej sťažnosti sa najvyšší správny súd v záujme zrozumiteľnosti tohto rozsudku zameria na kľúčové otázky, ktoré sťažovateľ vzniesol v bode XIII. kasačnej sťažnosti (zhrnuté v bodoch 22-25 tohto rozsudku), ktorý sa venoval argumentácii krajského súdu v napadnutom rozsudku a namietanému nesprávne posúdeniu. Tieto otázky kasačný súd identifikoval v nasledovne: (i) požiadavka aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ ohľadom DPH - v súlade so zásadou logiky práva, (ii) poukázanie na to, že sťažovateľ správcovi dane nepredložil iba faktúry, ale ďalšie doklady, (iii) namietanie, že nedošlo k opätovnému vypočítaniu konateľov dodávateľov - p. Katonovej a p. Jánošku, (iv) námietka voči vyhodnoteniu výpovede svedka p. Y. a poukaz na veľký časový odstup (8 rokov), (v) poukaz na predložené čestné vyhlásenia, (vi) hnutelný majetok, ktorý bol súčasťou predaja nehnuteľností spoločnosti GAMA-EXPO, s.r.o. sťažovateľ preukazoval predloženými dokladmi, pričom mal za to, že správca dane uvedené relevantne nespochybnil.

40. Kasačný súd poukazuje na judikatúru, vzťahujúcu sa na daň z príjmov, aplikovateľnú na predmetnú vec: „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.“ (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 45/2015 z 26.01.2017).

41. Najvyšší správny súd považuje za potrebné uviesť, že 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. Najvyšší správny súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona č.

595/2003 Z. z., 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. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie služieb uvedených na predmetných faktúrach, ako aj predaj hnutel'ného majetku na základe kúpnej zmluvy a sťažovateľ svoje tvrdenia dostatočne nepreukázal.

42. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014

zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie

nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

43. Vo vzťahu k sťažovateľom uvedenej judikatúre, konkrétne k 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 zdaniiteľného 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).

44. 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 pri dani z príjmov.

45. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že správny súd sa v napadnutom rozsudku nesprávne vysporiadal s vybranou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, pričom táto mala byť podľa neho aplikovaná v súlade s logikou práva. V tomto kontexte však kasačný súd nevidel pochybenie správneho súdu, a to najmä s ohľadom na to, že krajský súd vyčerpávajúco odôvodnil, že táto judikatúra sa nevzťahuje na daň z príjmov, ale na DPH, 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). Rovnako krajský súd jasne uviedol, že uvedenú argumentáciu sťažovateľ v správnej žalobe nenamietal

- nebola teda dodržaná koncentračná zásada. Výkon správneho súdnictva je založený iba na návrhovej slobode účastníka (žalobcu), t. j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae). Súčasťou systému zodpovednosti účastníka za obranu svojich práv je aj uplatňovanie koncentračnej zásady v správnom súdnom konaní, ktorá sa prejavuje predovšetkým v stanovení dvojmesačnej prepadnej lehoty na vymedzenie všetkých žalobných bodov, teda tvrdení o porušení určitého právneho predpisu v postupe alebo rozhodnutí správneho orgánu (§ 181 ods. 1, § 183 SSP). V uvedenej lehote je žalobca povinný stanoviť hranice súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia a nastoliť okruh otázok, ku ktorým správny súd zaujme stanovisko a urobí záver o tom, či postup a rozhodnutie orgánu verejnej správy bol z namietaného hľadiska v súlade alebo v rozpore s právnymi predpismi. Na dôvody žaloby, ktoré neboli uplatnené v stanovenej lehote, súd neprihliada, až na výnimky stanovené zákonom (§ 134 ods. 2 SSP).

46. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že správcovi dane nepredložil iba faktúry, ale ďalšie doklady, správny súd v bode 18 a nasl. napadnutého rozsudku uviedol, že v predmetnej veci správca dane dostatočne spochybnil vznik predmetných výdavkov a sťažovateľ ich vznik nepreukázal. Vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom bola v konaní spochybnená výsledkami dokazovania vykonaného správcom dane, na základe ktorého správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o oprávnenosti uplatnenia faktúr vystavených spoločnosťami RAN Slovakia s.r.o., URMITEX s.r.o. a PEXESO s.r.o. do daňových výdavkov (nákladov), ako aj o oprávnenosti uplatnenia výdavkov spočívajúcich v zostatkovej cene hmotného majetku kupujúcemu GAMA-EXPO, s.r.o. Rovnako sa kasačný súd nestotožnil s tvrdením sťažovateľa, že sa správca dane a žalovaný opomenuli vysporiadať s predloženými 44 dokladmi. V tejto súvislosti, napr. žalovaný na str. 11 napadnutého rozhodnutia uviedol, že tieto boli vyhodnotené tak, že nepreukázali sporné výdavky. V súhrne bolo teda týchto 44 dokladov v administratívnom konaní vyhodnotených. Jednotlivé z namietaných dokladov boli zároveň hodnotené osobitne, resp. vo vzájomných súvislostiach, napr. zoznam majetku na predaj alebo aj čestné vyhlásenia (v zásade týmito námietkam sa žalovaný koncentrovane venoval v časti od predposledného odseku na str. 10 až po str. 12 napadnutého rozhodnutia).

47. V súdnom prípade bolo v súvislosti so spochybnením výdavkov - služieb dodaných spoločnosťami RAN Slovakia s.r.o., URMITEX s.r.o. a PEXESO s.r.o. sporné to, že sa jedná o výdavky, ktoré nespĺňajú podmienku preukázateľnosti. Správca dane spochybnil dodanie prác spoločnosťou PEXESO s.r.o. tým, že poukázal na výpoveď svedka J. Y., ktorý nevedel potvrdiť, že vyfakturované práce boli skutočne reálne vykonané a odovzdané, nevedel preukázať, aké práce spoločnosť PEXESO s.r.o. pre žalobcu skutočne vykonala, kto ich konkrétne vykonal a na akých strojoch, pričom svedok sa vyjadril, že nebol prítomný na stavbe a rovnako tým, že táto spoločnosť nemá predmetnú faktúru zaevidovanú v účtovníctve. Správca dane spochybnil dodanie prác spoločnosťou RAN Slovakia s.r.o. tým, že poukázal na vyjadrenie Timei Katonovej, ktorá uviedla, že táto spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť, svedkyňa neprevzala žiadne finančné prostriedky a nevystavila žiadne doklady. Správca dane spochybnil dodanie prác spoločnosťou URMITEX s.r.o. tým, že poukázal na vyjadrenie Daniela Jánošku, ktorý vyhlásil, že žiadne faktúry pre žalobcu nevystavil a žiadne práce pre žalobcu nevykonal. Správca dane tiež uviedol, že z výpisu z obchodného registra tiež vyplýva, že táto spoločnosť nemala v predmete činnosti vykonávanie stavebných prác. Z uvedeného podľa kasačného súdu vyplýva, že skutočný vznik daňových výdavkov (prác) vo vzťahu medzi sťažovateľom a deklarovateľmi bol relevantne spochybnený.

48. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukazoval na to, že predložil správcovi dane čestné prehlásenia svedka J. Y., Timei Katonovej a Daniela Jánošku. Krajský súd v tejto súvislosti v bode 20 napadnutého rozsudku poukázal na to, že správca dane sa za účelom rozporu týchto prehlásení pokúsil bezvýsledne opätovne vypočuť Timeu Katonovú a Daniela Jánošku a tiež doplnil dokazovanie vypočutím svedka J. Y.. Rovnako žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, prečo nevychádzal z uvedených čestných vyhlásení, ale z vykonaných svedeckých výpovedí, keď poukázal na ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku a dôvodil, že čestné prehlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý môže nahrádzať dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie. S uvedeným sa v napadnutom rozsudku stotožnil aj krajský súd. Nie je teda pravda, že by správca dane a žalovaný predložené čestné

vyhlásenia opomenuli vziať do úvahy, avšak za uvedenej procesnej situácie ich vyhodnotili v spojení s vykonanými svedeckými výpoveďami tak, že vznik predmetných nákladov nepreukazovali.

49. Nad rámec uvedeného sa kasačný súd osobitne v administratívnom spise preveril obsah predloženého čestného vyhlásenia J. Y. zo dňa 26.09.2013, ktorým potvrdil vystavenie predmetnej faktúry a odvoláva sa na spísanie prác v zápise. Uvedené však neodporuje vyhodnoteniu neskoršej výpovede tohto svedka zo dňa 04.09.2019, v ktorej tento tiež potvrdil vystavenie faktúry, avšak nepotvrdil, že vyfakturované práce boli skutočne reálne vykonané a odovzdané, nevedel preukázať, aké práce spoločnosť PEXESO s.r.o. pre žalobcu skutočne vykonala, kto ich konkrétne vykonal a na akých strojoch, pričom svedok sa vyjadril, že nebol prítomný na stavbe. Teda aj predložené čestné prehlásenie nijakým bližším spôsobom nepreukazuje vykonanie prác, ktoré mali byť v prospech sťažovateľa uskutočnené.

50. Pokiaľ ide o to, že správca dane po zrušení pôvodného rozhodnutia rozsudkom Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/3/2016 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/68/2017 opätovne nevypočul konateľov dodávateľov - p. Katonovú a p. Jánošku, kasačný súd v tomto nevidel pochybenie, a to s ohľadom na to, že Krajský súd v Trnave v bode 20 rozsudku sp. zn. 14S/3/2016 konštatoval, že malo dôjsť k opätovnému výsluchu týchto svedkov, avšak uvedený právny názor bol modifikovaný v bode 52 rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/68/2017 tak, že nie je potrebné vykonať výsluch p. Katonovej a p. Jánošku („Kasačný súd konštatuje, že napriek tomu, že sa celkom nestotožňuje s právnym názorom krajského súdu v tom, že správca dane nevykonával dokazovanie v súvislosti s vypočutím konateľov dodávateľských spoločností žalobcu (predvolal a dal predviesť Timeu Katonovú - RAN Slovakia s. r. o., Daniela Jánošku - URMITEX s. r. o.), nie je však zrejmé prečo nebol vypočutý (predvolaný, resp. predvedený) aj konateľ spoločnosti PEXESO s. r. o. J. Y....“). Napokon, uvedený dôvod správca dane, žalovaný aj krajský súd dostatočne vysvetlili.

51. K námietkam sťažovateľa ohľadom vyhodnotenia svedeckej výpovede J. Y. kasačný súd uvádza nasledovné. Žalovaný sa uvedenej svedeckej výpovedi venoval na str. 6 (posledný odsek) a str. 10 (prvý a odsek) napadnutého rozhodnutia. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že zo zápisnice č. 102077539/2019 zo dňa 04.09.2019 vyplýva, že svedok J. Y. bol vypočutý bez prítomnosti žalobcu, napriek tomu, že jeho splnomocnený zástupca bol o výsluchu upovedomený. Žalovaný uviedol, že tento svedok síce potvrdil, že práce boli zrealizované, ale nevedel uviesť, kde a či boli vykonané všetky práce uvedené na súpise prác. Svedok tiež nevedel, prečo dával práce na spoločnosť PEXESO, s.r.o. - v tejto súvislosti doplnil, že asi kvôli úveru. Svedok však nevedel, čo sa presne robilo, pamätal si len povrchovú úpravu terénu, osobne na uvedenej zákazke nerobil, práce nekontroloval. Poukázal na to, že mal „najaté firmy“, pričom ich názvy uviesť nevedel a nepamätal si ich. Taktiež nevedel uviesť, kto tieto práce vykonával, s akými strojmi, prípadne s akým náradím. Ďalej uviedol, že v spoločnosti PEXESO, s.r.o. neboli zamestnanci, hmotný majetok a ani žiadne vozidlá. Tvrdil, že spoločnosť zriadil kvôli licencií na dopravu, pretože chcel vykonávať prepravu. Žalovaný na str. 10 napadnutého rozhodnutia jasne a zrozumiteľne vysvetlil, že z výpovede svedka Y. nevyplýva, že by práce boli vykonané subdodávateľsky, keď žalovaný poukázal na to, uvedený svedok nekonkretizoval - neuviedol meno osoby, ktorá mala uvedené práce vykonať, a teda jeho tvrdenie nie je dostatočné na prijatie záveru, že uvedené práce boli aj skutočne zrealizované. Kasačný súd považuje toto hodnotenie žalovaného za dostatočne odôvodnené a právne udržateľné.

52. Pokiaľ ide o námietku, že správca dane kládol svedkovi Y. otázky po viac ako ôsmich rokoch, žalovaný sa s uvedeným vysporiadal a str. 10 (druhý odsek) napadnutého rozhodnutia tak, že prioritne je dokazovanie na daňovom subjekte. Kasačný súd nad rámec uvedeného dodáva, že neušlo jeho pozornosti, že ani zo skoršieho čestného vyhlásenia Petra Valacha zo dňa 26.09.2013, ktoré sťažovateľ predkladal v administratívnom konaní a ktoré nebolo uskutočnené s takým časovým odstupom (k tomu pozri bod 49 tohto odôvodnenia) nevyplýva, kto mal uvedené práce vykonať (napr. subdodávateľsky alebo sprostredkovateľsky).

53. Sťažovateľ tiež namietal, že mu správca dane neuznal výdavky ovplyvňujúce základ dane - zostatkovú cenu hmotného majetku, ktorý bol podľa sťažovateľa predaný spoločnosti GAMA-EXPO,

s.r.o. Správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že z obsahu administratívneho spisu, ako aj z vykonaného dokazovania správnych orgánov nevyplýva, že by žalobca preukázal zostatkovú cenu hmotného majetku, ktorý nebol predaný a odovzdaný kupujúcemu - obchodnej spoločnosti GAMA-EXPO, s.r.o. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na konštatovanie žalovaného v napadnutom rozhodnutí, v zmysle ktorého zoznam majetku na predaj zo dňa 21.09.2011, podpísaný oboma stranami a predložený sťažovateľom, ktorý podľa sťažovateľa tvorí príslušenstvo k predanému hmotnému majetku, nespĺňa podmienku preukaznosti. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí jasne vysvetlil, že uznal zostatkovú cenu toho majetku, ktorý bol špecifikovaný v kúpnej zmluve, t. j. ktorý bol predaný. Tiež žalovaný poukázal na to, že sťažovateľ aj po predaji majetku účtoval v peňažnom denníku opravy tohto majetku, čo považoval za dôkaz o tom, že všetok majetok nebol predaný. Žalovaný tiež zrozumiteľne uviedol, že predložený zoznam majetku na predaj nepovažoval za relevantný a preukazný doklad o tom, že majetok bol skutočne predaný. Kasačný súd v tomto kontexte poznamenáva, že kúpna zmluva zo dňa 21.09.2011 naozaj neobsahuje špecifikáciu príslušenstva, keď čl. 5.2 predmetnej zmluvy konkrétne uvádza len kľúče, rovnako špecifikáciu tohto hnutel'ného majetku neobsahuje ani predmetná faktúra. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na ústnu zmluvu, táto dostatočne nepreukázala vznik predmetného výdavku.

54. V tejto súvislosti sťažovateľ nesprávne vnímal podstatu svojho dôkazného bremena, pretože nie je potrebné, aby správca dane preukazoval opak ním tvrdeného, postačuje, ak správca dane relevantne spochybnil, že k predaju hnutel'ného majetku došlo (pretože tento nebol uvedený v zmluve o predaji nehnuteľného majetku). Následne sa dôkazné bremeno presunulo na sťažovateľa a bolo jeho úlohou preukázať, že k predaju hnutel'ného majetku reálne došlo.

55. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že si nevie v praxi predstaviť predaj areálu bez súčastí a príslušenstva, kasačný súd si to s ohľadom na okolnosti predmetnej veci predstaviť vie, keď sám sťažovateľ predložil správcovi dane Dodatok č. 1 ku kúpnej zmluve, v zmysle ktorej bol sťažovateľ oprávnený v predanom objekte aj ďalej bezodplatne podnikáť a keď správca dane zistil, že sťažovateľ vykonával na predmetnom objekte opravy. Uvedené bolo správcom dane logicky vyhodnotené tak, že hnutel'ný majetok nebol predaný.

56. Kasačný súd po preskúmaní obsahu, štruktúry a logických nadväzností vyhodnotenia jednotlivých skutkových dôvodov v napadnutom rozsudku a napadnutom rozhodnutí dospel k záveru, že námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti ohľadom neuznania výdavkov ovplyvňujúce základ dane - zostatkovú cenu hmotného majetku - sú nedôvodné.

57. 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. Vzhľadom na uvedený sa kasačný súd stotožňuje s konštatovaním, že podmienka preukázateľnosti predmetných daňových výdavkov nebola naplnená.

58. Vychádzajúc z uvedeného a vzhľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

59. 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 príslúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdneho spisu nenastali, preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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 n i e j e prípustný opravný prostriedok.