

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/45/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200319
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200319.1

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: SOGES WELDING - EUROWELD s.r.o., so sídlom Poľovnícka 754/74, 919 51 Špačince, IČO: 45 466 751, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101825229/2019 zo dňa 29.07.2019 a o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/111/2019-100 zo dňa 26.11.2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 14S/111/2019-100 zo dňa 26.11.2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101825229/2019 zo dňa 29.07.2019 (ďalej ako „druhostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“), ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej ako „správca dane“) číslo: 100312585/2019 zo dňa 28.01.2019 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „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 (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 113 729,92 eura na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Správny súd žalobcovi priznal náhradu trov konania v plnom rozsahu.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že úlohou správneho súdu v danom prípade bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správca dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly (dodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly), zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“) v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených daňových výdavkov spojených s nákupom tovaru a uskutočnenia služieb od deklarovaného dodávateľa K. U. - MONTI records, so zameraním na posúdenie miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie dane z príjmov právnickej osoby roka 2012. Spornou hmotno-právnou otázkou v danom prípade bolo, či výdavky žalobcu, ktoré mu boli vyfakturované deklarovaným dodávateľom K. U. - MONTI records prostredníctvom sporných faktúr v roku 2012 sú odrazom reálneho plnenia, a teda či sú alebo nie sú daňovými výdavkami žalobcu.

3. Správny súd považoval za nesporné, že nárok žalobcu (daňovníka) na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon o dani z príjmov 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, pričom iba bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov. V prerokúvanej veci konajúce daňové orgány neuznali nárok žalobcu na uplatnené výdavky a to z dôvodu, že tieto neboli zo strany žalobcu preukázané. Správny súd považoval za potrebné uviesť, že tak správca dane, ako aj žalovaný na základe vykonaného dokazovania neprijali jednoznačný záver (resp. ich vyhodnotenie skutkového stavu je zmätočné), či išlo o fiktívne obchody medzi deklarovaným dodávateľom žalobcu a žalobcom, keď tieto označili za „fakturačné (formálne) obchody“, alebo či žalobca nepreukázal všetky uplatnené výdavky, keď uviedli, že „žalobca nepreukázal dodanie tovaru a služieb v plnom rozsahu“, resp. či toto konštatovanie znamená, že výdavky zo strany žalobcu neboli preukázané, alebo, či žalobca nepreukázal, že tovar a služby mu dodal deklarovaný dodávateľ uvedený na sporných faktúrach. Vo vzťahu k uznaniu, resp. neuznaniu nároku na uplatnené výdavky žalobcu je však ustálenie skutkového stavu, konkrétne, čo bolo v danom prípade dôvodom neuznania nároku na priznanie uplatnených výdavkov, kľúčové. Správny súd dodal, že dôvodmi na neuznanie nároku žalobcu na uplatnené výdavky by v danom prípade bola neexistencia tovarov a služieb alebo skutočnosť, že dodávateľ uvedený na sporných faktúrach, teda K. U. by dodanie tovaru a služieb poprel, čo by znamenalo, že žalobca by nepreukázal, že tovar a služby mu boli dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach. Správca dane nespochybnil skutočnosť, že výdavky neboli zaúčtované. Pokiaľ ide o ďalšiu zákonnú podmienku na uznanie výdavkov a to, že ide o výdavky, ktoré boli použité na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov k uvedenému správny súd uviedol, že správca skutočnosti zistené vo vzťahu k odberateľovi žalobcu a to spoločnosti K-SUPRA, s.r.o. nevyhodnocoval, nakoľko, ako sám uviedol, tieto nemali vplyv na určenie daňovej povinnosti, inak povedané, tieto príjmy správca dane zohľadnil v plnom rozsahu.

4. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca preukazoval dodanie reklamnej služby predložením zmlúv o zabezpečení reklamy v roku 2012 a 2013, potvrdením o úhrade vystavených dodávateľských faktúr, fotokópiami umiestnenia billboardov, letákov, katalógov a grafickými návrhmi, pričom ako žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol doklady predložené žalobcom, ktorými preukazoval uskutočnenie reklamných služieb, vzhľadom na zistené skutočnosti (týkajúce sa dodávateľov K. U. - MONTI records) nemajú žiadnu dôkaznú hodnotu.

5. V súvislosti s dodaním reklamnej služby zo záverov protokolu zo dňa 14.09.2017 vyplýva, že správca dane uzavrel, že z predložených prezentácií nebolo preukázané, že túto službu reálne dodal K. U. a tiež, že kontrolovaný daňový subjekt hodnoverne nepreukázal napríklad spôsob výroby billboardov, letákov, ich dodanie, ich umiestnenie, nebolo preukázané kto, kedy a ako zabezpečil umiestnenie na miestach, ktoré žalobca preukazoval fotodokumentáciou (z uvedeného správneho súdu vyplýva, že existencia reklamných služieb nebola správcom dane spochybnená), pričom ako dôvod nepreukázania uviedol, že K. U. nepreukázal, kto bol výrobcou, dodávateľom reklamných služieb s tým, že uvedený záver skonštatoval aj k dodaniu tovaru.

6. Správny súd vo svojom rozsudku konštatoval, že na základe preverovania konkrétnych dodávateľov deklarovaného dodávateľa žalobcu nebolo potvrdené, že by títo, tak ako to tvrdil K. U., poskytli K. U. tovary a služby, ktoré následne dodal žalobcovi. Žalobca však tvrdil, pričom toto jeho tvrdenie dosvedčil aj K. U. v rámci miestneho zisťovania dňa 04.05.2014, že tovar a služby nadobudol od K. U., teda žalobcu zaťažovalo dôkazné bremeno výlučne vo vzťahu k dodávateľovi uvedenému na sporných faktúrach. Preto iba táto skutočnosť mala byť predmetom dokazovania zo strany správca dane a to napriek tomu, že nebolo preukázané, od koho konkrétne K. U. tovar a služby, ktoré následne dodal žalobcovi nadobudol. Rovnako je pre danú vec relevantné, že odberateľ žalobcu - spoločnosť K-SUPRA, s.r.o. potvrdil, že mu žalobca dodal tovar, ktorý na základe spárovaných faktúr, nadobudol od K. U.. Pokiaľ aj konajúce daňové orgány mali pochybnosti o doprave tovaru k odberateľovi, ktorú mal zabezpečiť konateľ žalobcu vlastným motorovým vozidlom, tak k uvedenému správny súd dodáva, že dodanie tovaru tejto spoločnosti spochybnené z ich strany nebolo.

7. Zo záverov konajúcich daňových orgánov vyplýva, pričom títo uvedený záver ani nespochybnujú, že dôvodom nepriznania nároku na uplatnené výdavky žalobcu bola skutočnosť, že nebolo preukázané, že K. U. nadobudol tovar a služby, ktoré mal následne dodať žalobcovi, od svojich deklarovaných dodávateľov, t.j. subdodávateľov žalobcu. Skutočnosť, že K. U. tovar a služby nenadobudol od svojich dodávateľov je preukázaná, avšak táto sama o sebe nemôže byť dôvodom na neuznanie uplatnených výdavkov o to viac, že príjmy žalobcu vzťahujúce sa k neuznaným výdavkom zostali nezmenené. Ako dôvod tohto postupu (nezníženia príjmov) konajúce daňové orgány uviedli, že žalobca nepreukázal, že tovar fakturovaný deklarovaným dodávateľom bol predmetom odberateľských faktúr, t.j. nepreukázal, že práve tieto výdavky žalobca použil na dosiahnutie zdaniteľných príjmov. Na tomto je však potrebné upozorniť, že žalovaný nepoprel, že žalobca preukazoval uskutočnenie dodania tovaru tým, že priradil k sporným dodávateľským faktúram odberateľské faktúry, avšak túto skutočnosť vyhodnotil ako nepostačujúcu a to práve z dôvodu, že deklarovaný dodávateľ K. U. nepreukázal, že pre žalobcu vykonal a nakúpil subdodávateľským spôsobom fakturované služby a tovar, keďže jeho dodávatelia túto skutočnosť popreli.

8. Správny súd mal za preukázané, že správca dane sa oboznámil s priebehom a výsledkami dokazovania daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobia január - december 2012, pričom z jej záverov vyplýva, že deklarovaný dodávateľ žalobcu nepreukázal nadobudnutie tovaru a služieb od svojich dodávateľov, čo malo za následok nepriznanie nároku na odpočet DPH za predmetné zdaňovacie obdobia. Taktiež, ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu K. U. bola určená daň z príjmov fyzickej osoby podľa § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku a teda výdavky, ktoré mali byť vynaložené vo vzťahu k jeho dodávateľom neboli uznané.

9. Podľa správneho súdu z obsahu administratívneho spisu nateraz vyplýva, že žalobca preukázal uplatnené výdavky vo vzťahu k dodávateľovi uvedenému na faktúrach, pričom rovnako konajúce daňové orgány na viacerých miestach svojich rozhodnutí opakovali, že žalobca síce predložil dôkazy, avšak tieto, vzhľadom na okolnosti na strane K. U., keď nebolo preukázané, kto konkrétne tovar a služby tomuto dodávateľovi dodal, nemôžu preukázať realnosť uplatnených výdavkov zo strany žalobcu. Spornou otázkou mohlo zostať, keďže správny súd nie je zrejme, čo konajúce daňové orgány mali na mysli, keď uviedli, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru a služieb v plnom rozsahu, či tieto výdavky preukázal v plnom rozsahu, pričom túto skutočnosť bude musieť správca dane v ďalšom konaní preveriť, s tým, že dôvodom neuznania konkrétneho výdavku môže byť iba preukázanie, že výdavok je na základe konkrétneho dôkazu fiktívny (napríklad konkrétny tovar nebol dodaný, respektíve konkrétne reklamná služba nebola uskutočnená), pričom tento záver je potrebné náležite odôvodniť. S poukazom na uvedené preto správny súd uzavrel, že nie sú splnené zákonné dôvody na neuznanie žalobcom uplatnených výdavkov, pričom je potrebné, aby sa konajúce daňové orgány venovali aj otázke, či tieto výdavky súvisia alebo nesúvisia so zdaniteľným príjmom. Správny súd uzatvoril, že konajúce daňové orgány za daného skutkového stavu, ktorý považovali za náležite zistený, vec nesprávne právne posúdili, čo je dôvod zrušenia podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP a rovnako napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné [§ 191 ods. 1 písm. d/ SSP].

10. K námietkam týkajúcich sa prerušeniu daňovej kontroly, správny súd uviedol, že Daňový poriadok neustanovuje lehotu na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“), čo znamená, že pokiaľ tak správca dane urobil po uplynutí viac ako 10 mesiacov od jej začatia, nemá to za následok nezákonnosť takéhoto prerušenia, avšak je na mieste uviesť, z akého dôvodu správca dane zaslal žiadosti o MVI až dňa 20.10.2014. Pokiaľ opätovne dôjde k určeniu daňovej povinnosti, bude potrebné, aby správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia nutnosť získania konkrétnych informácií prostredníctvom MVI, ako aj aké konkrétne zistenia z tohto postupu vyplynuli a ich dôležitosť pre správne určenie daňovej povinnosti uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia a to práve z dôvodu samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Správny súd poukázal aj na t.č. neskončené konanie na Súdnom dvore EÚ (sp. zn. C-186/20), ktoré inicioval Najvyšší súd SR k otázke povahy lehôt ustanovených v Nariadení Rady (EÚ) č. 904/2010, ako aj prípadných následkov (sankcií) pri ich nedodržaní.

11. Správny súd uviedol, že v ďalšom konaní bude úlohou správcu dane buď na základe zisteného skutkového stavu v súlade s právnym názorom správneho súdu uznať uplatnené výdavky žalobcu alebo v prípade, ak preukáže fiktívnosť výdavkov, to znamená preukáže, že tovar a služby neboli dodané, teda neexistovali, bude namieste nielen neuznať tieto výdavky, resp. ak budú preukázané niektoré z nich, uznať ich v tomto rozsahu, pričom tento záver je potrebné premietnuť aj do zdaniteľných príjmov, za predpokladu preukázania spárovania konkrétnych dodávateľsko-odberateľských faktúr.

II.

Kasačná sťažnosť žalovaného a vyjadrenie žalobcu

12. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

13. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že sa s právnou argumentáciou súdu nestotožňuje, pretože na základe správcou dane vykonaného dokazovania sa zaúčtovanie obstarania sporných nákladov na základe dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom K. U. - MONTI Records v celom konaní nepreukázalo a nepotvrdilo. Správca dane ako aj žalovaný prijal jednoznačný záver, že žalobca nepreukázal opodstatnenosť zaúčtovania fakturovaných služieb a tovaru v plnom rozsahu podľa jednotlivých dodávateľských faktúr. Žalobcom zaúčtované náklady na reklamu, reklamné služby a náklady na predaný tovar od dodávateľa K. U. posúdili správne orgány ako nepreukázateľné z dôvodu, že žalobca nepreukázal ich reálne uskutočnenie na základe predložených zmlúv (reklama a reklamné služby), podľa ktorých mal dodávateľ zabezpečiť vo vlastnej réžii alebo obstarat' na vlastné náklady pre objednávateľa, t.j. žalobcu reklamu obchodného mena v rozsahu - výroba billboardov a prenájom reklamnej plochy, a zároveň bol povinný vyhotoviť fotodokumentáciu umiestnenia reklamných billboardov a dohliadnuť na ich bezchybný stav počas trvania zmlúv.

14. Sťažovateľ mal za to, že z predložených lokalizačných listov a fotodokumentácie reklamných billboardov nebolo zrejmé kto, kde a kedy vyrobil reklamné billboardy, kde a od koho boli prenajaté reklamné plochy. Zároveň príjemky na sklad predložené žalobcom bez odvolania sa na konkrétnu faktúru, bez označenia zodpovednej osoby, bez akéhokoľvek popisu (vydal, prijal) neboli preukázateľným účtovným záznamom, a teda dôkazom o obstaraní tovaru na základe dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom K. U..

15. Sťažovateľ nesúhlasil s argumentáciou správneho súdu, ktorý považoval tvrdenia žalobcovho dodávateľa za postačujúce na uznanie žalobcom zaúčtovaných dodávateľských faktúr do nákladov, že sporné faktúry boli uhradené a preprava uskutočnená tak ako tvrdili obidve strany. Dodávateľ žalobcu deklaroval uskutočnenie reklamných prác predložením peňažného denníka, odberateľskými faktúrami, ku ktorým priradil dodávateľské faktúry. Podľa zistení správcu dane sa ich úhrada na základe poskytnutých bankových výpisov od peňažných ústavov nepotvrdila. Žalobca predložil doklady o

dodaní tovaru od dodávateľa, v ktorom dátumy jednotlivých prepráv nesúhlasili s dátumami vystavenia jednotlivých faktúr. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobca preukazoval nakúpený tovar od dodávateľa príjemkami na sklad bez uvedenia konkrétnych údajov (označenia faktúr, označenia zodpovednej osoby podpisov zodpovedných osôb), čím nebolo preukázané, že došlo k obstaraniu tovaru od dodávateľa K. U.. Zopakoval, že odberateľ potvrdil dodanie tovaru na základe spárovaných faktúr nedokazuje, že žalobca predal práve tovar obstaraný od dodávateľa K. U..

16. Správca dane vykonávajúci kontrolu dane z príjmov právnickej osoby vykonal dokazovanie, na základe ktorého dospel k záveru, že žalobca nepreukázal obstaranie tovaru a služieb od dodávateľa K. U., ktorého následkom bolo neuznanie sporných nákladov podľa ustanovení zákona o dani z príjmov v nadväznosti na ustanovenia zákona o účtovníctve. Žalobca podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov splnil podmienku zaúčtovania, ale nespĺnil podmienku preukázateľnosti a ani podmienku na základe nám predložených dokladov a dôkazov (faktúry, príjemky na sklad, lokalizačné listy, fotodokumentácia reklamných billboardov). Žalobca nepreukázal, že zaúčtovanie nákladov súviselo so zdaniteľnými príjmami, pretože sa v celom konaní nepreukázalo a nepotvrdilo, že došlo k vzniku nákladov na základe ním predložených dokladov a dôkazov. Najskôr musí daňový náklad vzniknúť a až potom možno možno posudzovať jeho súvislosť so zdaniteľnými príjmami.

17. Ku kasačnej sťažnosti správne mu súdu doručil vyjadrenie žalobca, ktorý uviedol, že s napadnutým rozsudkom sa v plnom rozsahu stotožňuje a žiada, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol. Žalobca bol názoru, že žalovaný a správca dane pri svojom rozhodovaní takmer výhradne smerovali svoju argumentáciu k výsledkom dokazovania medzi dodávateľom žalobcu K. U. a spoločnosťami, od ktorých ako odberateľ deklaroval nákup tovarov a služieb.

18. Žalobca počas daňovej kontroly predložil správcovi dane doklady preukazujúce dodanie reklamnej služby dodávateľom žalobcu - dodacie listy, doklady o úhrade bankovým prevodom, fotokópie umiestnenia billboardov, letáky, katalógy, grafické návrhy a pod. Správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru a služieb od dodávateľa K. U. - MONTI records, a teda nepreukázal, či vôbec k dodaniu predmetného tovaru došlo vzhľadom na skutočnosť, že ani jeden dodávateľ nepotvrdil dodanie tovaru a služieb. Vykonaným dokazovaním boli zistené porušenia Zákona o PDH u dodávateľa žalobcu, nie u kontrolovaného daňového subjektu - žalobcu. Z tohto dôvodu zistenia správcu dane nemôžu byť na ťarchu žalobcu, a už vôbec nie, ak výnosy žalobcu správca dane žiadnym spôsobom nespochybnil a ani ich neznížil v nadväznosti na neuznanie daňových výdavkov.

19. Žalobca poukázal aj na skutočnosť, že zistené pochybenia jeho dodávateľa boli predmetom konania voči nemu, čoho výsledkom bolo dodatočné zdanie. Z uvedeného vyplýva, že daň za pochybenia dodávateľa už bola vysporiadaná. Žalobca dal do pozornosti, že nie je v súlade so skutočnosťou - tak ako tvrdí žalovaný, že mal vedomosť o dodávateľoch svojho dodávateľa. V ďalšom obsahu vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti žalobca zopakoval dôvody a argumentáciu k jednotlivým bodom kasačnej sťažnosti, ktoré boli predmetom správnej žaloby a jeho predchádzajúcich vyjadrení.

III.

Konanie na kasačnom súde

20. Prejednávaná vec bola dňa 10.06.2021 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/45/2021. 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.

21. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane dňa 28.01.2019 vydal rozhodnutie číslo: 100312585/2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 113 729,92 eura na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012. Dôvodom vyrubenia dane bola skutočnosť, že kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) nepreukázal, že dodanie tovaru a služieb prijal v plnom rozsahu na základe predložených faktúr od dodávateľa - K. U. - MONTI records, konkrétne, že predloženými dôkazmi žalobca nepreukázal, napríklad pôvod tovaru, doklady o zhode tovaru, certifikáty, miesto nakládky, prepravu odkiaľ - kam a iné hodnoverné dôkazy. Správca dane ďalej dôvodil, že u dodávateľa K. U. - MONTI records a následne u jeho označených dodávateľov sa nepreukázalo ani v jednom prípade dodanie tovaru a služby, keď overovaním u subdodávateľov žalobcu nebolo potvrdené, že dodávateľ K. U. - MONTI records dodal tovar a služby a kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) túto skutočnosť hodnoverne nepreukázal.

22. Na základe podaného odvolania, žalovaný dňa 29.07.2019 vydal rozhodnutie č. 101825229/2019, ktorý postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný vo svojom rozhodnutí zvýraznil, že dôkazy predložené daňovým subjektom nevyvrátili právne relevantným spôsobom pochybnosti o tom, že reklamné služby a obstaranie tovaru boli uskutočnené subdodávateľským spôsobom a že súviseli so zdaniteľnými príjmami dodajúc, že napriek tomu, že došlo k nárastu tržieb odberateľov a tržieb v roku 2012, došlo aj k nárastu nákladov a tým aj k zníženiu základu dane na sumu 48,63 eura a v roku 2013 došlo k vykázaniu straty. S poukazom na uvedené uzavrel, že nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena na strane daňového subjektu, čoho následkom je neuznanie tvrdených skutočností za dokázané s príslušnými hmotno-právnymi následkami.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

23. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

25. Podľa § 2 ods. 1 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.

26. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

27. 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 správneému určeniu a vyrubeniu dane.

28. 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.

29. Podľa § 12 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon neustanovuje inak, náklady, ktoré vzniknú pri správe daní, uhrádza príslušný správca dane okrem nákladov, ktoré vznikli daňovému subjektu.

30. Podľa § 12 ods. 2 Daňového poriadku, ak sa na výzvu správcu dane zúčastní na úkonoch súvisiacich so správou daní a) svedok, patrí mu náhrada hotových výdavkov a ušlého zárobku; nárok je potrebné uplatniť u správcu dane, na ktorého výzvu sa na správe daní zúčastnil, súčasne s dokladmi, ktoré preukazujú uplatňovaný nárok, do piatich pracovných dní po výsluchu, inak tento nárok zaniká, b) osoba, ktorá má listiny a iné veci potrebné v súvislosti so správou daní, okrem osoby, ktorej práva a povinnosti sú týmito úkonmi súvisiacimi so správou daní dotknuté, patrí jej náhrada hotových výdavkov spojená s ich predložením; nárok je potrebné uplatniť u správcu dane, na ktorého výzvu sa na správe daní zúčastnila, súčasne s dokladmi, ktoré preukazujú uplatňovaný nárok, do piatich pracovných dní od predloženia, inak tento nárok zaniká, c) zástupca ustanovený správcom dane, patrí mu náhrada hotových výdavkov a ušlého zárobku; nárok je potrebné uplatniť u správcu dane, na ktorého výzvu sa na úkonoch súvisiacich so správou daní zúčastnil, súčasne s dokladmi, ktoré preukazujú uplatňovaný nárok do piatich pracovných dní po úkone, na ktorom sa zúčastnil, inak tento nárok zaniká.

31. Podľa § 12 ods. 3 Daňového poriadku, o uplatňovanom nároku rozhodne príslušný správca dane do 15 dní odo dňa ich uplatnenia; ak nárok na úhradu prizná, úhradu v prospech oprávneného poukáže správca dane v uvedenej lehote.

32. Podľa § 12 ods. 4 Daňového poriadku, ak správca dane uhradil náklady podľa odseku 2, ktoré vznikli v dôsledku nečinnosti alebo nesplnenia zákonných povinností daňového subjektu alebo inej osoby, môže správca dane rozhodnutím uložiť povinnosť daňovému subjektu alebo inej osobe tieto náklady uhradiť. Náhrada nákladov je splatná do 15 dní odo dňa doručenia rozhodnutia.

33. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a/ skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b/ skutočnosť, 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.

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

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

36. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho,

aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

37. Podľa § 2 písm. b/ Zákona o dani z príjmov, predmetom dane sa na účely tohto zákona rozumie príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12.

38. Podľa § 2 písm. h/ Zákona o dani z príjmov, zdaniteľným príjmom sa na účely tohto zákona rozumie príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

39. Podľa § 2 písm. i/ Zákona o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

40. Podľa § 17 ods. 1 písm. a/ Zákona o dani z príjmov, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

41. Podľa § 17 ods. 2 písm. b/ Zákona o dani z príjmov, výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane.

42. 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.

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

44. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri svojom rozhodovaní uvádza, že rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje za rozhodujúce, že odo dňa 01.08.2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

45. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

46. 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 žalobcom v prejednáwanej veci bola skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie subdodávateľom dodávateľa žalobcu.

47. Kasačný súd poukazuje na judikatúru, vzťahujúcu sa na daň z príjmov, aplikovateľnú na prerokúvanú 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. 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).

48. „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 udržaním 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. Kasačný súd považuje za nevyhnutné uviesť, že v prerokúwanej veci boli správcami dane zistené objektívne pochybnosti na strane dodávateľského subjektu. Obrana žalobcu spočívala v tvrdení o objektívnej existencii tovaru a služieb, ktoré boli predmetom sporných faktúr (reklamné služby). Podľa kontrolných zistení správcu dane dodávateľ žalobcu nepreukázal, že predmetnými tovarmi a službami disponoval, resp. mohol disponovať, a teda nemohol predmetné tovary a služby ani dodať žalobcovi. Správca dane tak následne založil svoj záver o nepreukázaní reálneho dodania tovarov a služieb na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch na strane dodávateľa žalobcu, pričom nekonštatoval vedomosť sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní, resp. nedostatočnú obozretnosť. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti daňového konania vyplýva, že daňové orgány nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

50. V súvislosti s odôvodnením napadnutého rozsudku kasačný súd konštatuje, že tento sa so všetkými relevantnými námietkami žalobcu a sťažovateľa vysporiadal, keď dospel k záveru, že spornou otázkou v konaní zostalo, čo konajúce daňové orgány mali na mysli, keď uviedli vo svojich rozhodnutiach, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru a služieb v plnom rozsahu, či tieto výdavky preukázal v plnom rozsahu. Túto skutočnosť musí správca dane v ďalšom konaní preveriť, s tým, že dôvodom neuznania konkrétneho výdavku môže byť iba preukázanie, že výdavok je na základe konkrétneho dôkazu fiktívny (napríklad konkrétny tovar nebol dodaný, respektíve konkrétne reklamná služba nebola

uskutočnená) a tento záver je potrebné náležite odôvodniť. S poukazom na uvedené kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s uvedeným konštatovaním správneho súdu. Zároveň dáva sťažovateľovi do pozornosti, že výsledok, ku ktorému dospeli daňové orgány vyhodnotením zisteného skutkového stavu nezodpovedá obsahu administratívneho spisu, keď nateraz nie sú splnené zákonné dôvody na neuznanie žalobcom uplatnených výdavkov. V ďalšom konaní bude potrebné, aby sa konajúce daňové orgány venovali aj otázke či tieto výdavky súvisia alebo nesúvisia so zdaniteľným príjmom.

51. Kasačný súd zdôrazňuje, že zo strany správcu dane považuje za nevyhnutné vysporiadať sa s argumentáciou žalobcu, ktorý predložené dôkazy - čo do existencie plnenia, interpretuje diametrálne odlišne od daňových orgánov a prikloniť sa na stranu interpretácie, ktorá zodpovedá skutočnému stavu veci. Až potom bude môcť správny súd vyhodnotiť správnu úvahu žalovaného, ktorý od vedených skutočností odvodzoval základ preskúmaného rozhodnutia, a to v kontexte žalobných námietok a judikatúry tak kasačného súdu.

52. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 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 úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

53. Najvyšší správny súd SR má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobe vyhovel. Rozhodnutie krajského súdu spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 SSP). Kasačný súd sa stotožňuje s právnymi závermi zistenými krajským súdom o tom, že zo správcom dane zisteného skutkového stavu nevyplýva, že by žalobca mal znášať bremeno vo vzťahu k subdodávateľom jeho dodávateľa Tibora Grubera, o to viac, že skutočnosť, že služby (daňové výdavky) boli dodané Tiborom Gruberom žalobcovi neboli správcom dane ani žalovaným rozporované.

54. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. To platí aj pre judikatúru, na ktorú sťažovateľ odkazoval a ktorá nie je schopná vyvrátiť vyššie uvedené závery kasačného súdu. Najvyšší správny súd SR teda dospel k záveru o nutnosti zamietnutia kasačnej sťažnosti podľa § 461 SSP ako nedôvodnej.

55. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol úspešný priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov konania rozhodne kasačný súd po právoplatnosti rozhodnutia samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

56. 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 rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.