

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/22/2020
Identifikačné číslo spisu: 5018200520
Dátum vydania rozhodnutia: 2. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200520.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu: MYROCK, s.r.o., so sídlom Kukuričná 1, 831 03 Bratislava, IČO: 45 696 993, zast. JUDr. Petrom Milecom, advokátom so sídlom Lazovná 20, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o všeobecnej správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 102058081/2018 z 15.10.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/178/2018-151 z 21.1.2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky mení rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/178/2018-151 z 21.1.2020 tak, že ruší rozhodnutie žalovaného č. 102058081/2018 z 15.10.2018, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101191447/2018 z 19.6.2018 a vec vracia Daňovému úradu Žilina na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na náhradu trov konania pred krajským i kasačným súdom v plnom rozsahu.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby (ďalej len „daň z príjmov“ alebo „daň“) vykonanej u žalobcu vydal rozhodnutie č. 101191447/2018 z 19.6.2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 11.400,62 eur na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie 2015.

2. V prvostupňovom rozhodnutí správca dane uviedol, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uplatnenia nákladov na obstaranie služieb z predložených faktúr spoločností KAP MEDIA s.r.o. so sídlom Železiarská 13, 040 15 Košice (ďalej len „KAP MEDIA“) za údajné poskytnutie sprostredkovateľských služieb (prieskum realitného trhu), BUSINESS PARTNER ACADEMY, s.r.o., so sídlom Ferka Urbánka 20/A, 052 01 Spišská Nová Ves (ďalej len „BUSINESS PARTNER ACADEMY“) za dodanie inžinierskogeologického prieskumu, poradenstvo k projektu Helske Care Senior Resorty a odberateľskej faktúry za údajné marketingové poradenstvo a predaj v projekte HELSKE.

3. Správca dane poukázal najmä na porušenie § 2 písm. i), § 17 ods. 2 písm. a), § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

4. Enunciát rozhodnutia správca dane postavil najmä na podklade nasledujúcich skutkových okolností:

- k službám dodaných od spoločnosti KAP MEDIA

- žalobca nepreukázal, že predmetné služby boli dodané KAP MEDIA,
- daňový výdavok nemôže byť uznaný len na základe faktúry, pokiaľ nemá faktický podklad,
- KAP MEDIA sa zlúčila so spoločnosťou R-MEDIA PLUS, s.r.o.; spoločnosť je nekontaktná,
- konateľ KAP MEDIA uviedol, že všetky činnosti spoločnosti zabezpečoval sám,
- vo vzťahu k sporným dodávkam uviedol, že komunikoval s pánom P., konateľom žalobcu,
- tvrdil, že obchod sa uskutočnil na základe zmluvy, išlo o krátkodobú spoluprácu a na podrobnosti si už nepamätá.

- k službám dodaným spoločnosťou BUSINESS PARTNER ACADEMY

- objednávateľom inžinierskogeologického prieskumu bola spoločnosť BUSINESS PARTNER ACADEMY,
- k poradenským službám k projektu Helske konateľ žalobcu písomné doklady nechcel predložiť, ponúkol k nahliadnutiu iba súbory uložené v počítači,
- všetky súbory boli vytvorené v jeden deň,
- faktúra bola zaúčtovaná na základe ústnej dohody,
- realizátorom projektu bola anglická spoločnosť Helske Limited, žalobca nevedel uviesť adresu,
- účelom služby mala byť koordinačná a riadiaca činnosť, suma mala byť určená na základe zákona,
- neboli vyhotovované žiadne preberacie protokoly, zápisy, dodacie listy,
- neboli preukázané konkrétne hmotné výstupy činnosti,
- všetky články združenia BUSINESS PARTNER ACADEMY, MYROCK (žalobca) a Helske, s.r.o., si ako účastníci prefakturovali rovnakú sumu medzi sebou, bez vplyvu na výsledok hospodárenia,
- fakturované sumy neboli medzi spoločnosťami uhrádzané, ale postupne uzatvárali zmluvy o postúpení pohľadávky,
- rozpočet architekta je určený pre nemeckú spoločnosť HELSKE GmbH.

- Správca dane rozhodnutie oprel aj o skutkové okolnosti, týkajúce sa odberateľskej faktúry za údajné marketingové poradenstvo a predaj v projekte Hesle Care Senior Resorty.

5. Na žalobcovo odvolanie žalovaný rozhodnutím č. 102058081/2018 z 15.10.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

II.

Konanie pred krajským súdom

6. Žalobca brojil proti rozhodnutiu žalovaného včas podanou správnu žalobou na Krajskom súde v Žiline (ďalej len „krajský súd“) a navrhol zrušiť rozhodnutie finančných orgánov oboch stupňov z dôvodu ich nezákonnosti.

7. Krajský súd rozsudkom č.k. 30S/178/2018-151 z 21.1.2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

8. Krajský súd enunciát rozhodnutia odôvodňoval najmä nasledovnými skutočnosťami:

vo vzťahu k sporným dodávkam od spoločnosti KAP MEDIA

- námietku týkajúcu sa neoznámenej výsluchu konateľa spoločnosti KAP MEDIA žalobca uplatnil až v konaní pred krajským súdom,
- aj bez jeho výsluchu bolo možné konštatovať riadne a úplné zistenie skutkového stavu,
- z predložených štúdií jednoznačne vyplýva, že neboli vyhotovené v roku 2015,
- nevyplýva z nich ani tá skutočnosť, že boli vyhotovené spoločnosťou KAP MEDIA,
- nedôvodná je aj námietka ohľadne neupovedomenia o výsluchu konateľa spoločnosti R-MEDIA PLUS, s.r.o., pretože k jeho výsluchu nedošlo,
- rámcová zmluva uzatvorená medzi žalobcom a KAP MEDIA nepreukazuje dodanie služieb.

k inžinierskogeologickému prieskumu pre spoločnosť BUSINESS PARTNER ACADEMY

- objednávateľom inžinierskogeologického prieskumu bola spoločnosť BUSINESS PARTNER ACADEMY,
- žalobca nebol ani vlastníkom dotknutých pozemkov,

k projektu Helske Care Senior Resorts

- záznamy z porád nepreukazujú, že by údajný dodávateľ dodal žalobcovi akékoľvek služby,
- porád sa zúčastňovali tri spoločnosti (žalobca, BUSINESS PARTNER ACADEMY a Helske, s.r.o.), ktoré zastupovali dve osoby; konateľ žalobcu a pán A. X. za ostatné spoločnosti,
- žalobca nepredložil žiadne dodacie listy, odovzdávacie protokoly, objednávky; obchod bol realizovaný na základe ústnej dohody,
- žalobca, BUSINESS PARTNER ACADEMY a Helske, s.r.o. si údajnú transakciu prefakturovali navzájom v rámci jedného zdaňovacieho obdobia december 2015; Helske, s.r.o. údajné služby fakturovala BUSINESS PARTNER ACADEMY, ktorá ich následne fakturovala žalobcovi a ten naspäť spoločnosti Helske, s.r.o.,
- vypočítanie konateľa spoločností BUSINESS PARTNER ACADEMY a Helske, s.r.o. nie je potrebné, pretože zistené skutkové okolnosti boli dostatočné na prijatie záveru finančných orgánov.

III.

Konanie na kasačnom súde

A)

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutia finančných orgánov a vec im vrátil na ďalšie konanie.

10. V rámci svojich sťažnostných bodov brojil proti záverom krajského súdu, týkajúcim sa priebehu výsluchu konateľa spoločnosti KAP MEDIA, o ktorom nebol upovedomený. Bol toho názoru, že je jeho právom zúčastniť sa výsluchu a klásť konateľovi KAP MEDIA otázky a toto procesné pochybenie malo zásadný vplyv na rozhodnutie správcu dane.

11. Sťažovateľ sa proti záveru krajského súdu bránil aj v tom smere, že nešlo o dôkaz, ktorý mohol predložiť v rámci daňovej kontroly, ale procesné pochybenie správcu dane, ktorým mu znemožnil realizovať svoje procesné práva v rámci daňového konania. Navyše, krajský súd podľa vyjadrenia sťažovateľa síce skonštatoval, že štúdie nemohli byť vyhotovené v roku 2015, ale neuviedol na základe akých skutočností dospieť k predmetnému záveru.

12. Sťažovateľ nesúhlasil ani so záverom krajského súdu týkajúcim sa výsluchu konateľa spoločnosti BUSINESS PARTNER ACADEMY.

13. Podľa názoru sťažovateľa bol správca dane povinný vykonať dokazovanie, ktoré vedie k čo najúplnejšiemu zisteniu skutočností nevyhnutných pre rozhodnutie. Preto správca dane nemôže odmietnuť výsluch konateľa spoločnosti BUSINESS PARTNER ACADEMY.

B)

14. Žalovaný sa v písomnej reakcii stotožnil s výsledkom konania pred krajským súdom, pričom v podstate zopakoval argumentáciu z preskúmaného rozhodnutia.

IV.

Právne závery kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1.8.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp.zn. 6Sžfk/22/2020. Od 1.8.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

16. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „senát Najvyššieho správneho súdu“) preskúmal rozsudok krajského 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. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, keďže krajský súd vec nesprávne posúdil po právnej stránke vo vzťahu k deklaroványm transakciám so spoločnosťou KAP MEDIA.

17. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd vec posúdil správne po právnej stránke, keď správnu žalobu sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. Kasačný súd na tomto mieste považoval za potrebné konštatovať, že sťažovateľ nebrojil voči všetkým dôvodom rozsudku krajského súdu, ale nesúhlasil len s tými závermi, ktoré sa týkali jeho neupovedomenia o výsluchu konateľa spoločnosti KAP MEDIA, nadväzujúcim konštatovaním krajského súdu, že štúdie nemohli byť vyhotovené v roku 2015 a nevypočutím konateľa spoločnosti BUSINESS PARTNER ACADEMY.

K sťažnostnej námietke nevypočutia konateľa spoločnosti BUSINESS PARTNER ACADEMY

18. Sťažovateľ vo vzťahu ku kasačnému bodu nevypočutia konateľa BUSINESS PARTNER ACADEMY argumentoval v tom smere, že finančné orgány nie sú oprávnené odmietnuť vykonať sťažovateľom navrhovaný výsluch vzhľadom na ich povinnosť náležite zistiť skutkový stav veci.

19. Krajský súd na totožnú žalobnú námietku reagoval (bod 40. odôvodnenia napadnutého rozsudku) s tým, že výsluch nebolo potrebné realizovať, keďže skutkové okolnosti zistené finančnými orgánmi boli postačujúce na prijatie záveru ohľadne údajného dodania fakturovaných služieb.

20. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí (strana 19-35 rozhodnutia správcu dane) skutočne detailne prezentoval všetky okolnosti, na základe ktorých konštatoval záver o tom, že sťažovateľ nevedel kredibilne preukázať, že sporné výdavky slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

21. Kasačný súd v tomto kontexte akcentuje, že ani konštatovanie finančných orgánov o umelom navyšovaní príjmov a výdavkov v zdaňovacom období 2015 nebolo neopodstatnené, ale substancované konkrétnymi skutkovými okolnosťami zistenými v rámci daňovej kontroly.

22. Navyše, posúdenie naznačených skutkových okolností krajským súdom ohľadne transakcií so spoločnosťami BUSINESS PARTNER ACADEMY a HELSKE, s.r.o. sťažovateľ v rámci sťažnostných bodov ani nenamietal.

23. Kasačný súd je preto v zhode s názorom, ktorý prezentoval krajský súd, že výsluch konateľa spoločnosti BUSINESS PARTNER ACADEMY nebol pre prijatie záveru finančných orgánov potrebný. Ako krajský súd správne poukázal, dokazovanie vedie správca dane, ktorý návrhy na vykonanie dokazovania vyhodnocuje a rozhoduje, ktoré dôkazy vykoná.

K sťažnostnej námietke ohľadne obchodov so spoločnosťou KAP MEDIA

24. Ostatnými sťažnostnými bodmi sťažovateľ brojil najmä proti posúdeniu krajského súdu vo vzťahu k dodaniu služieb od spoločnosti KAP MEDIA.

25. Sťažovateľ nesúhlasil s argumentáciou, ktorou krajský súd spochybňoval, že sporné štúdie, ktoré mali byť predmetom dodania od spoločnosti KAP MEDIA, nevznikli v roku 2015. Podľa názoru sťažovateľa krajským súdom uvádzaná časť obsahu štúdie bola prognózou vývoja cien pozemkov a nehnuteľností.

26. Sťažovateľ sa nestotožňoval ani so záverom krajského súdu o tom, že skutočnosť tvrdenú sťažovateľom, že štúdiu vyhotovil údajný dodávateľ KAP MEDIA, nepreukazuje ani odovzdávací protokol.

27. Kľúčovú časť kasačných námietok v tomto smere tvorila argumentácia ohľadne skutočnosti, že sťažovateľ nebol v rámci daňovej kontroly upovedomený o výsluchu konateľa spoločnosti KAP MEDIA, ktorý správca dane vykonal bez účasti sťažovateľa; čím podľa názoru sťažovateľa porušil zásadu kontradiktórnosti a jeho právo klásť vypočúvanému otázky.

28. Krajský súd v kontexte štúdií, ktoré mali byť predmetom dodania od spoločnosti KAP MEDIA, uviedol, že z obsahu štúdií nie je zrejmé, kto a kedy ju vypracoval. Krajský súd argumentoval, že každá štúdia obsahuje graf výnosnosti aj za roky 2016, 2017, 2018 a preto nemohli byť predmetom dodania v roku 2015.

29. Krajský súd preto uvedený okruh žalobných bodov uzavrel s tým, že z predložených štúdií podľa jeho názoru vyplýva, že nemohli byť vyhotovené v roku 2015. Dôkazom podporujúcim tvrdenie sťažovateľa podľa mienky krajského súdu nie je ani rámcová zmluva a ani protokoly o odovzdaní, ktoré sťažovateľ predložil v rámci daňovej kontroly.

30. S predostretým posúdením ohľadne sporných faktúr od KAP MEDIA zo strany krajského súdu sa kasačný súd nemohol stotožniť.

31. Z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane vyjadril pochybnosť o tom, či náklady, ktorých vynaloženie žalobca deklaroval faktúrami, boli dodané sporným dodávateľom KAP MEDIA.

32. Sťažovateľ na podporu svojich tvrdení v rámci daňovej kontroly na dani z príjmov správcovi dane predložil rámcovú zmluvu o sprostredkovaní z 29.5.2015, odovzdávacie protokoly a samotný materiálny predmet obchodu (štúdie podnikateľskej príležitosti).

33. V rámci dôvodov pochybností, správca dane prezentoval v podstatnej časti najmä skutočnosti, ktoré zistil výsluchom konateľa KAP MEDIA (strana 12-14 rozhodnutia správcu dane); okrajovo len konštatoval, že štúdie neprinesli pre sťažovateľa žiadny príjem v predmetnom zdaňovacom období, a

že vo vyrubovacom konaní náhodným výberom z predložených štúdií zistil nezrovnalosti v údajoch, ktoré sa v štúdiách nachádzali.

34. Na základe predstretých okolností skonštatoval, že sťažovateľ nevedel kredibilne preukázať, že predmetné služby boli dodané spoločnosťou KAP MEDIA.

35. Z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo vzťahu k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane.

36. Nie je úlohou finančných orgánov preukazovať, že údaje deklarované na daňových dokladoch sú v rozpore so skutočnosťou, ale sú povinné preukázať, že o tvrdeniach daňového subjektu existujú natoľko závažné pochybnosti, ktoré ich činia nedôveryhodnými, nesprávnymi alebo neúplnými. Preto nie každá pochybnosť na strane finančných orgánov bude disponovať požadovanou intenzitou na to, aby dôkazné bremeno opätovne prešlo na stranu daňového subjektu. Pokiaľ však finančné orgány unesú dôkazné bremeno v tomto smere, bude na daňovom subjekte, aby aj napriek vytýkaným pochybnostiam ustál a podporil svoje pôvodné tvrdenia, alebo aby ich pod ťarchou týchto pochybností korigoval.

37. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom kasačný súd na tomto mieste poukazuje aj na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžfk/40/2018 z 3.9.2019: „ Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom.“

38. Podľa § 2 písm. i.) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

39. Podľa stabilnej judikatúry je kvalifikovaným daňovým výdavkom len taký výdavok, (1/) ktorý bol skutočne vynaložený, (2/) bol vynaložený v súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním zdaniteľných príjmov, (3/) a daňovník o ňom účtoval v účtovníctve. Daňový subjekt, ktorý o náklade účtuje v účtovníctve a následne ho zahrnie aj do daňového priznania, je povinný v prípade dôvodných pochybností správcu dane preukázať, že ho skutočne vynaložil (napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/32/2014, sp.zn. 2Sžf/74/2016, sp.zn. 8Sžf/20/2016, sp.zn. 6Sžf/34/2015).

40. V prejednávanej veci bola pre správne posúdenie kľúčovou otázkou, či žalobca splnil všetky podmienky pre uznanie daňových výdavkov na dosiahnutie, zaistenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov. Totiž, daňový subjekt si nemôže odpočítať akýkoľvek daňový výdavok, ale iba taký náklad, ktorý slúži na dosiahnutie, zaistenie a udržanie zdaniteľných príjmov daňovníka a súčasne musí jeho vynaloženie bezpochyby preukázať.

41. Daňový subjekt unesie dôkazné bremeno v prípade, ak správcovi dane predloží relevantné doklady, ktoré zároveň zodpovedajú zistenému skutkovému stavu.

42. Ak teda správca dane videl pochybnosti v subjekte deklarovaného dodávateľa služieb, tak podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ v uvedenom smere uniesol dôkazné bremeno, keď finančným orgánom predložil relevantné doklady; zmluvu o sprostredkovaní, odovzdávacie protokoly aj materiálne plnenie vyplývajúce z deklarovaného obchodu. Údaje vyplývajúce z predložených dokladov následne legitimizoval aj konateľ spoločnosti KAP MEDIA.

43. Správca dane v načrtnutom smere sťažovateľom predložené doklady žiadnym spôsobom nespochybnil, a v rámci rozhodnutia ani nevyhodnotil; a to napriek skutočnosti, že išlo o relevantné podklady, ktoré boli určite na prospech sťažovateľa. Navyše, existenciu deklarovaného plnenia v daňovom konaní ani nespochybňoval.

44. Kasačný súd je však toho názoru, že na rozdiel od právneho režimu dane z pridanej hodnoty, v ktorom daňový subjekt musí uniesť dôkazné bremeno aj vo vzťahu ku konkrétnemu deklarovanému dodávateľovi; režim preukazovania práva na uznanie vynaloženého daňového výdavku pri dani z príjmov determinuje skúmanie a preverovanie potreby ich vynaloženia za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov daňovníka (samozrejme pri splnení ostatných kvalifikačných podmienok; bod 39. tohto rozsudku).

45. Iba spochybnenie subjektu dodávateľa nie je pre účely právneho režimu dani z príjmov smerodajné a samo o sebe nie je dôvodom pre neuznanie deklarovaného výdavku (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015).

46. Túto skutočnosť však nie je podľa mienky kasačného súdu možné vykladať izolovane. Ako kasačný súd konštatoval, pre účely uznania daňového výdavku nie je rozhodujúcim subjekt deklarovaný na predloženej faktúre. Ak sú však údaje na faktúre spochybnené do tej miery, že nie je zrejmé, kto skutočne deklarované plnenie dodal, daňový subjekt musí dostať príležitosť, aby odstránil rozpor v jeho tvrdeniach a preukázal jednoznačným spôsobom, ktorý subjekt bol dodávateľom deklarovaného plnenia, za ktorý daňový subjekt poskytol úhradu, ktorú si následne uplatňuje ako daňový výdavok; pričom môže ísť o subjekt odlišný od subjektu uvedeného na predloženej faktúre.

47. Kasačný súd však zastáva názor, že z rozhodnutí finančných orgánov nevyplývajú také skutočnosti, ktoré by vyvolávali dôvodné pochybnosti ohľadne deklarovaného dodávateľa.

48. Ako už kasačný súd načrtnol, úlohou finančných orgánov v rámci realizácie inštitútov zameraných na zistenie dane z príjmov [§ 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov], je na základe riadne zisteného skutkového stavu ustáliť a vyhodnotiť splnenie podmienok spočívajúcich v zistení realizácie spochybnených plnení, v zaplatení za deklarované plnenia a účelnosti preverovaných výdavkov.

49. Z rozhodnutí finančných orgánov totiž nevyplýva, že by dôvodne spochybnili realizáciu deklarovaných služieb, alebo účelnosť deklarovaných výdavkov sťažovateľa a vykonali dokazovanie v načrtnutom smere.

50. Kasačný súd sa z uvedených dôvodov nemohol stotožniť ani argumentáciou krajského súdu, ktorou navodzoval iný (nový) dôvod pre neuznanie daňového výdavku (bod 22. odôvodnenia napadnutého rozsudku).

51. Totiž, z rozhodnutí finančných orgánov vyplýva, že dôvodom neuznania daňového výdavku bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi; správca dane (a konzekventne ani žalovaný) v rámci daňovej kontroly nespochybňovali samotnú realizáciu deklarovaných obchodov, alebo skutočnosť, či sporné štúdie mohli slúžiť na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sťažovateľa a ani nevykonali v tomto smere žiadne dokazovanie.

52. Predostretý dôvod pre neuznanie daňového výdavku prvýkrát prezentoval až krajský súd v konaní o správnej žalobe, a preto sa voči ním sťažovateľ v rámci daňového konania ani nemohol brániť.

53. Nad rámec sťažnostných bodov kasačný súd vo vzťahu k argumentácií krajského súdu (body 19. a 25 napadnutého rozsudku), podľa ktorej odovzdávacie protokoly a zmluva o sprostredkovaní nie sú dôkazom o preukázaní deklarovaných služieb, uvádza, že ide o neopodstatnené tvrdenia, ktoré nemajú oporu v skutkovom stave zistenom finančnými orgánmi.

54. Skutočnosť, že zmluva je označená ako rámcová zmluva o sprostredkovaní podľa názoru kasačného súdu ešte nie je dôvodom pre prijatie záveru, ktorý vyslovil krajský súd (bod 25. napadnutého rozsudku).

55. Totiž ako vyplýva z obsahu zmluvy, jej predmetom je konkrétny rozsah štúdií, s konkrétnymi zmluvnými podmienkami a povinnosťami. Navyše, konateľ spoločnosti KAP MEDIA potvrdil, že deklarované služby boli dodané na základe zmluvy a správca dane ju v priebehu daňového konania nespochybnil.

56. Finančné orgány (ako aj krajský súd) do istej miery poukazovali na nezrovnalosti v predložených dokumentoch, tie sa však žiadnym spôsobom nepremietli do vykonaného dokazovania, do správnej úvahy finančných orgánov, ani do vyjadrenia relevantných záverov o pochybnostiach v sporných transakciách.

57. V súvislosti s tvrdením krajského súdu (bod 19. napadnutého rozsudku), že odovzdávacie protokoly a faktúry sú fiktívne, kasačný súd konštatuje, že obsah administratívneho spisu tvoria aj odovzdávacie protokoly, ktoré sú podpísané deklarovanou spoločnosťou KAP MEDIA; z rozhodnutí finančných orgánov však nevyplýva, že v priebehu daňovej kontroly spochybnili predostreté podklady; alebo že by v smere, ktorý načrtnol krajský súd, aj viedli dokazovanie a kládli otázky konateľovi spoločnosti KAP MEDIA.

58. Kasačný súd sa preto nemohol stotožniť s argumentáciou krajského súdu, že ide o fiktívne dokumenty, ktoré nepreukazujú dodanie deklarovaných služieb.

59. Ani s argumentáciou krajského súdu ohľadne sporného výsluchu konateľa spoločnosti KAP MEDIA sa kasačný súd nemohol stotožniť.

60. Krajský súd v tomto kontexte pripustil, že ide o procesné pochybenie správcu dane, ktoré však nepovažoval za natoľko závažné, že by malo vplyv na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí finančných orgánov.

61. Táto námietka bola podľa mienky krajského súdu sťažovateľom prvýkrát uplatnená až v konaní o správnej žalobe. V tomto kontexte poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžo128/2015 z 24.5.2017 a argumentoval, že sťažovateľ mohol predostretú námietku uplatniť už v konaní pred finančnými orgánmi.

62. Kasačný súd je v zhode so záverom krajského súdu, že neupovedomenie o výsluchu konateľa spoločnosti KAP MEDIA bolo procesným pochybením finančných orgánov. Nebolo možné sa však stotožniť s tvrdením, že išlo o pochybenie, ktoré nemalo vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

63. Ako sťažovateľ správne poznamenal v kasačných bodoch, išlo o defekt na strane správcu dane, ktorý mohol byť konvalidovaný v rámci daňovej kontroly a to najmä s ohľadom na tú skutočnosť, že podstatná časť argumentácie finančných orgánov ohľadne sporného dodávateľa (strana 7 až 9 a 12 až 14 rozhodnutia správcu dane) sa opierala práve o ústnu výpoveď konateľa spoločnosti KAP MEDIA.

64. Táto skutočnosť preto podľa mienky kasačného súdu nemôže byť na úkor procesných práv sťažovateľa v daňovom konaní.

65. Kasačný súd je v zhode aj s názorom sťažovateľa, že nešlo o prípad, kedy by v neskoršom štádiu daňového konania navrhoval výsluch svedkov, ktorý mohol navrhovať skôr. Kasačný súd dodáva, že v takomto prípade by rozhodne bolo dôvodné klásť sťažovateľovi otázky, prečo tak neurobil skôr a prípadne by bolo dôvodné aj odmietnuť ich realizáciu.

66. Pokiaľ sa týka rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžo/128/2015 z 24.5.2017, na ktoré krajský súd poukazoval, kasačný súd uvádza, že sa týkalo skutkovej situácie, kedy bol znalecký posudok predložený žalobcom až v súdnom konaní z dôvodu, že k jeho vyhotoveniu došlo až po skončení správneho konania. Z predmetnej veci vyplýva aj tá skutočnosť, že žalobca v správnom konaní navrhoval znalecké dokazovanie na odstránenie rozporov v odborných názoroch, ktorému však správne orgány nevyhoveli.

67. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd považuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 462 ods.2 SSP tak, že zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní u prvostupňového správneho orgánu bude potrebné odstrániť nedostatky identifikované kasačným súdom vo vzťahu k uplatneným výdavkom za dodanie služieb od spoločnosti KAP MEDIA.

68. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi ako úspešnému účastníkovi konania priznal nárok na náhradu trov konania pred krajským i kasačným súdom v plnom rozsahu. V zmysle § 175 ods. 2 SSP v spojení s § 467 SSP bude o výške náhrady trov konania rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.