

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/34/2020  
Identifikačné číslo spisu: 5018200194  
Dátum vydania rozhodnutia: 2. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200194.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: THERMASTAV, s.r.o., so sídlom Aleja Slobody 1893/56, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 44 518 561, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Ladislav Janči, s.r.o., Dončova 1451/21, 034 01 Ružomberok, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100695078/2018 zo dňa 09.04.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline, č.k.: 30S/69/2018-181 zo dňa 19.11.2019, v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline č.k.: 30S/69/2018-222 zo dňa 03.03.2020, takto

### r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/69/2018-181 zo dňa 19.11.2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline č.k.: 30S/69/2018-222 zo dňa 03.03.2020  
z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě l š i e k o n a n i e .

### O d ō v o d n e n i e

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Banská Bystrica č.k. 100695078/2018 zo dňa 09.04.2018 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov správneho súdneho konania.

2. Krajský súd vo svojom odôvodnení uviedol, že zákonodarca v správnych normách v § 19 a nasl. Zákona o dani z príjmov ustanovuje zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Zákonodarca požaduje, aby daňový subjekt preukázal všetky skutočnosti, ktoré je povinný

uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 24 ods. 1 Zákona o dani z príjmov).

3. Ďalej uviedol, že žalobca už v odvolaní zo dňa 15.11.2017 proti prvostupňovému rozhodnutiu namietal neúplné zistenie skutkového stavu veci, a to aj v súvislosti so spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a tvrdil, že každá zo zúčastnených strán potvrdila vykonanie stavebných prác na základe riadne uzatvorených zmlúv o dielo v písomnej podobe. Poukázal pritom na jednotlivé vystavené faktúry, ktoré je podľa žalobcu potrebné hodnotiť v kontexte s uzatvorenými zmluvami o dielo, napr. vo faktúre č. 2013006 zo dňa 03.05.2013 je jasne uvedené, „Fakturujeme vám stavebné práce na bytovom dome na Sihoti, Dolný Kubín, maľby v sume 1 440 €, rekonštrukcia pracovne v sume 261 € a výmena dlažby v sume 1 176 €“, s tým, že rovnaká skladba je uvedená na každej z vystavených faktúr, ktoré plne preukazujú dodanie zdaniteľných plnení. Správca dane však svedkyňu M. Y., ktorá mala podľa výpovede účtovníčky I. M. vystavovať v roku 2013 faktúry, vôbec nevypočul a žalovaný tento nedostatok neodstránil. Rovnako správny súd zistil, že stavebné denníky, na ktoré sa odvolával žalobca už v podanom odvolaní, mu boli vrátené dňa 30.01.2017, bez nich však nie je možné vzhľadom na žalobné námietky žalobcu zaujať stanovisko a preveriť tvrdenie žalovaného, ktorý v napadnutom rozhodnutí naopak tvrdil, že z predložených denníkov sa nedá identifikovať, ktorá spoločnosť vykonávala práce na jednotlivých stavbách, ani konkrétne mená osôb, ktoré na stavbe pracovali, avšak žalobca konkrétne poukázal na jednotlivých svedkov, ktorí potvrdili, že robili pre BOLF STOCK, s.r.o. na zákazkách realizovaných pre THERMASTAV, s.r.o.

4. Podľa názoru krajského súdu, žalovaný preto bude musieť doplniť dokazovanie, zabezpečiť označené stavebné denníky a vypočúť aj živnostníkov, ktorí potvrdili, že vykonali predmetné stavebné práce, a to ku konkrétnym dodávkam, ktoré práce vykonali a bude potrebné predložiť im k nahliadnutiu aj faktúry, či označené práce vykonali v takom rozsahu, ako je tam fakturované, teda svedkov živnostníkov bude potrebné vypočúť k rozsahu vykonaných prác a predložiť im za tým účelom tiež faktúry. Ďalej bude potrebné doplniť dokazovanie a doložiť výstupy z medzinárodnej výmeny informácií (MVI) a k prerušeniu daňovej kontroly predložiť dôkazy - odpovede z MVI. Podľa oznámenia daňovému subjektu zo dňa 15.11.2016 mali byť odpovede z MVI správcovi dane doručené dňa 14.11.2016, ale v administratívnom spise sa nenachádzajú. Bez nich nie je možné preveriť tvrdenie žalobcu (čo je možné len na základe dôkazov, pretože nestačí len tvrdenie správcu dane a žalovaného v odôvodnení rozhodnutia) a vyhodnotiť, či je žalobná námietka o neskončení daňovej kontroly v jednoročnej zákonnej lehote a o účelovosti prerušenia daňovej kontroly dôvodná alebo nie.

5. Správny súd konštatoval, že s uvedenými odvolacími námietkami sa žalovaný nezaoberal tak, ako to má na mysli ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku, keď sa nevysporiadal s jednotlivými námietkami daňového subjektu v dostatočnom rozsahu na to, aby ich bolo možné bez ďalšieho označiť za neopodstatnené. Žalovaný v podstate len zopakoval skutkové zistenia a právne závery správcu dane bez toho, aby zákonne konformným spôsobom vyvrátil argumenty žalobcu a vysporiadal sa s nimi tak, ako mu to ukladá zákon č. 563/2009 Z.z.

6. Vo vzťahu k ostatným žalobným námietkam správny súd uviedol, že tieto osobitne vyhodnocovať nepovažoval za hospodárne vzhľadom na rozsah zistených nedostatkov v skutkových zisteniach, z ktorého dôvodu k nim osobitne zaujímať konkrétne stanovisko v tomto štádiu konania nebude.

7. Krajský súd záverom uviedol, že zásada zákonnosti v daňovom konaní súvisí aj s požiadavkou spoľahlivého zistenia skutočného stavu veci tvoriacej predmet konania. Správca dane musí vykonávať dokazovanie spôsobom, ktorý garantuje jeho objektivitu, teda musí vziať do úvahy dôkazy svedčiace nielen v neprospech daňového subjektu, ale aj v jeho prospech. S poukazom na vyššie uvedené bolo potrebné napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť, pretože zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a vec žalovanému vrátiť podľa § 191 ods. 4 SSP na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného sa riadne vysporiadať s jednotlivými odvolacími námietkami

žalobcu, pričom žalovaný bude musieť posúdiť vec v intenciách právneho názoru a rozhodnutia správneho súdu a následne ďalej vo veci meritórne konať a rozhodnúť. Podľa § 191 ods. 6 SSP právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

8. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline, č.k. 30S/69/2018-181 zo dňa 19.11.2019 podal žalovaný („kasačný sťažovateľ“ alebo „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania tak, že žalobcovi náhradu trov konania neprizná, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

9. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia, keďže už v priebehu konania dal odpoveď na všetky otázky, ktoré boli predmetom odseku 12 odôvodnenia napadnutého rozsudku. Čo sa týka nevypočutia svedka p. M. Y., ktorá mala podľa výpovede účtovníčky p. I. M. vystavovať faktúry v roku 2013 uviedol, že takáto výpoveď by nemala relevanciu, keďže otázkou v konaní nie je skutočnosť, kto vystavoval faktúry, ale spornou skutočnosťou

je, kto stavebné práce pre žalobcu realizoval. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že je potrebné doplniť dokazovanie o výstupy z medzinárodnej výmeny informácií (MVI), pričom sťažovateľ opätovne uviedol chronológiu postupu pri priebehu daňovej kontroly vrátane úkonov súvisiacich s prerušením daňovej kontroly. Predmetom žiadosti o MVI bolo preverenie dodávateľa - obchodnej spoločnosti STOMIX Slovensko s.r.o., konkrétne vypočutie konateľa spoločnosti, ktorý sa nachádzal v Českej republike. Keďže uvedená informácia nemala v konečnom dôsledku vplyv na posúdenie daňovej povinnosti za predmetné zdaňovacie obdobie, túto informáciu správca dane ani sťažovateľ neuvádzal v predchádzajúcich rozhodnutiach.

10. Kasačný sťažovateľ ďalej poukázal na to, že stavebné denníky boli predložené konateľom žalobcu, ktoré na pojednávaní tieto vyhodnotili, že sú bez výpovednej hodnoty, preto na tieto následne neprihliadal. Žalobcom nebola predložená dokumentácia potvrdzujúca, že fakturované práce podľa jednotlivých faktúr boli vykonané osobou na nich uvedenou. Nebol predložený súpis vykonaných prác, osoba oprávnená konať za dodávateľa

p. M. H. nevedel uviesť mená živnostníkov, ktorí stavebné práce vykonali, nepredložil žiadnu subdodávateľskú faktúru, nakoľko na vykonanie prác nemal materiálno-technické vybavenie, nepredložil protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác, ktoré mal vykonať podľa zmlúv o dielo, nebola predložená ani žiadna iná dokumentácia potvrdzujúca a upresňujúca rozsah vykonaných a vyfakturovaných prác. Žalobcom predložené dôkazy - čestné prehlásenia, zmluvy o dielo s odberateľmi a svedecké výpovede predajcov tovaru pre žalobcu nepotvrdili obchodno-právny vzťah, na základe ktorých mala spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. vykonať stavebné práce pre žalobcu. Vypočutí svedkovia v niektorých prípadoch potvrdili vykonanie prác spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o., táto skutočnosť však nebola preukázaná žiadnymi písomnými dôkazmi. Len ústne vyjadrenie k rozsahu vykonania stavebných prác na základe nahliadnutia do predložených faktúr pre účely posúdenia,

či došlo k fyzickej realizácii stavebných prác osobou uvedenou na faktúre je nepostačujúce.

11. Sťažovateľ dodal, že krajský súd už rozhodoval v predmetnej veci rovnakého daňového subjektu len za iné zdaňovacie obdobia rozsudkami sp. zn. 31S/54/2018 a 31S/52/2018, pričom správne žaloby žalobcu zamietol ako nedôvodné.

12. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného, ktorá mu bola riadne doručená, písomne vyjadril podaním zo dňa 28.02.2020, v ktorom uviedol, že podaná kasačná sťažnosť je nedôvodná a neopodstatnená. Napadnutý rozsudok krajského súdu je možné považovať za súdne rozhodnutie

vydané na podklade správneho postupu v konaní, úplne a správne zisteného skutkového stavu veci a na základe správneho právneho posúdenia zhromaždených dôkazov. Zároveň poukázal na rozhodnutia toho istého správneho súdu, ktorého výsledok rozhodovania je rovnaký a týka sa len iných zdaňovacích období, napr. 30S/69/2018, 30S/70/2018, 30S/71/2018, 30S/72/2018, 30S/73/2018, ako aj na rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 49/06 zo dňa 14.09.2006 a sp. zn. III. ÚS 339/08 zo dňa 25.11.2008 (pozn. kasačného súdu: predmetné rozhodnutia sa týkajú princípu ochrany legitímnych očakávaní). Žalobca uviedol, že rozhodnutia správnych orgánov považuje za zmatečné a arbitrárne, nakoľko svedeckými výpoveďami bolo jednoznačne preukázané, že stavebné práce na stavbách vykonala spoločnosť BOLF STOCK s.r.o., o čom konatelia žalobcu predložili aj dôkaz - fotografiu konateľa spoločnosti na lešení, a tieto skutočnosti boli potvrdené aj remeselníkmi zo stavieb, že na stavbách parkovalo auto s reklamným nápisom tejto spoločnosti. K záveru o uskutočnení stavebných prác dospel aj vyšetrovateľ KR PZ Žilina v trestnom konaní sp. zn. KRP-120/2-VYS-ZA-2018, ktoré bolo po vypočutí svedkov zastavené.

13. Zároveň žalobca uviedol, že skutočnosť, že spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. podala dodatočné daňové priznanie a dostala sa do omeškania s plnením daňových povinností nie je dôvodom na prenesenie týchto povinností na žalobcu. Poukázal aj na to, že administratívny spis vo veci nie je úplný, že zo spisu doručeného správneému súdu chýbajú niektoré podklady, iné listiny (najmä týkajúce sa medzinárodnej výmeny informácií na úseku daní), resp. že niektoré listiny v podobe dodanej správneému súdu nie sú čitateľné. Mal za to, že daňová kontrola nebola ukončená v jednoročnej zákonnej lehote. Aj z týchto dôvodov považuje žalobca napadnuté rozhodnutie za správne a náležité, majúce oporu v zákone.

14. Žalobca, ďalej namietal aj otázku dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, resp. dôvodnosť jej prerušenia z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2013 sa začala podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku dňa 21.12.2015, t.j. v deň uvedený v oznámení zo dňa 20.11.2015. Daňová kontrola bola prerušená z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) v období od 12.10.2016 do 14.11.2016. Daňová kontrola bola ukončená doručením protokolu z kontroly dňa 05.01.2017.

15. Žalobca navrhol, aby kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

16. Prejednávaná vec bola dňa 12.06.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 6S pod sp. zn.: 6Sžfk/34/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 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 preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445

ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

18. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane v prvom stupni vydal rozhodnutie č. 102264864/2017 zo dňa 27.10.2017, ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 vo výške 73.805,64 Eur za zdaňovacie obdobie roka 2013. Následne po podanom odvolaní žalobcu žalovaný (sťažovateľ) potvrdil prvostupňové rozhodnutie rozhodnutím č. 100695078/2018 zo dňa 09.04.2018. Spornou otázkou v prejednávanej veci je, či žalobca preukázal, že všetky náklady zaúčtované v účtovníctve majú charakter výdavkov podľa § 19 Zákona o dani z príjmov, pričom podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Správca dane na základe zistených skutočností - nepreukázaní reálneho uskutočnenia stavebných prác dodávateľom BOLF STOCK s.r.o., zvýšil podľa § 17 ods. 2 písm. a/ Zákona o dani z príjmov základ dane zistený podľa § 17 ods. 1 písm. b/ Zákona o dani z príjmov o sumu 320.894,10 Eur, v dôsledku čoho bol daňovou kontrolou vyčíslený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013 vo výške 73.805,64 Eur. Sťažovateľ bol názoru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v tvrdeniach, ktoré predkladal správcovi dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania o uskutočnení stavebných prác s uvedenou dodávateľskou spoločnosťou.

19. Žalobca sa podanou správnu žalobou domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Dolný Kubín, ako prvostupňového správneho orgánu (ďalej aj ako „správca dane“) č. 102264864/2017 zo dňa 27.10.2017 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení účinnom v čase rozhodovania správneho orgánu (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 vo výške 73.805,64 Eur. Daň vyrubená podaným daňovým priznaním: 445,42 Eur, daň zistená správcou dane: 74.251,06 Eur, rozdiel dane: 73 805,64 Eur. Z odôvodnenia vyplýva, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 100002201/2017 zo dňa 02.01.2017, doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole daňovému subjektu dňa 05.01.2017. Správca dane pri daňovej kontrole zistil, že daňový subjekt má vo svojom účtovníctve z roku 2013 evidované v nákladoch zaúčtované dodávateľské faktúry vystavené spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. v celkovej sume 385.072,92 Eur, z toho základ dane 320.894,10 Eur a DPH 64.178,82 Eur (ide celkom o 84 faktúr uvedených na stranách 9 - 14 protokolu). Správca dane preveroval okolnosti, či dodávateľ žalobcu BOLF STOCK s.r.o. mohol fakturované stavebné práce skutočne dodať a zistil pochybnosti, pričom sa malo jednať o stavebné práce na bytových domoch v Istebnom, Tvrdošíne, Liptovskom Mikuláši a Dolnom Kubíne. Podľa správcu dane daňový subjekt nepreukázal, že všetky náklady zaúčtované v účtovníctve majú charakter výdavkov podľa § 19 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov znení účinnom v čase rozhodovania správcu dane (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“). Podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Správca dane na základe zistených skutočností zvýšil podľa § 17 ods. 2 písm. a/ Zákona o dani z príjmov základ dane zistený podľa § 17 ods. 1 písm. b/ Zákona o dani z príjmov o sumu 320.894,10 Eur, v dôsledku čoho bol daňovou kontrolou vyčíslený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013 vo výške 73.805,64 Eur.

#### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky primárne v medziach kasačnej sťažnosti ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

21. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesno-právnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

22. Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia správcu dane (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“), na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaných v účtovníctve<sup>1</sup>) (pozn.1 Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

23. Podľa § 17 ods. 2 Zákona o dani z príjmov, výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa ods. 1 pri zisťovaní základu dane sa  
a/ zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov, alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške,  
b/ zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane,  
c/ zníži o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nehrnú do základu dane.

24. Podľa § 19 ods. 1 Zákona o dani z príjmov, ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis,<sup>1</sup>) preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon výškou dosiahnutého príjmu alebo výškou príjmu z prijatej úhrady, uplatní sa výdavok (náklad) alebo jeho časť do daňových výdavkov v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dosiahnutý príjem alebo prijatá úhrada.

25. Podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov, prvá časť vety, 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.

26. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

28. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ 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.

29. 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.

30. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

31. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane

a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

32. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

33. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/.

Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly.

Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

34. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

35. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

36. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

37. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

38. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

39. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, a zároveň oboznámený s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 462 SSP a konštatoval, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, čo je dôvodom na jeho zrušenie.

40. Právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy.

41. V tomto smere Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/12/2016 z 20.02.2018 konštatoval, že: „v súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore uvedená nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom je zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v zmysle ustálenej judikatúry potom konkrétne spočíva v tom, že správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.“

42. Kasačný súd uvádza, že správny súd sa v napadnutom rozsudku nedostatočne vysporiadal s otázkou, či daňový subjekt uniesol dôkazné bremeno a preukázal, že všetky náklady zaúčtované v účtovníctve majú charakter výdavkov podľa § 19 Zákona o dani z príjmov, pričom podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Podľa názoru kasačného súdu nepreukázal, že dodané služby - stavebné práce boli dodané osobou uvedenou na faktúre. Správny súd uviedol v odseku 12 odôvodnenia napadnutého rozsudku, ktoré skutočnosť je nevyhnutné zo strany správcu dane doplniť, avšak tieto vychádzajú

len z prevzatia argumentácie žalobcu, pričom nedošlo k vlastnej aplikácii skutkového stavu správnym súdom na nastolené právne otázky. Správca dane netvrdil, že stavebné práce neboli vykonané vôbec, ale nebolo preukázané, že tieto služby vykonala osoba uvedená na predložených faktúrach - spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. Sťažovateľ sa stotožnil s postupom správcu dane a s jeho záverom, keď tieto náklady nepovažoval za výdavky v zmysle Zákona o dani z príjmov.

43. Krajskému súdu možno teda vytknúť, že síce použil príslušné ustanovenia Zákona o dani z príjmov a Daňového poriadku, ale na uvedený skutkový stav ich nesprávne interpretoval, keď považoval za splnené podmienky na uplatnenie daňových výdavkov na základe uvedeného skutkového stavu, resp. neposudzoval skutkový stav ako celok. Kasačnému sťažovateľovi sa nedá uprieť dôvodnosť kasačnej sťažnosti v časti popísania neunesenia dôkazného bremena žalobcu o tom, že stavebné práce, ktoré boli predmetom faktúr vystavené obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o., boli fyzicky (reálne) touto spoločnosťou dodané žalobcovi. Žalobca uvedenú skutočnosť tvrdil pred správcou dane vo svojich vyjadreniach a prostredníctvom čestných vyhlásení a svedeckých vyhlásení, avšak počas celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil relevantné dokumenty, ktoré by jednoznačne preukázali uskutočnenie stavebných prác, pričom mohlo ísť napr. o subdodávateľskú faktúru, o protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác. Konateľ spoločnosti BOLF STOCK s.r.o. nevedel uviesť mená živnostníkov, ktoré stavebné práce vykonali. Skutočnosť, že tento konateľ nakupoval tovar u predajcov, event. že bol prítomný pri stavebných prácach nepreukazuje aj reálne fyzické vykonanie stavebných prác obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o.

44. 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. Najvyšší správny súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok

nie je samozrejme viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie dodávateľom uvedeným na faktúrach a sťažovateľ svoje tvrdenie nepreukázal.

45. 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 dovtedy, pokiaľ

sa bez pochyb nepreukáže 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úlohou, 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 skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

46. Ako už bolo vyššie uvedené, v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. reálne dodané. Predmetné dodávateľské faktúry nepreukazujú splnenie vecných a formálnych podmienok na nezapočítanie daňových výdavkov do základu dane. Faktúry síce vyhotovené boli, ale nie je preukázané, že práce na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry. Podľa Daňového poriadku môže a má viesť správca dane táto skutočnosť k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom.

47. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je vykonanie, resp. zabezpečenie vykonania prác dodávateľom. Priznanie tohto práva žalobcovi bráni skutočnosť, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočného prijatia služieb deklarovaných na sporných faktúrach od spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. Daňové orgány v priebehu daňového konania žalobcovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie.

48. 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 zdaniiteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom

výdavku, len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následné určenie správnej výšky základu dane z príjmov nepostačuje, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu - faktúry s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi. Pokiaľ

nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane z príjmov.“ (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 45/2015 z 26.01.2017). „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).

49. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

50. Kasačný súd uvádza, že predmetom tohto konania je rozsudok krajského súdu, ktorým tento zrušil rozhodnutie sťažovateľa potvrdzujúci rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu na dani z príjmu žalobcu (r. 2013). Tento rozdiel na dani z príjmov sa viaže na výsledky daňovej kontroly žalobcu (pozri vyššie) a z materiálneho hľadiska na skutočnosť, že vychádzajúc z kontroly zdaniteľných obchodov žalobcu so spoločnosťou

BOLF STOCK s.r.o. (rok 2013) dospeli daňové orgány k záveru, že zdaniteľné plnenia vo fakturovanom rozsahu spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. žalobcovi spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. poskytnuté neboli (v sume 385.072,79 Eur (z toho základ dane 320.894,10 Eur, DPH: 64.178,82 Eur)), čo viedlo k tomu, že tieto plnenia neboli daňovými orgánmi uznané ani pre účely priznania práva na odpočet DPH (na strane žalobcu). Uvedené viedlo k tomu, že dané (nepreukázané) plnenia a úhrady za ne (zo strany žalobcu) nemohli byť daňovými orgánmi uznané ani pre účely zníženia základu dane (daň z príjmov).

51. Z vyššie uvedeného potom vyplýva, že podstatná časť argumentácie žalobcu, ako aj sťažovateľa sa viaže práve na zistenia správcu dane týkajúce sa toho, že spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. neposkytla žalobcovi plnenia, ktoré jej v priebehu roka 2013 fakturovala. Správnosť záverov daňových orgánov v tejto otázke - t.j. o nepreukázaní týchto plnení spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. žalobcovi - determinuje správnosť a zákonnosť daňových orgánov vydaných vo vyrubovacom konaní, či už vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty alebo vo vzťahu k dani z príjmov žalobcu.

52. Kasačný súd je pritom známe, že vo veci žalobcu ako daňového subjektu (daň z pridanej hodnoty) bolo Najvyšším súdom Slovenskej republiky už opakovane rozhodnuté o správnosti, resp. zákonnosti záverov daňových orgánov vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Konkrétne ide o rozhodnutie kasačného súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/32/2020 zo dňa 01.06.2021, ktorým kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol (DPH - zdaňovacie obdobie: august 2013)

a sp.zn. 4Sžfk/64/2019 zo dňa 10.09.2020, ktorým kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol (DPH - zdaňovacie obdobie: apríl 2013). V oboch prípadoch Krajský súd v Žiline správnu žalobu žalobcu zamietol, pričom kasačný súd nevzhladol v preskúmaných právnych veciach žiadne zásadné odlišnosti od skutkovej a právnej obsahovej stránky daňového a správneho súdneho konania a jeho záverov preskúmaných v právnej veci, ktoré by mu bránili aplikovať závery kasačného súdu na prejednávajúcu vec. Kasačný súd má za to, že ak už bolo v minulosti právoplatne rozhodnuté o kasačných sťažnostiach žalobcu tak, ako je to uvedené v tomto odseku odôvodnenia (t.j. došlo k

zamietnutiu kasačných sťažností žalobcu proti rozsudkom krajského súdu, ktorým tento správne žaloby žalobcu zamietol), je potrebné - aj odkazom na § 464 ods. 1 SSP - poukázať na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného, sp. zn. 4Sžfk/32/2020 zo dňa 01.06.2021:

„Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého vypočul všetkých žalobcom navrhovaných svedkov. Pokiaľ žalobca namietal, že daňový úrad k veci vypočul všetkých svedkov, ale význam a obsah svedeckých výpovedí nezhodnotil podľa jeho predstáv a ani žalovaný nevzal do úvahy jednoznačné výpovede svedkov, ktorí zhodne potvrdzujú, že stavebné práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o. pre ktorú pracovali, kasačný súd uvádza, že vo vzťahu k preskúmanému rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie august 2013 z výpovedí svedkov, ktorí mali stavebné práce, deklarované na sporných faktúrach vykonať ako živnostníci (subdodávatelia) nemožno zistiť, že boli realizované v uvedenom konkrétnom mesiaci a na konkrétnom bytovom dome (pozn. kasačného súdu: platí aj pri iných zdaňovacích obdobiach, nakoľko svedecké výpovede sa neviazali ku konkrétnym zdaňovacím obdobiam). Je zrejmé, že správca dane ani žalovaný nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarováných zdaniteľných plnení v zmysle predložených faktúr, ale vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. daňové orgány spochybnili reálne dodanie deklarováných plnení osobou uvedenou na faktúrach. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou žalobcu poukazujúcou na zmätočnosť a rozpornosť finančných rozhodnutí, keď prvostupňový daňový úrad prijal záver, že zdaniteľné plnenia neboli realizované oproti názoru odvolacieho orgánu ktorý priznal, že vykonanie prác bolo v niektorých prípadoch potvrdené výpoveďami svedkov, pretože tieto tvrdenia neboli preukázané žiadnymi inými dôkazmi. V účtovníctve živnostníkov, ktorí potvrdili vykonanie prác pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. sa nenachádzali žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nemali žiadne zmluvy ani iné písomnosti preukazujúce výkon stavebných prác v mesiaci august 2013.

Námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania výsluchu konateľ a žalobcu Miroslava Mlynárika v daňovom konaní vyhodnotil kasačný súd za nedôvodnú, poukazujúc na ust. § 45 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (písm. c/), klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní (písm. e/), vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (písm. f/). Taktiež podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku má kontrolovaný daňový subjekt možnosť vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly a podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve možnosť ich prerokovania so správcom dane. Najvyšší súd v súvislosti s uvedenou námietkou žalobcu poukazuje i na rozsudok

sp. zn. 5Sžf 56/2016 zo dňa 1. februára 2018, v ktorom tam konajúci senát prijal právny názor, že: „Svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že správca dane predvolal konateľ a spoločnosti ako svedka, došlo z jeho strany k administratívne mu pochybeniu, ktoré však nezakladá právo žalobcu uplatňovať si vo veci svedočné.

Kasačný súd považoval za nedôvodnú i námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti vedenia daňovej kontroly a nezákonnosti výsledkov uvedených v obsahu protokolu z daňovej kontroly. V posúdení dodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa stotožnil so záverom krajského súdu vyjadreným v bode 15. odôvodnenia rozsudku. K tvrdeniu žalobcu, že daňová kontrola v danej veci trvala aj po vyhotovení protokolu, pretože správca dane vykonával dôkazy aj po spísaní protokolu kasačný súd uvádza, že daňová kontrola je ukončená doručením protokolu. Podľa § 68 ods.

1 daňového poriadku nasledujúci deň po dni doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole začína vyrubovacie konanie. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak daňový subjekt podá písomné pripomienky k výsledkom zisteným daňovou kontrolou a predloží dôkazy správca dane vykoná dokazovanie vo vyrubovacom konaní. S poukazom na uvedené, kasačný súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu za irelevantnú.

Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v administratívnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (ani kasačný) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

Kasačný súd sa preto stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov v tejto veci, že neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu, sa pochybnosti o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. žalobcovi, stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej DPH. A to z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH, ktoré viažu priznanie nároku na odpočítanie DPH na vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., čo však v danej veci v zdaniteľnom období august 2013 ani po vykonanom rozsiahlom dokazovaní finančnými orgánmi, nebolo jednoznačne preukázané.“

53. Hoci vyššie uvedené právne názory kasačného súdu sa viažu na rozhodnutia vydané žalovaným a správcom dane vo vyrubovacom konaní na dani z pridanej hodnoty, tieto sa skutkovo zhodujú s okolnosťami, ktoré boli dôvodom aj pre neuznanie predmetných výdavkov (úhrad faktúr spoločnosti BOLF STOCK s.r.o. žalobcom) ako daňových výdavkov žalobcu vyplývajúcich tak na vlastnú daňovú povinnosť žalobcu (na dani z príjmov) v tomto súdnom konaní.

54. S poukazom na výsledky rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane je kasačný súd toho názoru, že v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané, kto skutočne vykonal stavebné práce, ktoré boli žalobcovi dodané, a preto správca dane nemohol vysloviť záver, že stavebné práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. Nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov pritom viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Iba bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov. Ak daňovník kumulatívne tieto zákonné podmienky nesplní (čo v danom prípade splnené zo strany žalobcu nebolo), je správca dane a žalovaný oprávnený tieto daňové výdavky neuznať.

55. Záverom je potrebné uviesť, že v administratívnom spise, ktorý sťažovateľ predložil k súdному konaniu vo veci sp. zn. 30S/69/2018 (Krajský súd v Žiline) sa naozaj nenachádzajú listiny, ktoré sa môžu javiť pre rozhodnutie vo veci ako relevantné (najmä v súvislosti s medzinárodnou výmenou informácií). Rovnako sa javí, že súčasťou administratívneho spisu nie sú ďalšie listiny, ktoré môžu byť vo veci opodstatnené - aj keď majú zrejme len marginálny význam - čo však neznamená, že nemajú tvoriť súčasť administratívneho spisu. Kasačný súd nevyklučuje, že predmetné doklady sa môžu nachádzať (ako originál) v inom spise, keďže v danej veci prebiehalo niekoľko súdnych konaní, a preto sa javí, že z dôvodu hospodárnosti konania je skôr opodstatnené pripojiť si k súdnej veci ďalšie spisy (ako zrušovať rozhodnutie daňových orgánov) na tejto formálnej okolnosti. Navyiac, samotná medzinárodná výmena informácií sa týkala iných faktúr, resp. zdaniteľných plnení ako sú faktúry, ktoré sú predmetom tohto súdneho konania. Prípadné neprípojenie týchto listín (MVI) do tohto

administratívneho spisu sa preto prima facie môže javiť ako bezvýznamné, avšak z dôvodu, že daňová kontrola bola prerušená ako celok (a teda aj vo vzťahu k mesiacu jún 2013 - predmet tohto súdneho konania), preskúmanie zákonnosti prerušenia konania na právnom titule MVI je opodstatnené aj vo vzťahu k tomuto súdnemu konaniu, a to napriek tomu, že informácie zisťované cez nástroj MVI sa viazali k iným kalendárnym mesiacom, resp. iným plneniam ako sú plnenia tvoriace predmet tohto súdneho konania.

56. Na strane druhej, kasačný súd čiastočne privolil argumentácii sťažovateľa uvedenej na str. 4 kasačnej sťažnosti, podľa ktorej súčasťou administratívneho spisu v súdnej veci je samotné rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly a oznámenie o tom, že dôvody prerušenia odpadli, a preto nebolo bez ďalšieho vylúčené, aby aj táto otázka bola krajským súdom posúdená (hoci súčasťou spisu nie je samotná žiadosť - MVI a odpoveď na túto žiadosť). Absenciu žiadosti o MVI a odpovede na žiadosť (MVI) však krajský súd vyhodnotil ako okolnosť, ktorá bez ďalšieho bránila vyhodnoteniu toho, či bola daňová kontrola prerušená zákonne, resp. či bola skončená v zákonnej lehote 1 roka. Kasačný súd má za to, že hoci predmetné akty (rozhodnutie o prerušení a oznámenie o odpadnutí dôvodov pre prerušenie konania) môžu byť postačujúce pre posúdenie tejto otázky, je potrebné overiť aj to, kedy bola samotná odpoveď na žiadosť o MVI doručená správcovi dane.

57. Rovnako sa kasačnému súdu javí, že nepripojenie všetkých listov zo stavebného denníka (a to bez ohľadu na to, či tieto majú alebo nemajú - podľa sťažovateľa - vplyv na súdnú vec), je pre spravodlivé súdne konanie opodstatnené, vrátane zabezpečenia riadnej čitateľnosti všetkých dokladov vo veci, a to bez ohľadu na to, že sťažovateľ na str. 4 (posledný odsek) kasačnej sťažnosti tvrdí, že tieto podklady sú „ako dôkaz nepoužiteľné vez vypovedacej hodnoty a preto tento dôkaz nebol podkladom pre vyrubenie rozdielu dane“. Hoci sú predmetné listy zo stavebného denníka nečitateľné, je potrebné, aby boli súčasťou spisu, pričom uvedené neznamená, že právny názor správcu dane o tom, že z daných podkladov nevyplýva, kto stavebné práce tvoriace predmet daňovej kontroly vykonal, je nesprávny. V tomto zmysle je potrebné rozlišovať medzi tým, či je určitá listina podkladom pre rozhodnutie (čo vo svojej podstate je aj zle čitateľná alebo nečitateľná listina ako listina predložená správcovi dane účastníkom konania) a následnou dôkaznou hodnotou tohto podkladu pre samotné rozhodnutie správcu dane, resp. sťažovateľa.

58. Podľa ustanovenia § 462 ods. 1 SSP, ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy veci vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konaní zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

59. Vzhľadom ku skutočnosti, že kasačný súd konštatoval dôvodnosť kasačnej sťažnosti podľa vyššie citovaného ustanovenia, rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/69/2018-181 zo dňa 19.11.2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline č.k.: 30S/69/2018-222 zo dňa 03.03.2020 zrušil a tomuto vec vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní je krajský súd viazaný právnym názorom kasačného súdu, vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 469 SSP).

60. Z vyššie naznačeného vyplýva, že krajský súd bude musieť opätovne vykonať prieskum napadnutého rozhodnutia v tom zmysle, či správna žalobca žalobcu obstoja vzhľadom k jeho tvrdeniu o porušení jeho práv napadnutým rozhodnutím žalovaného a zároveň sa jednoznačne vysporiadať s (ne)unesením dôkazného bremena žalobcu, od ktorého sa odvíja (ne)splnenie zákonných podmienok pre určenie základu dane. Rovnako bude musieť v odôvodnení rozsudku detailne riešiť, do akej miery má vplyv prípadná neúplnosť administratívneho spisu v súdnej veci na posúdenie relevantných právnych a skutkových otázok, resp. vyzve sťažovateľa na dodanie listín potrebných pre posúdenie veci, ak dospeje v ďalšom konaní k tomu, že tieto sú pre meritorne rozhodnutie vo veci relevantné.

61. O trovách kasačného konania bude rozhodnuté podľa § 467 ods. 3 SSP: ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

62. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 463 SSP).

**Poučenie :**

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