

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/9/2022
Identifikačné číslo spisu: 2020200101
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:2020200101.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: PIERO Slovakia spol. s r. o., so sídlom Matúškovo 916, 925 01 Matúškovo, IČO: 44730781, právne zastúpený: JUDr. Ing. Miroslav Čipák, advokát, so sídlom Vazovova 9/B, 811 07 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100237729/2020 zo dňa 22. januára 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/34/2020- 113 zo dňa 09. septembra 2021, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

II. Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 14S/34/2020- 113 zo dňa 09. 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 rozhodnutia žalovaného č. 100237729/2020 zo dňa 22. januára 2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta (ďalej len „správca dane“) č. 101865879/2019 zo dňa 05.08.2019, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel v sume 39.075,60 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015. Účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd uviedol, že podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“) odpočítanie výdavkov nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatnil preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Žalobca podľa správneho súdu neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s uplatneným nárokom preukazujúcim obstaranie tovaru a služieb, pričom jeho povinnosťou bolo preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži len na následnú verifikáciu skutočností dokladov predkladaným daňovým subjektom. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu poukázal okrem iného i na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011 z 23.02.2011 a na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31.05.2018 s dôrazom na problematiku dani z príjmov.

3. V súvislosti s dodávateľom MARMANDE, s. r. o., správny súd poukázal na výpoveď svedka B. J., ktorý uviedol, že pozná konateľa uvedenej spoločnosti aj žalobcu, obchody nedojednávajú, úhrady za faktúry nepreberal a fakturáciu neriešil. Potvrdil informácie o tom, že žalobca kúpil od spoločnosti MARMANDE, s. r. o. tovar - papier. Nevedel však uviesť o aký kancelársky papier išlo. Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že konateľ tejto dodávateľskej spoločnosti Felix Dömény bol viackrát predvolaný na výsluch, ktorých sa nezúčastnil, pričom oznámil správcovi dane, že ako svedok využíva svoje zákonné právo v zmysle § 25 ods. 2 Daňového poriadku odoprieť výpoveď a k veci vypovedať nebude.

4. Z výpovede konateľa žalobcu vyplýva, že preprava tovaru od spoločnosti MARMANDE, s. r. o. mala byť vykonaná vlastnými dopravnými prostriedkami a inými prepravcami, ktorých však bližšie neidentifikoval. Z dokladov predložených žalobcom, ktoré sa týkajú zabezpečenia dopravy tovaru z Blažova do Bratislavy, ktorú podľa tvrdení zabezpečoval samotný daňový subjekt nie je zrejmé, kde, aký tovar a v akom množstve bol naložený a vyložený. Správny súd skonštatoval, že z výpovede ani jedného zo svedkov nie je jednoznačne preukázané, že k dodaniu tovaru došlo tak ako to deklaroval žalobca, pretože tvrdenia konateľa žalobcu, že tovar bol prepravovaný z Blažova do Bratislavy resp. že bol dodávaný dodávateľovi do prenajatých priestorov v Matúškove ako aj priamo odberateľovi sa nepreukázali žiadnymi listinnými dôkazmi, na ktoré predloženie bol konateľ žalobcu vyzvaný, pričom takéto doklady v priebehu daňovej kontroly nepredložil. Okrem toho dodávky tovaru od spoločnosti MARMANDE, s. r. o. boli spochybnené aj tým, že uvedená spoločnosť mala sídlo v 9-poschodovom paneláku, kde nebolo ani označenie tejto spoločnosti. Ďalej bolo zistené, že táto spoločnosť na uvedenej adrese nikdy nesídlila, hoci túto adresu mala uvedenú v obchodnom registri. Ďalej uviedol, že spoločnosť MARMANDE, s. r. o. nebola registrovaná na závislej činnosti t. j. v čase deklarovaných obchodných transakcií nemala zamestnancov, nemala personálne vybavenie na výkon ekonomickej činnosti, za zdaňovacie obdobie 2015 nepodala daňové priznanie a nepriznala ani žiadne výnosy z hospodárskej činnosti. Tak isto nepredložila správcovi dane žiadne účtovné výkazy a nebolo možné zistiť zo strany správcu dane majetok, skladové priestory a technické vybavenie tejto spoločnosti. Spoločnosť MARMANDE, s. r. o. taktiež nepodávala daň z motorových vozidiel, z čoho vyplýva, že nepoužívala žiadne vozidlá v súvislosti s podnikateľskou činnosťou.

5. Žalobca síce v priebehu konania tvrdil, že pri uzatváraní zmlúv s touto spoločnosťou postupoval štandardne v rámci obchodných zvyklostí, že si preveril dodávateľa v obchodnom registri, avšak z celkového vyhodnotenia tohto prípadu správny súd poznamenal, že zo strany žalobcu zrejme išlo o povrchné preverovanie si dodávateľa, keďže skutočností, ktoré preukazujú, že spoločnosť MARMANDE, s. r. o. nevykonávala hospodársku činnosť v roku 2015 bolo možné zistiť priamo cez daňové orgány.

6. V súvislosti s dodávateľskou spoločnosťou TRADE CENTRUM s. r. o., so sídlom v Banskej Bystrici, správca dane vyzval žalobcu, aby uviedol kto konal za uvedeného dodávateľa, kto vykonával prepravu, odkiaľ, kam bola preprava vykonaná, kde bol tovar zložený, skladovaný a ako bolo s tovarom manipulované a na aký účel bol použitý. Jednotlivé služby však boli dodané ako subdodávka

a z uvedeného dôvodu žalobca nevedel poskytnúť informácie kto konkrétne služby poskytol. Jednalo sa však o pravidelné práce v prospech spoločnosti Pannon Food Slovakia s. r. o., pričom celý obchod bol dohodnutý s p. Ondrejom Józsom, ktorý bol v čase konateľom spoločnosti LU - EU 135 s. r. o., so sídlom Račianska 88, Bratislava, mestská časť Nové Mesto, ktorá vystupovala ako odberateľ týchto služieb pre žalobcu. Z výsluchu svedkov (konateľa spoločnosti LU - EU 135 s. r. o. ako aj skladníka spoločnosti Pannon Food Slovakia s. r. o.), ktorí potvrdili, že služby ako kontrola tovaru, olepovanie slovenskými etiketami v skladových priestoroch spoločnosti Pannon Food Slovakia s. r. o. vykonané boli, však nevedeli poskytnúť informáciu ktoré osoby tieto služby poskytovali.

7. Okrem toho ako v predchádzajúcom prípade, tak spoločnosť TRADE CENTRUM s. r. o. nebola registrovaná na závislej činnosti t. j. v čase deklarováných obchodných transakcií nemala zamestnancov ani personálne vybavenie na výkon ekonomickej činnosti, nepodala za rok 2015 daňové priznanie k dani z príjmu právnickej osoby, nepredložila správcovi dane žiadne účtovné výkazy, z ktorých bolo možné zistiť skladové priestory, technické vybavenie a pod. a taktiež nepodala ani daňové priznanie k dani z motorových vozidiel, z čoho je jednoznačne preukázané, že žiadne motorové vozidlá nemala, aby mohla uskutočniť prepravu služieb a tovaru. Navyše, svedok T. P. - skladník, ktorý usmerňoval prácu brigádnikov pri označovaní tovaru etiketami uviedol, že s týmito osobami chodil nejaký pán s ktorým komunikoval, ale nevedel o koho skutočne išlo. Uviedol, že nepozná konateľa spoločnosti TRADE CENTRUM s. r. o., Banská Bystrica, uviedol že brigádnikov určite nevyplácala spoločnosť Pannon Food Slovakia s. r. o., nevedel uviesť ani kto bol konateľom spoločnosti žalobcu, poznal iba Ondreja Józsu, ktorý s brigádnikmi však nechodil.

8. Uvedené skutočnosti podľa správneho súdu viedli správcu dane ako aj žalovaného k správne mu záveru, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúce z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch bude spochybnené. Správny súd považoval tiež za potrebné zdôrazniť zásadnú skutočnosť, a to že v danom prípade išlo o priamy vzťah medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Teda bolo výlučne na žalobcovi, aby postupoval v týchto obchodných vzťahoch s primeranou odbornou starostlivosťou, aby v budúcnosti nebol vystavený situácii, že jeho nárok na odpočítanie výdavkov bude spochybnený.

9. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že v žalobcom predložených daňových dokladoch s prihliadnutím na kontrolné zistenia a ich vzájomné súvislosti absentuje reálny základ a to predovšetkým vo vzťahu k osobe, ktorá mala žalobcovi preverovaný tovar dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu na odpočítanie výdavkov za kontrolované zdaňovacie obdobie ako i objektívnej pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom.

10. V súvislosti s námietkou žalobcu, že niekoľkí svedkovia potvrdili, že predmetná služba bola uskutočnená správny súd uviedol, že tvrdenie žalobcu je zavádzajúce, nakoľko títo svedkovia potvrdili len to, že spoločnosť TRADE CENTRUM s. r. o. dodávala služby pre spoločnosť žalobcu, avšak žalobca tieto tvrdenia nepodložil žiadnymi relevantnými listinnými dôkazmi (okrem predložených faktúr), ktoré by preukázali, že ich tvrdenia sú pravdivé. Zároveň, ani tvrdenie žalobcu že všetci svedkovia potvrdili, že predmetná služba bola uskutočnená tak ako to deklaroval žalobca je zavádzajúce, keďže napr. svedok P. a svedok P. W. práve spochybnili dodanie týchto služieb tak ako to tvrdil žalobca, keď nevedeli označiť osoby ktoré tieto služby pre žalobcu vykonávali priamo v sklade spoločnosti Pannon Food Slovakia s. r. o.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie, alebo eventuálne aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší

rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie a zároveň priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.

12. Podľa názoru sťažovateľa, žalovaný v deklarovanych kontrolných zisteniach nevedol dokazovanie s cieľom zistiť objektívnu pravdu, pričom sa nedržal zásady objektívnej pravdy, nesnažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci, nevyhodnotil správne relevantné podklady a relevantné dôkazy nevyhnutné pre vydanie rozhodnutia. Rozhodnutie správneho súdu tak vychádza z nesprávne zisteného skutkového stavu, pretože už správca dane nesprávne viedol dokazovanie a nesprávne vykonával a hodnotil dôkazy, a to tak každý jednotlivito, ako aj v ich vzájomnej súvislosti, čo pretavil i do svojich vyjadrení.

13. Sťažovateľ uviedol, že dostatočne preukázal svedkami, vrátane konateľa spoločnosti TRADE CENTRUM s. r. o. uskutočnenie predmetnej služby. Žalovaný spochybnil výpovede svedkov T. P. a P. W., nakoľko títo nevedeli presne menovite označiť osoby, ktoré konkrétne vykonávali práce priamo v sklade spoločnosti Pannon Food Slovakia s. r. o. Uvedení svedkovia si konkrétne mená pracovníkov pri práci na jednotlivých prácach ani nemuseli pamätať, zamestnanci alebo brigádnicia sa v sklade striedajú a s ohľadom na časový posun medzi vykonaním prác a vypočutím týchto svedkov v konaní je ich obmedzená pamäť pochopiteľná.

14. Sťažovateľ mal tiež za to, že v priebehu daňovej kontroly i vyrubovacieho konania riadne a nad akúkoľvek rozumnú pochybnosť v hraniciach platných právnych noriem preukázal oprávnenie svojho nároku na uplatnenie daňových výdavkov. Predložil správcovi dane všetky doklady a listiny v zmysle platnej legislatívy, pričom realizácia jednotlivých úkonov v rámci obchodovania bola potvrdená aj svedkami. Taktiež bola preukázaná dobrá viera sťažovateľa pri realizácii obchodov a to, že podozrenia správcu dane sú iba domnienkami a nie preukázanými skutočnosťami.

15. Žalovaný sa pri svojom rozhodovaní opieral aj o výsledky preverovania reálnosti dodania tovaru spoločnosťou MARMANDE s. r. o. Fakt, že žalovaný nenašiel uvedenú spoločnosť na adrese sídla spoločnosti ešte nie je dôkaz, že k nákupu kancelárskeho papiera od tohto dodávateľa nedošlo. Dodávaný papier sa predsa ani nemal nachádzať v sídle spoločnosti MARMANDE s. r. o., bol doručený do predajni sťažovateľa alebo do skladov jeho odberateľa - skladových priestorov v Bratislave na Galvaniho ulici č. 8. Ide o bežnú obchodnú praktiku, štandardný priebeh dodávateľsko-odberateľských vzťahov, nie výnimočnú situáciu, ktorá by bola dôkazom, že k uskutočneniu dodania tovaru by nedošlo. Nebolo mu zrejmé, prečo by mal byť zodpovedný za prípadné porušovanie predpisov tretích osôb, s ktorými nemá iný vzťah ako obchodný, teda žiadne personálne ani majetkové prepojenie. Sťažovateľ postupoval pri realizácii daňových plnení obozretne a so všetkou starostlivosťou zodpovedného hospodára. Získal si dostatok informácií, preveril svojich obchodných partnerov z verejne dostupných zdrojov a počas celého procesu sa správal maximálne zodpovedne. V tejto súvislosti poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/50/2010 zo dňa 26.10.2011 a sp. zn. 4Sžf/7/2011 zo dňa 31.05.2011

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 06.12.2021 uviedol, že napadnutý rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny, v plnom rozsahu sa pridrižiava svojich doterajších stanovísk a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú v zmysle § 461 SSP zamietol.

III. Konanie na kasačnom súde

17. Prejednávaná vec bola dňa 26.01.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) a bola náhodným výberom technickými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn. 4Sfk/9/2022.

18. 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.

19. Z obsahu administratívneho a súdneho spisu kasačný súd zistil, správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na preverenie príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 v zmysle ustanovení Daňového poriadku. Daňová kontrola bola vykonaná za účelom preverenia dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom MARMANDE, s. r. o., pri ktorom si sťažovateľ ako daňový subjekt zaúčtoval do nákladov celkovú sumu 13.760,- eur bez DPH, predmetom ktorých bol nákup kancelárskeho papiera, pričom išlo o:

- faktúru č. 2015006 zo dňa 15.01.2015 v sume 640,- eur,
- faktúru č. 2015009 zo dňa 23.01.2015 v sume 2 400,- eur,
- faktúru č. 2015077 zo dňa 24.02.2015 v sume 1 200,- eur,
- faktúru č. 2015082 zo dňa 10.03.2015 v sume 2 400,- eur,
- faktúru č. 2015122 zo dňa 12.03.2015 v sume 2 400,- eur,
- faktúru č. 2015179 zo dňa 27.03.2015 v sume 1 680,- eur a
- faktúru č.2015180 zo dňa 07.04.2015 v sume 3 040,- eur.

20. Ďalej správca preveroval oprávnenosť nároku z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom spoločnosti TRADE CENTRUM s. r. o., kedy si daňový subjekt zaúčtoval do nákladov celkovú sumu 117.391,80 eur bez DPH, predmetom ktorých boli služby spočívajúce v príprave tovaru podľa zmluvy č. 03072014 za mesiac január a marec, pričom išlo o

- faktúru č. 20150130/01 zo dňa 30.01.2015 v sume 33.130,- eur,
- faktúru č. 20150227/01 zo dňa 27.02.2015 v sume 39.732,80 eur a
- faktúru č. 2015033101 zo dňa 31.03.2015 v sume 44.529,- eur.

21. Správca dane svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že na základe výsledkov daňovej kontroly dospel k záveru, že nebolo preukázané, že by spoločnosť TRADE CENTRUM s. r. o. služby, ktoré deklaruje, ďalej dodala pre sťažovateľa a že ich aj reálne poskytla. Správca dane ďalej uviedol, že na základe vykonaných úkonov v rámci daňovej kontroly nebola preukázaná ani reálnosť obstarania tovaru sťažovateľom od spoločnosti MARMANDE s. r. o. Proti uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím.

IV. Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

22. 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 správnom súde.

23. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súde v správnom súdnictve preskúmajú 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.

24. 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...

25. 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...

26. 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).

27. Správny súd aj žalovaný poukázali na nenaplnenie zákonnej podmienky preukázateľnosti. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia daňových výdavkov 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). Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného 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 (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf 45/2015 zo dňa 26. januára 2017, sp. zn. 5 Sžf 60/2015 zo dňa 28. februára 2017).

28. 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 preukázateľnosti 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 stále aktuálnu judikatúru pri dani z príjmov.

29. V súdenom prípade bolo v súvislosti so spochybnením výdavkov - kancelársky papier od dodávateľa MARMANDE s. r. o., sporné to, že sa jedná o výdavky, ktoré nespĺňajú podmienku preukázateľnosti. Správca dane spochybnil dodanie tovaru MARMANDE s. r. o. Došlo teda k spochybneniu jednej zo základných podmienok, ktorej preukázanie je na pleciach daňového subjektu. Správne orgány nepožadovali od sťažovateľa kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie vzniku daňových výdavkov pri plneniach od priamych dodávateľov sťažovateľa, čo je jeho zákonnou povinnosťou, a preto naňho neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno.

30. Pochybnosti vo vzťahu k dodávateľovi ktoré sťažovateľ následne relevantne nevyvrátil, boli najmä nasledovné:

- a. realizáciu obchodu nepotvrdil konateľ dodávateľa p. Felix Dömény, ktorý odmietol vypovedať ako svedok a vyjadriť sa k deklarovaným obchodom,
- b. sťažovateľ správcovi nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaného obchodu - nákupu papiera,
- c. sťažovateľ nepredložil dôkazy, ktoré by preukázali, ako vlastne prebiehala obchodná spolupráca s deklarovaným dodávateľom,
- d. nebola preukázaná ani doprava tovaru - papiera.

31. Uvedené závery rovnako platia aj v prípade spochybnenia výdavkov - príprava tovaru od dodávateľa dodávateľovi TRADE CENTRUM s. r. o. Pochybnosti vo vzťahu k danému dodávateľovi, ktoré sťažovateľ relevantne nevyvrátil, boli najmä nasledovné:

- a. sťažovateľ nevedel preukázať reálne dodanie deklarovaných služieb (etiketovanie pre odberateľa Pannon Food Slovakia s. r. o.),
- b. boli pochybnosti o obsahu služieb (sprostredkovanie kontroly etikiet tovaru/samotné etiketovanie),
- c. nebolo zrejmé, kto vypracoval zoznamy priložené k faktúram,
- d. svedok T. P. (vedúci skladu Pannon Food Slovakia s. r. o.) nepoznal sťažovateľa, jeho konateľa a ani deklarovaného dodávateľa TRADE CENTRUM s. r. o.
- e. žiadna zo zainteresovaných spoločností ani svedkov sa nevedela k deklarovanej službe konkrétne vyjadriť, predložiť konkrétne vyjadrenia a dôkazy a ozrejmiť, kto reálne službu vykonal (pričom služby mali byť vykonané živnosťníkmi, ktorých nikto nevedel identifikovať).

32. K námietke sťažovateľa, že nemusel mať uzatvorené zmluvy v písomnej forme, kasačný súd uvádza, že s touto je možné sa stotožniť, avšak ak osoby, s ktorými sťažovateľ deklarované obchody realizoval, existenciu ústnych dohôd so sťažovateľom nepotvrdia z dôvodu, že vypovedať odmietnu, a sťažovateľ inými relevantnými písomnými podkladmi alebo inými dôkazmi nedisponuje, nemožno dôjsť k inému záveru ako je záver o nesplnení si dôkaznej povinnosti sťažovateľa.

33. Rovnako je možné súhlasiť so sťažovateľom, že vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi TRADE CENTRUM s. r. o. si svedkovia konkrétne mená pracovníkov s odstupom času už pamätať nemusia, avšak dôležité je, že v konaní nebola identifikovaná žiadna osoba, ktorá by služby mala vykonávať. Za podstatnú skutočnosť v tejto súvislosti kasačný súd považuje to, že zástupcovia spoločnosti Pannon Food Slovakia s. r. o. síce potvrdili, že služby - kontrola tovaru a olepovanie slovenskými etiketami v skladových priestoroch spoločnosti Pannon Food Slovakia s. r. o. vykonané boli, avšak toto sa týkalo vzťahu medzi spoločnosťou spoločnosti Pannon Food Slovakia s. r. o. a jej dodávateľom LU - EU 135 s. r. o. Existencia plnenia medzi sťažovateľom a jeho deklarovaným dodávateľom TRADE CENTRUM s. r. o. tak i naďalej ostala sporná, resp. nedošlo k jej preukázaniu zo strany sťažovateľa - svedok T. P. (vedúci skladu Pannon Food Slovakia s. r. o.) totiž nepoznal sťažovateľa, jeho konateľa a ani deklarovaného dodávateľa TRADE CENTRUM s. r. o.

34. Kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa smerujú najmä k spochybneniu toho, či vyššie uvedené pochybnosti správcu dane boli relevantné. Sťažovateľ však opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako písomnými podkladmi alebo dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie tovaru a služieb od sporných dodávateľov relevantne preukázal. Keďže sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil, svoje dôkazné bremeno neuniesol. Kasačný súd preto taktiež konštatuje, že sťažovateľ pochybnosti správcu dane ohľadom tovarov a služieb od sporných dodávateľov MARMANDE s. r. o. a TRADE CENTRUM s. r. o. nevyvrátil, a preto si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení podmienok na uznanie výdavkov sťažovateľom.

35. Kasačný 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 fiškálne 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. Kasačný súd 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 tovaru a služieb uvedených na predmetných faktúrach a sťažovateľ svoje tvrdenia dostatočne nepreukázal.

36. Kasačný súd sa nemohol stotožniť s námietkou sťažovateľa, ktorá sa týkala rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu, ktorý 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 spochybí 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.

37. Ohľadom namietaného porušenia § 440 ods. 1 písm. f) SSP kasačný súd uvádza, že rozsudok správneho súdu netrpí nedostatkom preskúmateľnosti, resp. nedostatkom dôvodov a neopodstatňuje záver o porušení práva sťažovateľa na spravodlivý proces. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že písomné vyhotovenie rozhodnutia obsahuje vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Správny súd teda postupoval v intenciách ustanovenia § 139 ods. 2 SSP, ktoré zakladá povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť a napadnutý rozsudok splňa nevyhnutné limity zrozumiteľného, určitého a logicky odôvodneného rozsudku.

38. Kasačný súd sa na základe uvedených skutočností kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

39. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky 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 súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

40. 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.

