

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 8Sžfk/32/2021
Identifikačné číslo spisu: 4019200535
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4019200535.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Y. G., s miestom podnikania Mierová 18-20, 937 01 Želiezovce, IČO: 37 103 555, právne zast. JUDr. Ondrej Mészáros, advokát so sídlom Brezová 10, 937 01 Želiezovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101873652/2019 zo dňa 05. 08. 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/131/2019 zo dňa 23. 09. 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/131/2019 zo dňa 23. 09. 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101873652/2019 zo dňa 05. 08. 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a nárok na náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2016, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Nitra, pobočka Levice (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100873087/2019 zo dňa 12. 04. 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 481,88 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca nezahrnul do svojich zdaniteľných príjmov príjem vo výške 18,- eur (tržba za tovar v hotovosti zo dňa 31. 01. 2016 vo výške 897,- eur, zaúčtovaná v peňažnom denníku vo výške 879,- eur). Správca dane taktiež zistil, že žalobca vykázal daňové výdavky vo výške 37.026,92 eur, pričom pri daňovej kontrole správca dane

zistil, že žalobca si neoprávnene uplatnil daňové výdavky vo výške 2.518,20 eur, a to z nasledovných dokladov:

- faktúra č. 6/A/2016 zo dňa 16. 07. 2016 od dodávateľa I. Z. - dokončovacie stavebné práce v celkovej výške 350,- eur,
- faktúra č. 20160248 zo dňa 21. 10. 2016 od dodávateľa RAWOOD, s. r. o. - nákup brúsky TORMEK T-8 sd pre ručné náradie v celkovej výške 862,- eur,
- faktúra č. 3066276115 zo dňa 28. 11. 2016 od dodávateľa ELETROSPED, a. s. - nákup sušičky prádla SAMSUNG DV80F5E5HGW v celkovej výške 600,20 eur,
- výdavkový pokladničný doklad č. 300090 zo dňa 11. 12. 2016, vyplatený NAY a. s., za nákup televízora SAMSUNG UE50KU6072UXXH v celkovej výške 629,- eur,
- výdavkový pokladničný doklad č. 300094 zo dňa 23. 12. 2016, vyplatený Edge, s. r. o. za nákup nožov Mr. Blade conrad a Mr. Blade Smith v celkovej výške 77,- eur.

2. Správca dane odôvodnil svoje rozhodnutie tým, že žalobca zahrnul do daňových výdavkov výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, čím porušil § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 písm. i) č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31. 12. 2016 (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“). Správca dane poukázal na to, že I. Z. uviedol, že nespolupracoval so žalobcom, žiadne práce nevykonával a nevystavil pre žalobcu faktúru. K tovaru (brúska, sušička, televízor a nože) správca dane uviedol, že tieto sa nenachádzali na prevádzke, pričom mal za to, že ak sa tieto používajú na podnikateľské účely, majú byť umiestnené na prevádzke. Správca dane taktiež uviedol, že daňový subjekt počas daňovej kontroly vierohodne nepreukázal, že sa jedná o výdavky preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a podľa správcu dane sa jedná o výdavky v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101873652/2019 zo dňa 05. 08. 2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný mal za to, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s daňovým poriadkom a zákonom o dani z príjmov, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo a vykonal všetky úkony súvisiace s čo najúplnejším a najobjektívnejším zistením skutočností potrebných pre vydanie rozhodnutia vo veci. V súvislosti s námietkami žalobcu, ktorý namietal, že žiadny zákon mu neukladá, aby zariadenia/tovar mal na prevádzke žalovaný uviedol, že pokiaľ žalobca využíva v súvislosti s dosahovaním zdaniteľných príjmov predmety a zariadenia, o nákupe ktorých účtuje ako o daňových výdavkoch, je potrebné, aby sa tieto nachádzali v priestoroch vyhradených na vykonávanie podnikateľskej činnosti.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) dňa 11. 10. 2019.

5. V správnej žalobe žalobca namietal zaujatosť svedka I., pričom mal za to, že výpoveď tohto svedka nie je vhodným prostriedkom, ktorý by viedol k správne mu určeniu a vyrubeniu dane. Žalobca namietal, že žalovaný ani správca dane sa nevysporiadali s námietkou zaujatosti svedka a neuviedli, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie tohto dôkazu. Žalobca taktiež namietal, že správca dane porušil daňové tajomstvo, keď svedkovi predložil príjmový pokladničný doklad, keď svedok nemal nárok na nahliadnutie do uvedeného dokladu. Žalobca ďalej namietal, že tvrdenie správcu dane, že brúska, sušička a ostatné vytýkané predmety majú byť umiestnené v prevádzke žalobcu, nemá žiadny právny základ v zákone a ani v iných právnych predpisoch. Žalobca tvrdil, že ak by sa mal riadiť tvrdeniami žalovaného a mal by všetky veci v prevádzke, jeho prevádzka by prestala spĺňať účel na podnikateľskú činnosť a stal by sa z nej sklad. Žalobca napokon namietal, že tvrdenie, že „protokol o vyradení a likvidácii“ zo dňa 11. 06. 2018 nie je dôkazom o tom, že televízor bol umiestnený v podnikateľských priestoroch žalobcu, je nesprávne, keď namiesto tohto televízora žalobca zabezpečil druhý televízor,

čiže skutočnosť, že televízor je v podnikateľských priestoroch využívaný v súvislosti s podnikateľskou činnosťou je preukázaná.

6. Dňa 24. 11. 2020 vyhlásil krajský súd rozsudok sp. zn. 11S/213/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

7. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že:

- medzi účastníkmi konania bol sporný výklad zákona o dani z príjmov, a to, či vynaloženie výdavkov za dokončovanie stavebné práce, za nákup brúsky s príslušenstvom, sušičky prádla, televízora a nožov podľa predložených faktúr a dokladov z elektronickej registračnej pokladnice od dodávateľov (I. Z., RAYWOOD, s. r. o., ELEKTROSPED, a. s., NAY a. s., Edge s. r. o.) spolu v sume 2.518,20 eur bolo pre daňové účely dostatočne preukázané, teda, či sa jedná o daňovo uznateľné výdavky (náklady) vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov žalobcu,

- na preukázanie vykonania a dodania dokončovacích stavebných prác (od dodávateľa I. Z.) nemôže postačovať predloženie samotnej faktúry, resp. pokladničných dokladov a žalobca, ktorý si výdavky na úhradu faktúry uplatnil do výdavkov spôsobilých znížiť jeho daňový základ rozhodujúci pre určenie daňovej povinnosti, mal preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené dodávateľom podľa faktúry, čo žalobca neurobil, keď nepreukázal ani materiálnu stránku obchodu s deklarovateľným dodávateľom. Naopak, vykonaným dokazovaním zameraným na preverenie žalobcom predložených dokladov boli preukázané vážne pochybnosti o zhode fakturovaného plnenia so skutočnosťou, v dôsledku čoho neexistuje vecná súvislosť medzi fakturovanými prácami a žalobcom deklarovanou odplatou za ne podľa pokladničných dokladov. Orgány verejnej správy preto dôvodne odmietli uznať výdavky na úhradu tejto faktúry za daňovo uznateľné výdavky žalobcu, ktorý neunesol dôkazné bremeno, keď nielenže nepreukázal, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené dodávateľom podľa faktúry, ale nepreukázal ani to, či zdaniteľné plnenie bolo vôbec uskutočnené,

- k námietke žalobcu, že na výpoveď svedka I. Z. nemožno v predmetnej veci prihliadať z dôvodu, že svedok je voči nemu zaujatý a s týmto sa daňové orgány nevysporiadali, krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno na preukázanie vykonania a dodania prác v zmysle predloženej faktúry bolo na žalobcovi a tento žiadnym spôsobom ich realizáciu nepreukázal, na čo poukázal i žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia, keď konštatoval, že obsah výpovede svedka posúdil v nadväznosti na skutočnosť, že z predloženej faktúry nevyplýva, o aké práce išlo, kde, resp. na akom objekte boli vykonané a v akom rozsahu. Z uvedeného dôvodu potom nemožno vytknúť správcom dane, že sa s námietkou zaujatosti svedka nezaoberal,

- za nedôvodnú považoval aj námietku, spočívajúcu v tom, že správca dane predložil výdavkový pokladničný doklad zo dňa 16. 07. 2016 svedkovi I. Z., a tým podľa žalobcu porušil daňové tajomstvo. Predmetný doklad sa týkal uvedeného subjektu, súvisel s faktúrou, ktorú mal tento subjekt vystaviť pre žalobcu a neobsahoval žiadne informácie o žalobcovi ako daňovom subjekte, ktoré by bolo možné považovať za daňové tajomstvo,

- žalobca nepreukázal používanie bytu (domu) na podnikateľské účely, nevyplýva to ani z výpisu zo živnostenského registra, a preto správca dane nemal dôvod a ani nemohol vykonať daňovú kontrolu v byte (v dome) žalobcu. Bolo povinnosťou žalobcu, aby preukázal samotnú existenciu tovarov (brúska s príslušenstvom, sušička prádla, nože), na nákup ktorých vynaložil výdavky, o ktorých účtoval vo svojom účtovníctve ako o výdavkov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ako i dôvodnosť tohto postupu a používanie uvedených predmetov na podnikateľské účely. Žalobca si tieto svoje povinnosti nesplnil, a preto mu nemohli byť výdavky na ich nákup uznané ako preukázateľne vynaložené daňové výdavky (náklady) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Pokiaľ žalobca vynaložil výdavky na nákup uvedených predmetov, teda úhradu dvoch faktúr a dokladu z elektronickej registračnej pokladnice, tieto výdavky nie je možné považovať za daňové výdavky, pretože ich vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané. Krajský súd sa stotožnil s názorom orgánov verejnej správy, že žalobcovi nič nebránilo, aby uvedené predmety priniesol do svojej prevádzky, a tak preukázal ich existenciu ako aj využívanie na podnikateľské účely,

- správca dane nemôže vykonať daňovú kontrolu na miestach, ktoré určí žalobca, pričom v konkrétnom prípade ju nemohol vykonať v byte (dome), pretože žalobca s poukazom na výpis zo

živnostenského registra nepreukázal jeho využívanie na podnikateľské účely. Samotná skutočnosť, že žalobca má v živnostenskom registri zapísanú ako činnosť „výroba a opracovanie jednoduchých výrobkov z kovu“, resp. že má vyhotovenú a pred svojou prevádzkarňou umiestnenú reklamnú tabuľu na vykonávanie tejto činnosti, žiadnym spôsobom nepreukazuje existenciu brúsky s príslušenstvom v byte (dome) žalobcu, jej používanie na podnikateľské účely, ale ani to, že výdavok v zmysle faktúry vynaložený na jej kúpu je daňovým výdavkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov,

- rovnako tak nebolo možné žalobcovi uznať, ako daňovo uznateľný výdavok, ani výdavok v sume 629,- eur vynaložený na nákup televízora zn. Samsung, teda na úhradu dokladu z elektronickej registračnej pokladnice zo dňa 11. 12. 2016. Žalobca nepreukázal existenciu tohto televízora a jeho používanie na podnikateľské účely v roku 2016, ale predložil ním vystavený doklad o jeho vyradení a likvidácii dňa 11. 06. 2018, teda v priebehu daňovej kontroly, a to z dôvodu fyzického poškodenia, nemožnosti reklamácie a nepoužiteľnosti, napriek tomu sa televízor v priebehu daňovej kontroly v prevádzkarni žalobcu nenachádzal a nebolo žiadnym spôsobom preukázané jeho využitie na podnikateľské účely v roku 2016,

- za nedôvodné označil aj námietky týkajúce sa dôkazného bremena žalobcu. Uviedol, že daňový subjekt má v daňovom konaní povinnosť tvrdenia a povinnosť svoje tvrdenia preukázať, pričom povinnosťou správcu dane je tieto tvrdenia preveriť. Preverovaním žalobcom deklarováných obchodných transakcií na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a dôvodne konštatoval, že dodanie dokončovacích stavebných prác a dodanie tovarov od uvedených dodávateľov a ich existenciu žalobca nevedel reálne preukázať a jednoznačne neuniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku. Sama skutočnosť, že žalobca predložil doklady (faktúry, pokladničné doklady, protokol o vyradení a likvidácii televízora), ešte neznamená, že práce a tovary mu boli skutočne označenými dodávateľmi i dodané. Vykonaným dokazovaním nebolo preukázané skutočné dodanie prác a tovarov žalobcovi, ich existencia a ani použitie na podnikateľské účely, a preto nebolo možné ani výdavky vynaložené na úhradu faktúr a pokladničných dokladov za tieto dodávky uznať ako daňové výdavky, a to s poukazom na § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Uvedené správca dane žalobcovi oznámil na pojednávaní dňa 04. 12. 2018 a následne spísal protokol z daňovej kontroly zo dňa 31. 01. 2019, ku ktorému podal žalobca vyjadrenie, v ktorom ale neoznačil žiadne relevantné dôkazy na preukázanie vykonania dokončovacích stavebných prác, resp. preukázanie nákupu tovarov a ich využitie na podnikateľské účely, teda nepreukázal prijatie materiálneho plnenia za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania zdaniteľných príjmov,

- po preverení dôkazov, ktoré predložil žalobca v rámci daňovej kontroly je dôvodný záver správcu dane, že neboli splnené podmienky na to, aby správca dane uznal výdavky vynaložené žalobcom na úhradu predmetných faktúr a dokladov z elektronickej registračnej pokladnice za daňovo uznateľné výdavky,

- správca dane nepreukazuje nepravdivosť predloženej dokumentácie, ale je to práve žalobca ako daňový subjekt, ktorý preukazuje, že splnil podmienky pre uznanie ním deklarováných výdavkov na úhradu faktúr za dodanie prác a tovarov za daňovo uznateľné výdavky a toto žalobca nesplnil,

- z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. f) SSP a navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že

zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zopakoval argumentáciu krajského súdu a uviedol, že krajský súd jednostranne vyhodnotil dôkazy a súhlasil s tvrdeniami žalovaného, keď nebral do úvahy tvrdenia žalobcu o porušení § 3 ods. 1, ods. 2, § 24 ods. 2 a ods. 4 daňového poriadku. V súvislosti s brúskou, sušičkou prádla a nožmi sťažovateľ uviedol, že nemá povinnosť mať tieto predmety na prevádzke, nakoľko mu to žiadny zákon neprikazuje a jasne uviedol správcovi dane aj dôvody, prečo sa na prevádzke v tom čase nenachádzali. Podľa sťažovateľa mal preto správca dane v zmysle § 3 ods. 2 daňového poriadku postupovať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a upovedomiť ho o tom, že správca dane nemôže ísť skontrolovať vyššie uvedené predmety na jeho miesto trvalého bydliska, nakoľko nie je používané na podnikanie a že ich musí žalobca doniesť na prevádzku na preukázanie ich existencie, nakoľko len na prevádzke môže vykonávať kontrolu, t. j. správca dane mal žalobcovi dať možnosť preukázať svoje tvrdenie prinesením uvedených predmetov. V súvislosti s tým bolo porušené aj ustanovenie § 3 ods. 1 daňového poriadku, pretože správca dane nedbal na zachovanie práva a právom chránených záujmov žalobcu, a to konkrétne možnosti preukázať svoje tvrdenie o existencii predmetov, ktoré sa v tom čase nachádzali v mieste jeho trvalého bydliska.

10. V súvislosti s uvedeným sťažovateľ namietal aj porušenie § 24 ods. 2 daňového poriadku, pretože správca dane nevedol dokazovanie takým spôsobom, aby bol zistený čo najúplnejší stav veci, keďže tvrdenia sťažovateľa ignoroval a nedal mu možnosť tieto tvrdenia preukázať. Tu dal sťažovateľ do pozornosti nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 54/02 zo dňa 13. 11. 2002. Sťažovateľ namietal, že bolo porušené jeho procesné právo, keď mu správca dane neumožnil uplatniť si právo preukázania svojho tvrdenia o existencii vyššie spomínaných predmetov tým, že by ich doniesol na prevádzku. Správca dane teda sťažovateľovi neposkytol úzku spoluprácu, resp. súčinnosť. Sťažovateľ mal preto za to, že krajský súd nesprávne vec právne posúdil, keď nezobral do úvahy uvádzané skutočnosti, t. j. námietku sťažovateľa o úzkej súčinnosti, čím porušil aj právo sťažovateľa na spravodlivý proces.

IV.

Právny názor kasačného súdu

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01. 08. 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01. 08. 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01. 08. 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 až 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 8Sžfk/32/2021. Od 01. 08. 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

12. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 145 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

13. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane v

sume 481,88 eur na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2016. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzických osôb, ktorý vznikol nezahrnutím príjmov uvedených v daňovom priznaní vo výške 18,- eur a neoprávneným uplatnením daňových výdavkov v sume 2.518,20 eur.

14. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

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

16. 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), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej...

17. Podľa § 17 ods. 2 zákona o dani z príjmov výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa

- a) zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov, alebo ktorého boli do daňových zahrnuté v nesprávnej výške,
- b) upraví o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrnuté do základu dane,
- c) upraví o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nezahrnú do základu dane.

18. 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.

19. 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 podmienky, ktoré vedú k správnejmu určeniu a vyrubeniu dane.

20. 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.

21. Podľa § 3 ods. 8 daňového poriadku právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcou dane.

22. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

23. 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.

24. 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.

25. V zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, ktorý vymedzuje základnú definíciu daňového výdavku, je možné vymedziť základné kritériá (podmienky) pre uznanie nákladov ako daňových výdavkov, a to:

- podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov),
- podmienka preukázateľnosti (daňový subjekt musí vedieť preukázať, že daňový výdavok skutočne vznikol) a
- podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný).

Len v prípade, ak sú splnené tieto zákonné hmotnoprávne podmienky, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok (ak zákon neustanovuje inak).

26. Primárnou povinnosťou krajského súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy bolo posúdiť naplnenie týchto hmotnoprávných predpokladov na uznanie daňových výdavkov. Kasačný súd sa v tejto súvislosti stotožňuje s názorom orgánov verejnej správy a krajského súdu, že tieto skutočnosti je povinný v daňovom konaní, ktoré predchádzalo správne súdne konaniu, preukázať daňový subjekt (sťažovateľ). Sťažovateľ bol povinný v daňovom konaní preukázať, že uplatnené daňové výdavky boli v ekonomickej súvislosti s jeho príjmami, ktoré podliehali zdaneniu, zároveň bol povinný preukázať ich výšku a taktiež ich súlad so zákonom a osobitnými predpismi.

27. Daňový subjekt preukazuje svoje tvrdenia predovšetkým svojim účtovníctvom a inými povinnými záznamami. Správca dane môže vyjadriť pochybnosti ohľadne vierohodnosti, preukázateľnosti, správnosti či úplnosti účtovníctva a iných povinných záznamov daňového subjektu, avšak v tomto prípade správcu dane tiaži dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dôvodnosti svojich pochybností. Je pravda, že správca dane nemá povinnosť preukazovať, že údaje zaznamenané v účtovných dokladoch daňového subjektu sú zaznamenané v rozpore so skutočnosťou, je však povinný preukázať, že o súlade so skutočnosťou existujú natolko vážne a dôvodné pochybnosti, ktoré predložené účtovné doklady činia nevierohodnými, neúplnými, nepreukázanými či nesprávnymi. Správca dane je v takomto prípade v daňovom konaní a následne aj v samotnom rozhodnutí povinný identifikovať konkrétnu skutočnosť, ktorá spochybňuje pravdivosť, úplnosť a správnosť predložených dokladov. Pokiaľ správca dane unesie svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k vyššie uvedeným skutočnostiam, je na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť svojich tvrdení ako aj vierohodnosť a správnosť svojich účtovných dokladov vo vzťahu k spochybneným tvrdeniam. V tomto prípade daňový subjekt tieto skutočnosti preukazuje spravidla inými dôkaznými prostriedkami než už predloženými účtovnými dokladmi (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs/37/2011 zo dňa 14. 07. 2011, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

28. Z uvedeného vyplýva, že až preukázateľne spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Avšak kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľne vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.

29. Kasačný súd sa v danom prípade nestotožnil s napadnutým rozsudkom krajského súdu v časti týkajúcej sa oprávnenosti neuznania daňových výdavkov vynaložených na kúpu tovaru - sušičky

prádla (SAMSUNG DV80F5E5HGW), brúsky s príslušenstvom (TORMEK T-8), televízora (SAMSUNG UE50KU6072UXXH) a nožov (Mr. Blade conrad a Mr. Blade Smith).

30. V danom prípade sťažovateľ preukázal tieto výdavky predložením faktúr, pokladničných výdavkových dokladov a pokladničných dokladov. Na otázky správcu dane sťažovateľ vysvetlil účel, za ktorým boli tieto tovary zakúpené. Z obsahu administratívneho spisu (výpovede sťažovateľa) vyplýva, že:

- sušička prádla bola kúpená za účelom sušenia po vypratí uterákov, záclon, závesov..., ktoré sa nachádzajú na prevádzke. Sťažovateľ uviedol, že sušička prádla sa nenachádza v priestoroch prevádzky z dôvodu obmedzených priestorových možností a odporúčania regionálneho úradu zdravotníctva,

- brúska s príslušenstvom bola zakúpená na brúsenie nožov a iných nástrojov. Jej neumiestnenie na prevádzke sťažovateľ dôvodil hlučnosťou a špinou, ktoré sprevádzajú prevádzku brúsky,

- televízor bol kúpený za účelom skúšania hracích konzol a DVD prehrávačov (čo je potrebné pri preberaní týchto predmetov do zálohy). Neumiestnenie na prevádzke odôvodnil poškodením televízora,

- nože boli zakúpené za účelom otvárania vreckových hodínok a rezania zlatých predmetov pri skúške zlata a pod.. Neumiestnenie na prevádzke odôvodnil sťažovateľ tým, že ich zobral domov nabrúsiť.

31. Pochybnosti správcu dane a následné závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí nesmerovali (pri uvedených tovaroch) k tomu, že by sťažovateľ výdavok skutočne nevynaložil a nezaúčtoval, teda že by sťažovateľ tieto výdavky len predstieral a teda uvádzal správcu dane do omylu, aby si mohol znížiť svoju daňovú povinnosť. Právny dôvod pre neuznanie uplatnených daňových výdavkov videl správca dane a žalovaný v tom, že sťažovateľ nepreukázal, že uplatnené výdavky vynaložil na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, čo odôvodnil tým, že zakúpené tovary sa nenachádzali na prevádzke podnikateľa. Orgány verejnej správy vyslovili právny záver, že ak sa „zakúpené tovary používajú na podnikateľské účely, majú byť umiestnené na prevádzke“, pričom sa nezaoberali námietkami sťažovateľa, ktorý uvádzal dôvody, prečo sa tieto tovary na prevádzke v čase kontroly nenachádzali.

32. Kasačný súd sa v súvislosti s uvedeným stotožňuje s názorom sťažovateľa, že v slovenskom právnom poriadku neexistuje právna norma, ktorá prikazuje sťažovateľovi, ktorý si uplatňuje náklady za zakúpené tovary, veci, prípadne iné predmety ako daňové výdavky, tieto uchovávať v prevádzke, v ktorej vykoná podnikateľskú činnosť. Ak by takáto norma existovala, bolo by povinnosťou orgánov verejnej správy a následne krajského súdu na ňu odkázať v odôvodneniach svojich rozhodnutí, čo v danom prípade v napadnutých rozhodnutiach orgánov verejnej správy ako aj napadnutom rozsudku krajského súdu absentovalo. Pokiaľ správca dane oprel svoj záver práve o túto skutočnosť (čo je zrejme z jeho rozhodnutia) a túto skutočnosť namietal sťažovateľ aj v rámci daňového konania ako aj konania pred správny súd, bolo povinnosťou orgánov verejnej správy a následne i krajského súdu sa s touto námietkou sťažovateľa riadne vysporiadať a svoj záver riadne odôvodniť, čo tieto orgány nevykonali. Kasačný súd má za to, že orgány verejnej správy pri svojej činnosti (výkone daňovej kontroly) týmto konaním porušili zásadu legality, v zmysle ktorej sú povinné v konaní postupovať v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi. Zároveň sú povinné svoje rozhodnutia náležite odôvodniť.

33. Z napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy nie je celkom zrejme, ako správca dane a žalovaný posúdili otázku splnenia podmienky vecnosti, teda, že predmetný obstaraný majetok (brúska s príslušenstvom, sušička, nože a televízor) sa v danom období využíval na dosiahnutie zdaniteľných príjmov. Kasačný súd pritom poukazuje na to, že neuskladnenie predmetného majetku na prevádzke sťažovateľa, ako jediná skutočnosť nepostačuje na to, aby orgány verejnej správy neuznali z toho dôvodu uplatnené daňové výdavky. Skutočnosť, že určitá vec (ktorá podľa svojej povahy slúži na podnikateľský účel) sa v čase daňovej kontroly nenachádza na prevádzke, automaticky neznamená, že táto neslúži na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podnikateľa. Ak by sme prijali tento záver, v praxi by mohli nastať absurdné situácie a daňové subjekty by boli nútené uskladiť všetky zakúpené veci na prevádzke (vzhľadom na čas vykonania kontroly aj po dlhé časové obdobie), a to aj v prípade, ak by boli tieto prevádzky priestorovo limitované. Ako neprimeraná a zaťažujúca povinnosť

(navyše nevyplývajúca zo žiadneho zákonného ustanovenia) by z takto prijatého záveru vyplývala povinnosť daňových subjektov uchovávať na prevádzke veľké hnuiteľné veci, ktorých umiestnenie na prevádzke nielenže nie je potrebné a nevyhnutné, ale nie je ani bežné (napr. motorové vozidlo, iné prepravné prostriedky ako napr. bicykel).

34. Orgány verejnej správy nespochybnili, že sťažovateľ vynaložil výdavky na nákup týchto tovarov. Pokiaľ správca dane nevytlúčil faktické vynaloženie výdavku a dodanie tovaru, prislúchajúcemu k daňovo uznateľným faktúram, ktorých reálny základ nebol spochybnený, potom bolo potrebné pristúpiť k posúdeniu hospodárskeho účelu a vecného charakteru daňového výdavku. Kasačný súd považuje za nesprávny postup orgánov verejnej správy, ktoré pri vyhodnotení splnenia podmienok uznateľnosti daňového výdavku podľa § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov neuznali daňové výdavky pre účely určenia dane z príjmov s konštatovaním, že tieto sa nenachádzajú na prevádzke podnikateľa.

35. Kasačný súd tu poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18. 09. 2008, v zmysle ktorého „ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, keď právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd“.

36. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa uzatvára, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

37. V ďalšom konaní žalovaný zohľadní vyslovený právny názor a bude postupovať primeraným procesným spôsobom. Žalovaný je viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

38. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.

