

Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	1Sfk/51/2023
Identifikačné číslo spisu:	6021200199
Dátum vydania rozhodnutia:	22. mája 2025
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Hatalová
Funkcia:	predsedníčka senátu
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:6021200199.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): PROFINEX staving, s. r. o. (do 27. októbra 2022 PROFINEX staving, a.s.), so sídlom Horná 65A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 047 909, právne zastúpeného: BDO Legal, s. r. o., so sídlom Pribinova 10, 811 09 Bratislava, IČO: 51 803 330, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100253990/2021 zo dňa 12. februára 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 74S/17/2021-847 zo dňa 21. septembra 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 74S/17/2021-847 zo dňa 21. septembra 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby (ďalej aj „DzP“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie roku 2015. Z daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“) bol vyhotovený Protokol č. 101738445/2018 zo dňa 06.09.2018 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 102584315/2018 zo dňa 13.12.2018 (ďalej aj „v poradí prvé rozhodnutie správcu dane“). Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 432072/2019 zo dňa 26.07.2019 (ďalej aj „v poradí prvé

rozhodnutie žalovaného“) v poradí prvé rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. V ďalšom konaní správca dane, viazaný právnym názorom žalovaného ako odvolacieho orgánu, doplnil dokazovanie a na základe vykonanej daňovej kontroly a doplneného dokazovania vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie č. 101262564/2020 zo dňa 05.08.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 96.308,47 eur a určil rozdiel v sume kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou, ktorý možno započítať v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach 0,- eur, na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100253990/2021 zo dňa 12.02.2021 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. Správca dane a žalovaný (spolu ďalej aj „orgány finančnej správy“ alebo „daňové orgány“) dospeli s poukazom na § 17 ods. 1 písm. b) a § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov k záveru, že úprava - zvýšenie základu dane za rok 2015 u žalobcu o sumu 444.861,27 eur a vyrubenie rozdielu dane v sume 96.308,47 eur je opodstatnené. Podľa daňových orgánov žalobca nevyužil svoje zákonné práva a nesplnil svoje zákonné povinnosti ustanovené v § 45 ods. 1 písm. c), § 45 ods. 2 písm. e) a § 24 Daňového poriadku. Neuznanie výdavkov ako daňových daňové orgány odôvodnili tým, že žalobca nepreukázal, že išlo o výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov žalobcu. Podľa daňových orgánov žalobca nepreukázal vecnú súvislosť výdavkov v kontrolovanom zdaňovacom období so zdaniteľným príjmom. Konštatovali porušenie § 17 ods. 5 písm. a), § 21 ods. 1 v nadväznosti na § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

6. Žalovaný vyhodnotil odvoláciu námietku žalobcu o nečinnosti správcu dane vo vyrubovacom konaní ako nedôvodnú, pričom podrobne popísal jednotlivé úkony správcu dane po doručení v poradí prvého rozhodnutia žalovaného. K námietke nezákonnosti dôkazov z iného konania žalovaný s poukazom na § 24 ods. 2 až 4 Daňového poriadku uzavrel, že správca dane postupoval v súlade s týmito ustanoveniami, a preto takéto dôkazy netrpia vadou nezákonnosti. K námietke požadovania dôkazov nad rozsah stanovený zákonom žalovaný uviedol, že preukázanie uplatnených daňových výdavkov vyplýva z hmotno-právneho predpisu, a to zákona o dani z príjmov, ako aj Daňového poriadku a nie je potrebné ho uložiť rozhodnutím o záznamovej povinnosti. Zdôrazňoval, že malo by byť v záujme daňového subjektu, aby s odbornou starostlivosťou vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, ktorými zabráni tomu, aby daňové výdavky, ktoré si uplatňuje, boli v prípade daňovej kontroly spochybnené. Daňový subjekt si má byť vedomý svojich povinností vo vzťahu k správcovi dane a mal by si zaobstarat' dostatok dôkazov, ktorými bude môcť v budúcnosti preukázať opodstatnenosť uplatnenia daňových výdavkov. Je na daňovom subjekte, ktorý si uplatní daňové výdavky, aby vyvrátil skutočnosť, ktoré sa dokazovaním správcu dane ukázali ako pochybné. Nie je úlohou daňových orgánov napovedať daňovému subjektu, aké dôkazy si má zaobstarat'. Napriek tomu správca dane v niektorých prípadoch príkladmo poukázal na dôkazy, ktoré má daňový subjekt predložiť a ktoré by mohli byť hodnoverným dôkazom na preukázanie opodstatnenosti uplatnených daňových výdavkov. Predloženie len formálnych dôkazov, prípadne len formálne potvrdenie obchodov dodávateľom a inými osobami bez toho, aby tieto tvrdenia mali podklad, ktorý by ich hodnovernosť preukazoval, nie je dostatočné na to, aby boli výdavky uznané ako daňové pre účely dane z príjmov.

7. K odvolacím námietkam vedenia dokazovania a rozloženia dôkazného bremena žalovaný uviedol, že ťažisko dôkaznej povinnosti je na daňovom subjekte. Ak správca dane pri preverovaní dôkazov predložených daňovým subjektom preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť, alebo úplnosť týchto dôkazov, potom možno konštatovať, že správca dane si splnil svoju dôkaznú povinnosť ustanovenú v § 29 ods. 2 Daňového poriadku a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane. V rámci dokazovania je v právomoci správcu dane posudzovať závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov, vierohodnosť dôkazov a ich preukaznosť. Je na daňovom subjekte, aby si zabezpečil také dôkazy, ktoré preukazujú vynaloženie výdavkov na daňové účely bez vzbudenia pochybností, pričom ak tak neurobí, preberá na seba riziko, a tým sa dostáva do dôkaznej

núdze, čo má za následok neuznanie daňových výdavkov. Nemôže byť na ujmu štátu, keď daňový subjekt je pri uskutočňovaní svojej podnikateľskej činnosti napr. neopatrný a nezabezpečí si dostatočné dôkazy na preukázanie opodstatnenosti uplatnenia daňových výdavkov a pritom sa domáha, aby mu vzniknuté výdavky boli uznané, ako by boli riadnym spôsobom preukázané. Nesplnenie podmienok ustanovených v zákone o dani z príjmov nie je možné odpustiť.

8. Daňové orgány v dôvodoch svojich rozhodnutí k jednotlivým výdavkom uviedli nasledovné:

Ad 1/ výdavky na základe faktúry od spoločnosti Famiko s.r.o. za objednané služby počas služobných ciest s miestom pobytu v SAE a v Özdere v Turecku

9. Žalobca tvrdil, že išlo o pracovné cesty v súvislosti s hlavným predmetom činnosti spoločnosti žalobcu - stavebné práce a development. Na pracovnej ceste do SAE sa M.. F. G. a A.. V. N. mali zúčastniť realitnej konferencie. Na pracovnej ceste do Turecka sa mal žalobca zúčastniť ohliadky unikátnych objektov charakteristických pre oblasť Özdere, rokovania na miestnom úrade mesta Özdere a vytvoriť fotodokumentáciu tejto oblasti. Okrem faktúr a dokladov o úhrade predložil certifikáty na M.. F. G. a A.. V. N., menovací dekrét, objednávku na zabezpečenie služobnej cesty vrátane ubytovania, dopravy a leteniek pre predsedu predstavenstva, zmluvu o obstaraní zájazdu, poistnú zmluvu poistenia proti úpadku CK FAMIKO s. r. o., prospekty, ponuky na predaj nehnuteľností v Dubaji a v Abú Dhabí stiahnuté z webových stránok realitných spoločností a fotodokumentáciu z oblasti Özdere v podobe vytlačených obrázkov v počte 7 ks. Žalobca tvrdil, že konferenciu v SAE organizačne zabezpečoval O. A., bytom Č. C. a ohliadku v Özdere Luka Srbac - manažér, sprostredkovateľ, bytom Belehrad, Srbsko. Na rokovaní v Özdere mal žalobca prezentovať záujem o úpravu morského pobrežia a budovania pláží prostredníctvom špecializovaných strojov a techniky vo vlastníctve obchodného partnera zo Srbska a využitím jeho know-how.

10. Daňové orgány dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal účel pracovných ciest, nepreukázal ani namietanú hospodárnosť a efektívne vynaloženie nákladov a ani ekonomickú opodstatnenosť uplatneného daňového výdavku v nadväznosti na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu.

11. Miestnym zisťovaním u spoločnosti Famiko s.r.o. bolo zistené, že letecký pobytový zájazd do SAE bol pre 3 osoby a bol fakturačne rozdelený na dve spoločnosti PROFINEX staving a. s. (žalobca) a PROFINEX trading s. r. o., išlo o letecký pobytový zájazd v hoteli Jumeraih Beach s polpenziou. V zmluve o obstaraní zájazdu bol ako objednávateľ uvedený M.. F. G. a dvaja spolucestujúci F. G. - syn a A.. V. N., matka dieťaťa. Letecký pobytový all inclusive zájazd do Özdere - Turecko v hoteli Sunis Efez Royal Palace bol pre 5 osôb a bol taktiež fakturačne rozdelený na dve spoločnosti PROFINEX staving a. s. (žalobca) a PROFINEX DEALING s. r. o. V zmluve o obstaraní zájazdu do Turecka bol ako objednávateľ zájazdu uvedený M.. G. F. a štyria spolucestujúci F. G. - syn, A.. V. N., matka dieťaťa, A. G. - syn, A. G. - dcéra. Zápisnica z miestneho zisťovania bola získaná z administratívneho spisu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015 u daňového subjektu PROFINEX trading s.r.o. Sporné faktúry boli vystavené v rozpore s uzatvorenou zmluvou o obstaraní zájazdu, nakoľko boli vystavené na iného odberateľa (daňový subjekt), ako bol uvedený pri uzatvorení zmluvného vzťahu (M.. G. F.). Ak by išlo o pracovnú cestu, nič nebránilo žalobcovi, aby bola zmluva uzatvorená na žalobcu, pretože strana objednávateľa nie je viazaná len na fyzickú osobu. Je viac ako neštandardné, aby sa pracovnej cesty zúčastňovali aj maloleté osoby. Čo je pracovná cesta, definuje zákon č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách. Samotná účasť detí však nebola jediným dôvodom pochybností zo strany správcu dane.

12. Ďalej finančné orgány uviedli nasledovné:

- dokladmi, ktoré žalobca predložil, nebol preukázaný cieľ a účel cesty do SAE a ani do Özdere ako pracovnej cesty súvisiacej s predmetom podnikateľskej činnosti žalobcu tak, ako to popisoval žalobca;
- bolo preukázané len to, že v danom čase sa predseda predstavenstva M.. F. G. a ďalšie osoby nachádzali na území SAE a Özdere;

- menovací dekrét pre A.. V. N., ako aj jej jazykové znalosti nepreukazujú skutočnosť, že sa v SAE zúčastnila realitnej konferencie a tlmočila. Predložené certifikáty taktiež nemožno považovať za jedinečný dôkaz. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. Predložené certifikáty boli vytlačené farebne na kancelárskom papieri bez originálneho podpisu;

- pokiaľ ide o návrh na vypočutie O. A. a U. Z., žalobca nepodložil svoj návrh na vypočutie týchto osôb relevantnými dôkazmi a nepreukázal konanie týchto osôb vo vzťahu k tvrdeným skutočnostiam. Z dokazovania nevyplývalo, že by O. A. zabezpečoval pre žalobcu konferenciu v SAE. Dokazovanie

slúži až na verifikáciu skutočnosti a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Návrh na vypočutie tejto osoby nemá byť na akom základe priznaný. Za predpokladu, že by išlo o osobu, ktorá reálne vykonávala činnosti v prospech žalobcu, mal by mať žalobca o tom také dôkazy, ktoré by činnosť tejto osoby jednoznačne preukázali. Pokiaľ žalobca nie je spôsobilý preukázať dôvodnosť navrhovaného dokazovania, potom nevedenie dokazovania týmto smerom je odôvodnené;

- vypočutie členov dozornej rady a M.. F. G.Č. považovali daňové orgány za nedôvodné vzhľadom na postavenie týchto osôb k daňovému subjektu. Ide o orgány spoločnosti, zástupcov žalobcu. Argumentovali tým, že skutočnosť, na ktoré poukazuje žalobca, že navrhnutí svedkovia poskytnú, má viesť preukázať sám daňový subjekt pri dodržaní primeranej odbornej starostlivosti a obozretnosti. Žalobca ako účastník daňového konania má právo reprodukovať informácie dôležité pre rozhodnutie vo veci, ktoré získal vlastným zmyslovým vnímaním. Fotodokumentácia a ponuky stiahnuté z webových stránok realitných kancelárií nie sú dôkazom, pretože z predložených obrázkov nebolo zrejmé, či sa týkajú uvedenej oblasti v danom čase a majú súvis s pracovnou cestou v súvislosti s hlavným predmetom činnosti žalobcu a ponuky je možné stiahnuť z internetu kedykoľvek a kýmkoľvek. Takisto pri pracovnej ceste do Özdere žalobca nepreukázal ničím, že išlo o pracovnú cestu, teda, že sa uskutočnilo rokovanie. Vzhľadom na zistenia správca dane a z nich vyvedené závery a pochybnosti opodstatnene presunuli dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca nepreukázal účasť na realitnej konferencii v SAE, ako ani účasť na rokovaní v Özdere.

Ad 2/ výdavky na pracovné cesty - stravné a cestovné W. G. - členky dozornej rady

13. Daňové orgány dospeli k záveru, že žalobca porušil § 21 ods. 1 v nadväznosti na § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov a na výzvu správca dane neuviedol konkrétne miesto a označenie konkrétnych osôb druhej strany ani nepredložil faktické dôkazy o predmetných cestovných výdavkoch. Okrem účtovných dokladov a kníh jász žalobca nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia. Predložené knihy jász daňové orgány nepovažovali za vierohodné dôkazy, ktorými by bolo preukázané uskutočnenie pracovných ciest, a to z dôvodu zistenia, že ubehnuté kilometre pri vykázaných pracovných cestách uvedených v knihách jász motorového vozidla, ktoré používala W. G., nekorešpondujú s počtom najazdených kilometrov medzi dvoma technickými kontrolami vozidla. Na výzvu správca dane žalobca nepredložil dôkazy o vykonaných pracovných cestách a žiadnym dôkazom nepodložil ani svoje tvrdenie o pokazenej elektroinštalácii a oprave vozidla. Správca dane tiež zistil, že pracovné cesty žalobcu a spoločnosti PROFINEX trading s.r.o. mali opakujúci sa charakter z hľadiska miesta vykonania pracovných ciest.

Ad 3/ výdavky na pracovné cesty - stravné a cestovné M.. F. G. - predsedu predstavenstva

14. Na výzvu správca dane na predloženie dôkazov na účel každej vykázananej pracovnej cesty, uvedenia konkrétneho miesta, osôb druhej strany, resp. na preukázanie vykonania pracovných ciest praktickými dôkazmi, žalobca žiadne dôkazy nepredložil. Predložené knihy jász daňové orgány nepovažovali za vierohodné dôkazy, ktorými by bolo preukázané uskutočnenie pracovných ciest, a to (aj) z dôvodu zistenia, že ubehnuté kilometre pri vykázaných pracovných cestách uvedených v knihách jász motorového vozidla nekorešpondovali s počtom najazdených kilometrov medzi dvoma technickými kontrolami vozidla. (Vozidlo bolo používané aj na služobné cesty v spoločnosti PROFINEX trading s.r.o.) Žalobca tento rozpor vysvetľoval poruchou tachometra a jeho opravou. K tomuto tvrdeniu nepredložil žiadny dôkaz.

15. K návrhu žalobcu na vypočutie M.. F. G. ako svedka správca dane uviedol, že pokiaľ mal vedomosť o uvedenej skutočnosti, mal si zabezpečiť také dôkazy, aby vedel preukázať v prípade daňovej kontroly svoje tvrdenia hodnovernými dôkazmi, nakoľko zodpovednosť za zaúčtovanie nákladov v denníku a následne ich zahrnutie do základu dane z hľadiska vecnosti, preukázateľnosti a rozsahu je na daňovom subjekte. Tiež uviedol, že štatutára možno predvolať na výsluch ako fyzickú osobu len v prípade, ak sa má pre účely správy daní vyjadriť ku skutočnostiam vo vzťahu k inému daňovému subjektu. Ďalej konštatoval, že aj keby skutočne došlo k chybe tachometra, táto skutočnosť sama o sebe nepreukazuje uskutočnenie služobných ciest.

16. Správca dane ďalej z predložených účtovných dokladov zistil, že v predloženej knihe jász boli uvedené pracovné cesty predsedu predstavenstva na území v Slovenskej republike (ďalej aj „SR“), pričom presne tieto cesty vyšpecifikoval. Z dokladov predložených v daňovej kontrole bol v tom istom čase ubytovaný v Srbsku. Daňové orgány zistili, že v čase pobytu predsedu predstavenstva v SAE, Novom Sade či Beograde mal vykonať pracovné cesty na území SR. Správca dane tiež konštatoval, že údaje uvedené v predložených knihách jász nie sú zhodné s účtovnými dokladmi zaúčtovanými v

denníku žalobcu, týkajúcimi sa ubytovania predsedu predstavenstva. Porovnaním vykázaných pracovných ciest v knihách jász u žalobcu a v spoločnosti PROFINEX trading s.r.o. mali pracovné cesty opakujúci sa charakter z hľadiska miesta vykonania pracovných ciest.

17. Za správnosť údajov uvedených v daňových dokladoch zodpovedá osoba, ktorá služobné cesty uskutočnila, a preto tvrdenie o zlyhaní asistentky považoval správca dane za bezvýznamné a návrh na vypočutie tejto osoby ako svedkyne za neopodstatnený.

18. Daňové orgány identifikovali viaceré konkrétne skutočnosti poukazujúce na rozpor v tvrdeniach žalobcu a spochybňujúce vierohodnosť údajov uvedených v predložených knihách jász žalobcom, ako príloh k zaúčtovaným interným dokladom argumentujúc tým, že tá istá osoba nemohla byť v tom istom čase na dvoch diametrálne rozdielnych miestach.

Ad 4/ výdavky na pracovné cesty - stravné a cestovné L.. W. C., členky investičnej komisie za máj 2015 a L. Z., člena investičnej komisie za jún 2015

19. Okrem účtovných dokladov a kníh jász žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia. Žalobca nenaplnil požiadavku daňových orgánov na preukázanie konkrétnych osôb druhej strany, s ktorými vyslaní pracovníci pri výkone pracovných ciest rokovali. Predložené knihy jász daňové orgány nepovažovali za vierohodné dôkazy, ktorými by bolo preukázané uskutočnenie pracovných ciest, a to z dôvodu zistenia, že ubehnuté kilometre pri vykázaných pracovných cestách uvedených v knihách jász motorového vozidla nekorešpondovali s počtom najazdených kilometrov medzi dvoma technickými kontrolami vozidla. Správca dane vyhodnotil vyjadrenie žalobcu k tomu, že nemal dôvod preverovať stav kilometrov na tachometri, ktoré používali uvedení zamestnanci, pretože neporušili pracovnú disciplínu, tak, že takéto vyjadrenie nemá žiadny právny význam a nič nemení na nesprávnom zaúčtovaní týchto nákladov a ich následnom zahrnutí do základu dane.

Ad 5/ výdavky na pracovné cesty - stravné a cestovné G. G. - člena investičnej komisie žalobcu

20. Žalobca na výzvu správcu nepredložil dôkazy o účele pracovných ciest, resp. o tom, že pracovné cesty boli v skutočnosti vykonané. Predloženú knihu jász k motorovému vozidlu správca dane nepovažoval za vierohodný dôkaz, nakoľko žalobca nevedel tento podporiť ničím iným.

Ad 6/ výdavky zaúčtované ako spotreba materiálu pre hospodárske stredisko 38-Obchodná, vyfakturované faktúrami od dodávateľa BB Market s.r.o. za nákup stavebného materiálu Termalica a strešnej krytiny

21. Žalobca nakúpil stavebný materiál od dodávateľa BBMARKET s.r.o., ktorý bol len obchodníkom a tovar fyzicky nedodával. Tento nakúpil strešnú krytinu od Darvi & partners spol. s r.o. a stavebný materiál Termalica od Miroslav Bučko - STAV STAR (a tento od dodávateľa STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., ktorý ho obstaral od výrobcu BRUK - BET Sp. z o.o.). V prepravných a dodacích dokladoch bolo uvedené miesto vyloženia Selce - SK, Čachovo a osoba, ktorá prevzala materiál, p. O. Z.. Správca dane zistil, že osoby uvedené v prepravných a dodacích dokladoch ako kontaktné osoby alebo osoby, ktoré prevzali stavebný materiál, nie sú zamestnancami žalobcu a ani nie sú s ním v žiadnom právnom vzťahu. Žalobca sa k osobe pána Z. nevyjadril. Opakovaným miestnym zisťovaním vykonaným dňa 12.12.2019 za prítomnosti konateľa dodávateľa BB MARKET s.r.o. bolo zistené, že dodávateľ vystupoval len ako sprostredkovateľ a ku konkrétnemu dodaniu stavebného materiálu s miestom vykládky Selce - Čachovo sa nevedel bližšie vyjadriť, tovar fyzicky nepreberal a osoby, s ktorými uzatváral obchod, nevedel bližšie identifikovať. Kontaktná osoba - p. O. G., nemal prepojenie na žalobcu, ako kamarát p. O. Z. bol tovar prevziať. Správca dane ďalej zistil, že žalobca tento tovar nevyfakturoval v kontrolovanom zdaňovacom období žiadnej právnickej ani fyzickej osobe. Žalobca tvrdil, že tovar previezol na stredisko Obchodná, čo ale nepodložil žiadnymi dôkazmi. Nepredložil ani žiadne dôkazy, ktoré by preukázali súvis nakúpeného stavebného materiálu so zdaniteľnými príjmami. Správca dane uzavrel, že žalobca nepreukázal, že stavebný materiál bol na pozemku, ktorý vlastní súkromná osoba p. O. Z., na mieste Selce - Čachovo umiestnený dočasne, prepravený do Bratislavy a následne aj na stredisku 38-Obchodná v kontrolovanom roku použitý. Daňové orgány uzavreli, že ani dokazovaním nebola preukázaná vecná súvislosť vynaloženého výdavku a ani to, že stavebný materiál bol skutočne dodaný žalobcovi. Svedecká výpoveď p. Z. nepreukázala túto skutočnosť, svedok nevedel uviesť dátum uskladnenia, skladbu materiálu potvrdzoval až po konkretizovaní správcou dane, keď najskôr tvrdil, že na pozemku bola uskladnená len Termalica, nevedel uviesť ani čas, po ktorý bol materiál na jeho pozemku uložený, nevedel ani, kto tovar z pozemku odviezol. Svedok svoje tvrdenie, že materiál nepoužil na stavbu svojho domu nepreukázal žiadnymi dôkazmi. Svedecká

výpoveď tak neprispela k odstráneniu pochybností správcu dane o tom, že stavebný materiál bol dodaný súkromnej osobe a nie žalobcovi.

Ad 7/ výdavky na základe faktúry od dodávateľa O. U. za vnútorné strojové omietky

22. Išlo o výdavky, ktoré boli zaúčtované bez priradenia na konkrétnu zákazku. Správca dane zistil, že išlo o fakturáciu vnútorných strojových omietok v rodinných domoch v lokalite Pršianska terasa. Žalobca zaúčtoval interným dokladom výnosy zo zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj podľa metódy nulového zisku. Nakoľko predmetná faktúra týkajúca sa tejto zákazky nebola v predloženom denníku žalobcu zaúčtovaná na danú zákazku, následne nebola v sume zaúčtovaná do výnosov, a teda zahrnutá v hospodárskom výsledku na príslušnom riadku DP. Takýmto postupom žalobca porušil § 17 ods. 1 písm. b) v nadväznosti na § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov.

Ad 8/ výdavky na zaplatenie faktúry za prenájom nebytových priestorov na základe zmluvy o prenájme nebytových priestorov s prenajímateľom PROFINEX HOUSING, s. r. o.

23. Žalobca k tejto transakcii medzi závislými osobami požadovanú dokumentáciu predložil. Na výzvu správcovi dane oznámil účel využitia prenajatého objektu všeobecným popisom bez predloženia dokumentácie. Išlo o budovu tzv. „starého TESCO“, ktorá bola v kontrolovanom období opustená, spustnutá, chátrajúca, v dezolátnom a zanedbanom stave. Podľa žalobcu prenajatý objekt využíval na servis vlastných a prenajatých vozidiel, strojov a zariadení a ich uskladnenie, parkovanie motorových vozidiel, strojov a zariadení, uskladnenie stavebného materiálu, na kancelárske priestory a fasádu na umiestnenie propagačných billboardov na propagáciu výstavby rodinných domov v Banskej Bystrici v lokalite Pršianska terasa a na predaj administratívnej budovy v Bratislave na Obchodnej ulici. Na výzvu správcu dane na zdokumentovanie popísaného účelu žalobca žiadne dokumenty nepredložil. Správca dane preveroval reálnosť využitia prenajatých priestorov na tvrdené účely. Vykonal miestne zisťovanie u prenajímateľa a neskôr na základe záverov v poradí prvého rozhodnutia žalovaného vypočul majiteľa predmetného stroja S. N. ako svedka. Správca dane túto výpoveď vyhodnotil tak, že neboli získané žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že predmetný bager parkoval v priestoroch starého TESCO. Správca dane vypočul aj O. N., ktorý podľa vyjadrenia uvedeného svedka vykonával drobnú údržbu stroja. O. N. potvrdil, že bol v rozhodnom čase zamestnancom žalobcu a že predmetný stroj obsluhoval, ale nevedel menovať aj inú osobu, ktorá mala predmetný stroj obsluhovať. Potvrdil, že robil na stroji drobné opravy, a to buď na parkovisku na Pršianskej terase, alebo v starom TESCO, kde bol stroj prevezený. Správca dane túto svedeckú výpoveď vyhodnotil tak, že táto by mala svoju účinnosť len vtedy, keby obsahovala také skutkové tvrdenia, ktoré by boli jednoznačne preukázateľné. Tvrdenie svedka, že bager bol prepravovaný na trajleri, nemá oporu v dokladoch predložených ku kontrole, pretože žiadny daňový doklad ani zmluva o prenájme trajleru sa v nich nenachádza, prenájom nebol predmetom účtovania. Uvedené podporuje aj skutočnosť, že prepravu pásového bagera z miesta nasadenia Pršianska terasa Banská Bystrica na miesto nasadenia Gabčíkovo vykonal dodávateľ Bidelnica s.r.o. Veľké Zálužie. Skutočné vykonávanie opráv v prenajatých priestoroch nebolo nijako preukázané. Ani tvrdenie svedka o tom, že žalobca skladoval materiál v TESCO, nebolo podložené v ďalšom konaní žiadnymi dokumentami, napr. skladovými kartami, ktoré by obsahovali okrem iných náležitosti aj identifikáciu skladu, príjemkami, alebo výdajkami materiálu a tovaru, ktoré by preukazovali pohyb tovaru a materiálu z hľadiska času, množstva a ceny, a údaje o osobách zodpovedných za ich výdaj a príjem, a ani predložením záznamu o prevádzke motorového vozidla.

24. Ďalej finančné orgány uviedli nasledovné:

- predloženými dokladmi - faktúra a kúpna zmluva - bolo žalobcom preukázané, že stavebný materiál nakúpil, ale žiadne doklady o jeho skladovaní v starom TESCO nepredložil;

- vo vzťahu k zabezpečeniu majetku pred krádežou ako nelogické a protirečiacie označil správca dane tvrdenie žalobcu, že dôvodom presúvania materiálu bolo riziko krádeže pri jeho ponechaní na stavenisku, keďže prenajatá budova nebola zabezpečená kamerovým systémom a vzhľadom na jej stav bolo podľa správcu dane riziko krádeže také isté alebo vyššie ako na stavenisku v lokalite Pršianska terasa;

- v období prenájmu nebol preukázaný odber elektriny, plynu a ani nebolo preukázané, že by došlo k odberu vody na predmetnom odbornom mieste, čo potvrdilo úvahu správcu dane o nevhodnosti budovy na akékoľvek využitie. Tvrdenie svedka O. N.G., že pri drobných opravách nebolo potrebné využitie energií a vody, nie je zlučiteľné so všeobecne známymi potrebami pri vykonávaní opráv pracovných strojov, ako aj pri manipulácii s motorovými olejmi. Tieto zistenia spochybňujú aj možné využitie predmetných priestorov na účely kancelárske, na rokovanie s dodávateľmi, na koordinačné

porady, ako aj na využitie priestorov na uloženie dokladov - archív. Pokiaľ žalobca preukazoval účel prenájmu aj k využitiu fasády budovy na reklamu, správca dane uviedol, že predložená fotodokumentácia neobsahuje údaj, podľa ktorého by bolo možné zistiť obdobie, ktorého sa týkala. Žalobcom predloženú fotodokumentáciu nepovažoval správca dane za vierohodný dôkaz z dôvodu podozrenia, že došlo k zásahom do nej. Žalobca nepreukázal vyhotovenie billboardov v kontrolovanom zdaňovacom období roka 2015 umiestnených na fasáde budovy žiadnymi relevantnými dokladmi, ktoré by túto skutočnosť preukazovali a boli by zaúčtované v denníku žalobcu;

- žalobca identifikoval osoby, ktoré využívali predmetné priestory na kancelárske účely, štatutára a zamestnancov, ale žiadnym spôsobom toto tvrdenie nezdokladoval a nepreukázal konanie týchto osôb vo vzťahu k tvrdeným skutočnostiam. Nakoľko dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, návrh daňového subjektu na jeho vypočutie ako svedka nemá byť na akom základe priznaný. K predmetu využívania nájmu na kancelárske priestory správca dane uviedol, že ich užívanie vzhľadom na stav budovy, v akom sa nachádzala, by bol životu nebezpečný a nevhodný vo vzťahu k zamestnancom a dodávateľom materiálu a služieb. To isté tvrdenie sa týka aj vykonávania služieb na majetku v objekte. Z hľadiska rizika krádeže práve tento objekt, ktorý nebol strážený ani monitorovaný kamerovým systémom, vzhľadom na svoj stav, by predstavoval pre žalobcu vysoké riziko škody na majetku.

Ad 9/ výdavky za prenájom nebytových priestorov od dodávateľa PROFINEX FOOD s.r.o.

25. Tieto výdavky žalobca uviedol v daňovom priznaní medzi transakciami závislých osôb podľa § 2 písm. n) zákona o dani z príjmov. Na výzvu správcu dane na predloženie dôkazov na preukázanie účelu využívania prenajatých priestorov žalobca uviedol, že prenájom priestorov bezprostredne súvisel s projektom čistenia vodného diela Gabčíkovo, a to na uskladnenie a parkovanie motorových vozidiel, strojov, prístrojov a zariadení žalobcu, ako aj jeho subdodávateľov. Priestory slúžili na uskladnenie materiálu a tovaru žalobcu a plánovaných subdodávateľov. V týchto priestoroch boli vykonávané servisné činnosti, drobné opravy a udržiavanie vlastného majetku a tieto činnosti tam vykonávali aj subdodávatelia. Kancelárske priestory využíval personál žalobcu a personál subdodávateľov. Na ďalšiu výzvu správcu dane na predloženie dôkazov k svojim tvrdeniam žalobca poskytol ďalšie vyjadrenie o tom, že projekt čistenia vodného diela Gabčíkovo bol realizovaný v spolupráci s dodávateľom PIM Hydroinžiniering Doo a jej subdodávateľmi a inými dodávateľmi žalobcu. Skladové priestory mali byť využívané žalobcom a okrem údržby časti plavidiel, strojov, zariadení a vozidiel mali mať široké využitie pre skladovanie náhradných dielov pre plavidlá, stroje a prístroje. Na otázku správcu dane, o ktoré konkrétne motorové vozidlá a stroje, prístroje a zariadenia skladované v prenajatých priestoroch išlo, žalobca uviedol, že sa to nachádza v účtovníctve spoločnosti, v knihe analytickej evidencie - zúženej a na účte dodávateľ PIM a jeho dodávateľa. Doklady pre identifikáciu vozidiel a šoférov, ktorí mali parkovať v predmetnom objekte, žalobca nepredložil s tým, že mu nebola uložená zoznamová povinnosť. Tak isto neidentifikoval subdodávateľov svojho dodávateľa, ktorí mali užívať predmetné priestory s tým, že žalobca s nimi nemal zmluvný vzťah. Žalobca nevedol evidenciu dátumov a časov parkovania motorových vozidiel v predmetnom objekte, neidentifikoval ani osoby, ktoré mali vykonávať servisné činnosti za žalobcu z dôvodu, že mu nebola uložená záznamová povinnosť.

26. Správca dane vyhodnotil vyjadrenia žalobcu ako vyjadrenia všeobecného charakteru, ktoré nepreukazujú reálne využitie fakturovaného nájomného.

27. Ďalej finančné orgány uviedli nasledovné:

- správca dane vykonal preverovanie žalobcovho tvrdenia o účele prenajatých priestorov v Topoľčanoch aj na parkovanie a uskladnenie prenajatých strojov. Preverovaním však nebolo potvrdené a žalobca počas daňovej kontroly nepreukázal, že boli vykonané opravy na plavidle v prenajatých priestoroch v Topoľčanoch;

- z účtovných dokladov žalobcu a ani z vykonaných miestnych zisťovaní nevyplývalo, že by materiál alebo stroje, ktoré mali byť použité pri čistení Vodného diela Gabčíkovo, boli uskladnené v nebytových priestoroch v Topoľčanoch;

- žalobca identifikoval osobu zodpovednú za uskladnený materiál v priestoroch v Topoľčanoch a osoby, ktoré mali využívať kancelárske priestory v Topoľčanoch, avšak svoje tvrdenie nezdokladoval a nepreukázal. Nebolo preukázané konanie týchto osôb vo vzťahu k tvrdeným skutočnostiam. Správca

dane až následne verifikuje skutočnosti a doklady predkladané daňovníkom. Návrh daňového subjektu na vypočutie týchto svedkov nemá byť na akom základe priznaný. Ak by tieto osoby reálne vykonávali akúkoľvek činnosť v prenajatých priestoroch v Topoľčanoch, mal by byť žalobca schopný predložiť také doklady a dôkazy, ktorými by túto činnosť preukázal;

- svedecká výpoveď O. N., zamestnanca žalobcu, neprispela k odstráneniu pochybností správcu dane. Okrem toho tvrdenie o tom, že priestory využívala hlavne spoločnosť PIM, bolo v rozpore s obsahom zmluvy o dielo uzatvorenej žalobcom ako objednávateľom a zhotoviteľom PIM, pretože z nej nevyplýva žiadna povinnosť pre žalobcu zabezpečiť pre zhotoviteľa priestory na žalobcom tvrdené účely.

Ad 10/ výdavky za zaplatené nájomné dodávateľovi PROFINEX estate, s.r.o. na základe zmluvy o prenájme nebytových priestorov

28. Predmetom zmluvy boli nebytové priestory nachádzajúce sa v stavbe - administratívna budova Miletičova 60, Bratislava a 3 parkovacie státi. išlo o transakciu medzi závislými osobami. Žalobca na výzvu správcu dane uviedol, že prenajaté priestory boli využívané na kancelárske priestory a parkovanie osobných motorových vozidiel a že boli prenajaté v súvislosti s projektom čistenia Vodného diela Gabčíkovo, a to z ekonomických dôvodov. Na ďalšiu výzvu uviedol, že skladové priestory boli využívané žalobcom aj na skladovanie. V priestoroch PROFINEX estate, s.r.o. sa nachádzala aj projektová a iná dokumentácia, ktorá bola dovezená dodávateľom z územia Srbska, ktorý bol v minulosti jedným z realizátorov výstavby Vodného diela Gabčíkovo, a teda disponuje najväčším množstvom prislúchajúcej dokumentácie a agendy k projektu. V priestoroch sa zdržiavali zamestnanci dodávateľa a jeho subdodávateľov pracujúci na smeny, pričom priestory využívali na spoločné porady a prípravy spoločného postupu pri realizácii prác, ako aj pre priebežné vyhodnocovanie uskutočnených procesov. K uloženej povinnosti zdokladovať spoločnosti a osoby, ktoré využívali kancelárske priestory, uviedol, že údajmi o konkrétnych dodávateľoch spoločnosti PIM nedisponuje, nakoľko s nimi žalobca nemal uzatvorený zmluvný vzťah a tiež že mu nebola uložená záznamová povinnosť. Pokiaľ išlo o zamestnancov žalobcu uviedol, že priestory využívali M.. F. G., L. Z., L.. W. C., L.. O. M., W. G., M. Š., G. G., M. R. V. W. G..

29. Ďalej finančné orgány uviedli nasledovné:

- keďže žalobca tvrdil, že v priestoroch sa uskladňovali aj stroje, správca dane zopakoval vyhodnotenie dokazovania tak ako pri výdavkoch od dodávateľa PROFINEX FOOD s.r.o. s tým záverom, že priestory na uskladnenie strojov využívané neboli, resp. nebolo to vykonaným dokazovaním potvrdené;

- správca dane zistil že osoby zúčastňujúce sa prác na čistení Vodného diela Gabčíkovo boli ubytované priamo v Gabčíkove s tým, že by bolo neefektívne a nelogické, aby sa zdržiavali v priestoroch v Bratislave;

- svedeckú výpoveď projektového manažéra L.. Z. C. správca dane vyhodnotil tak, že neprispela k jednoznačnému odstráneniu pochybností, že budova na Miletičovej ulici bola využívaná na kancelárske účely a na parkovacie státi pre žalobcu. V tomto bode správca dane poukázal na obsah zmluvy o dielo medzi objednávateľom PROFINEX estate, s.r.o. a zhotoviteľom stavby YIT Reding, a.s., podľa ktorej sa zhotoviteľ zaviazal zabezpečiť, aby na stavenisko nemali prístup tretie osoby, pričom za tretie osoby sa nepovažujú zamestnanci jednej zo strán, manažér projektu alebo osoby poverené niektorou zo strán výkonom činností v súvislosti so zhotovovaním diela. PROFINEX estate, s.r.o. sa zaviazal a vyhlásil zhotoviteľovi, že na stavenisku v momente jeho odovzdania a počas celej doby zhotovovania diela až do podpisu preberacieho protokolu neviaznu žiadne práva tretích strán, ktoré by znemožňovali alebo sťažovali zhotovenie diela. Objednávateľ upozornil zhotoviteľa, že v rekonštruovanom objekte sa nachádzajú dve kancelárie objednávateľa (kancelária projektového manažéra a kancelária predajného miesta bytov). Zhotoviteľ mal zvoliť taký postup prác, aby nezamedzil chod týchto kancelárií;

- žalobca identifikoval osoby, ktoré mali využívať kancelárske priestory v Bratislave, avšak tvrdenie o tom nijako nezdokladoval. Nepreukázal konanie takýchto osôb vo vzťahu k tvrdým skutočnostiam. V súvislosti s predmetom nájmu žalobca uvádzal primárne spoločnosť PIM a jej dodávateľov, ktorí mali využívať predmetné priestory okrem žalobcu. Zo žiadneho článku a ani bodu zmluvy o dielo uzatvorenej medzi žalobcom ako objednávateľom a zhotoviteľom PIM však nevyplýva pre žalobcu povinnosť zabezpečiť pre zhotoviteľa nejaké priestory pre účely, ktoré tvrdil. Nakoľko dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým

subjektom, návrh žalobcu na vypočutie týchto osôb ako svedkov nemá byť na akom základe priznaný. Ak by takéto osoby reálne vykonávali akúkoľvek činnosť v prenajatých priestoroch v Bratislave, mal by byť žalobca schopný predložiť také doklady a dôkazy, ktorými by takúto činnosť jednoznačne preukázal;

- správca dane ďalej poukázal na skutočnosť, že charakter činností samých a vyplývajúcich z čistenia vodného diela, ako aj prípadné nepredvídané okolnosti si vyžadovali ich vykonávanie a riešenie na mieste samom, a nie v Bratislave, mieste ďaleko vzdialenom od miesta vykonávania diela;

- daňové orgány zistené skutočnosti posúdili právne tak, že žalobca porušil § 17 ods. 5 písm. a), ako aj § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. K návrhu na vypočutie štatutárov žalobcu ako svedkov vo väzbe k vyjadreniam, ktoré žalobca podal na základe výziev správcu dane správca dane uviedol, že ide o vyjadrenie žalobcu, nie o dôkaz svedeckej výpovede, keďže ide o osobu, ktorej konanie je konaním samotného daňového subjektu. Ako svedok môže byť vypočutá osoba, ktorá je štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu len v prípade, ak sa má pre účely správy daní vyjadriť ku skutočnostiam vo vzťahu k inému daňovému subjektu. Skutočnosti, na ktoré poukazuje žalobca, že navrhovaní svedkovia majú poskytnúť, má viesť preukázať sám pri dodržaní primeranej odbornej starostlivosti.

II. Konanie pred správnym súdom

30. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (ako aj rozhodnutia správcu dane) a priznania práva na náhradu trov konania. Žalobca primárne namietal, že rozhodnutia daňových orgánov sú nezákonné pre nesprávne právne posúdenie veci. Rozhodnutie žalovaného považoval za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Žalobca zároveň namietal, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, pričom skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnym spisom.

31. Krajský súd rozsudkom č. k. 74S/17/2021-847 zo dňa 21.09.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol, a to podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“). Zároveň rozhodol, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznáva.

32. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd uviedol, že žalobca v daňovej kontrole nepredložil doklady, z ktorých by vyplývalo, že žalobcom vynaložené výdavky (cestovné výdavky predsedu predstavenstva, členky dozornej rady, zamestnancov žalobcu, výdavky na materiál od dodávateľa BBMARKET s.r.o., výdavky na nájomné za prenájom nehnuteľností v Banskej Bystrici, Topoľčanoch a v Bratislave) predstavujú výdavky súvisiace s dosahovaním, zabezpečením a udržíaním príjmov žalobcu. Toto sa nepodarilo zistiť ani vykonaným dokazovaním správcu dane, ktorým tento preveroval tvrdenia žalobcu o tom, že išlo o výdavky daňové. Podľa názoru správneho súdu bol tento skutkový záver správne právne posúdený, keď bol upravený základ dane o výdavky, ktoré žalobca do neho zahrnul, ale v daňovej kontrole nepreukázal, že išlo o výdavky daňové, a tiež bol upravený hospodársky výsledok, keď nesprávnym účtovaním nebola cena prác za strojové omietky na rodinných domoch priradená ku konkrétnej zákazke a potom ani zahrnutá do výnosov. Podľa správneho súdu žalobca v žalobných bodoch (len) zopakoval argumentáciu, ktorú uviedol k odvolacím námietkam, na ktorú dostal dostatočné zrozumiteľné odpovede v odôvodnení rozhodnutia žalovaného, s ktorými sa správny súd stotožnil.

33. Z dôvodu bližšie špecifikovanému v bode 104 odôvodnenia napadnutého rozsudku správny súd nepriznal relevanciu námietke žalobcu o porušení princípu nezávislej ceny, keďže takéto porušenie nebolo zistené.

34. K námietke žalobcu týkajúcej sa absencie dôvodov pre predĺženie lehoty na vypracovanie rozhodnutia, o jej neprímeranom predĺžení a nečinnosti správcu dane počas tejto lehoty správny súd uviedol, že žalobca nenamietal nezákonnosť rozhodnutia, ktorým bola predĺžená lehota č. 100465870/2018 zo dňa 28.2.2018. Neuvádza ani, aký vplyv by to malo mať na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Faktom je, že správca dane požiadal o predĺženie lehoty a žalovaný tejto žiadosti vyhovel, čo je postup predpokladaný Daňovým poriadkom v § 65 ods. 2. Správny súd môže dospieť k záveru, že rozhodnutie je nezákonné, v prípade že došlo k podstatnému porušeniu procesných predpisov a súčasne toto porušenie mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobca takéto námietky neuplatnil.

35. Námitku žalobcu, že žalovaný nepreskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie správca dane v rozsahu, v akom bolo doplnené odvolaním zo dňa 25.9.2020, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Za podstatné pritom označil to, že námička bola nekonkrétna, neumožňujúca súdny prieskum zákonnosti.

36. Vo vzťahu k námičkám týkajúcim sa tvrdení o účele ciest do SAE a Turecka správny súd uviedol, že nie je súdom skutkovým. Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, sám skutkový stav nezisťuje. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadny dokument, z ktorého by vyplývalo, že účelom fakturovaných výdavkov spoločnosťou Famiko s.r.o. boli pracovné cesty, a teda žiadny dokument o tom, že predmetné výdavky vecne súviseli s dosahovaním zdaniteľných príjmov žalobcu. Správca dane vyhodnotil certifikáty a ponuky z webových stránok ako aj predloženú fotodokumentáciu v súlade s obsahom týchto listín. Žalobca ani nenamietal, že by úvaha o chýbajúcej vypovedacej schopnosti týchto listín z dôvodov uvedených v rozhodnutiach daňových orgánov mala logickú chybu. Takisto ponuky zhodné s ponukami na webových stránkach nemajú žiadnu vypovedaciu schopnosť o účasti žalobcu na „Realitnej konferencii“ a predložená fotodokumentácia o účasti na rokovaní na Mestskom úrade v Özdere v Turecku v súvislosti s podnikaním žalobcu. Potom žalobná námička, že na správcu dane sa presunulo dôkazné bremeno, nemá oporu v obsahu správneho spisu. Podľa správneho súdu žalobca nepredložil žiadny hodnoverný doklad o účele predmetných výdavkov. Predložil len doklady, že takéto výdavky vynaložil. To nestačí na to, aby bolo možné správcom dane výdavok uznať za výdavok daňový. Daňovým výdavkom je len ten výdavok, ktorý spĺňa kritériá vymedzené v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, ktoré musia byť splnené kumulatívne. Žalobca nepreukázal žiadnou dokumentáciou vecnú súvislosť výdavkov vynaložených na zaplatenie faktúr od spoločnosti Famiko s.r.o., žalobca dôkazné bremeno nezvládol. Navyše správca dane pri miestnom zisťovaní spoločnosti Famiko s.r.o. zistil, že do zmluvného vzťahu s touto spoločnosťou nevstúpil žalobca, ale M. F. G. a faktúra je v rozpore s touto zmluvou, čo preukázateľne spochybnilo aj samotné tvrdenie žalobcu o účele predmetných cestovných výdavkov.

37. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd zdôraznil, že daňová kontrola a ani vyrubovacie konanie nie sú ovládané vyhľadávacou zásadou. Daňovník v daňovej kontrole má povinnosť predkladať v jej priebehu nielen záznamy, ktorých vedenie ukladá zákon o účtovníctve, ale aj iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady. Ak takých dokladov niet, nie je možné ich nahradiť tvrdeniami daňovníka ani tvrdenia daňovníka nepodložené dokladmi o hospodárskych operáciách daňovníka preukazovať vlastnou výpoveďou daňovníka v postavení svedka, čo v prípade právnickej osoby znamená výpoveďou štatutárneho orgánu v postavení svedka.

38. K námičke, že žalovaný sa nezaoberal odvolacou námičkou zákonnosti pri získavaní dôkazov o údajoch maloletých detí, správny súd uzavrel, že nemá oporu v obsahu odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia.

39. Ako nemajúce žiadny právny základ vyhodnotil správny súd námičky žalobcu, že správca dane porušil § 3 ods. 3 a § 63 ods. 2 a 5 Daňového poriadku, keď zamestnanci, ktorí sa vo vyrubovacom konaní vystriedali, prevzali do rozhodnutia úsudky a závery iných zamestnancov a to tých, ktorí vykonávali daňovú kontrolu a vyhotovili prvé zrušené prvostupňové rozhodnutie. V tomto bode správny súd súčasne zdôraznil, že žalovaný sa s odvolacími námičkami žalobcu podrobne vysporiadal.

40. K námičke žalobcu, že v predmetnej veci služobných ciest došlo k prechodu dôkazného bremena podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, z dôvodu, že správca dane neakceptoval dôkaz predložený daňovým subjektom a ak mal pochybnosť o tvrdeniach daňového subjektu, mal tieto odstraňovať, správny súd uviedol, že takéto tvrdenie nemá oporu v Daňovom poriadku. Žalobca počas daňovej kontroly nepredložil žiadny hodnoverný dôkaz o účele cestovných výdavkov, ktoré správca dane neuznal ako daňové výdavky práve z toho dôvodu, že žiadna hodnoverná dokumentácia o účele týchto výdavkov predložená nebola. Neboli ňou ani žalobcom predkladané knihy jász práve preto, že správca dane preukázateľne spochybnil ich hodnovernosť. Boli zistené nezrovnalosti na základe vykonaného dokazovania, najmä že údaje o ubehnutých kilometroch v knihách jász nekorešpondujú s počtom najazdených kilometrov medzi technickými kontrolami a údaje v knihách jász sú v rozpore s účtovnými dokladmi týkajúcimi sa ubytovania predsedu predstavenstva a tiež opakujúcim sa charakterom z hľadiska miesta vykonania pracovných ciest, keď tá istá osoba bola podľa záznamov zabezpečených správcom dane v tom istom čase na dvoch diametrálne rozdielnych miestach. Správny súd súhlasil so žalovaným, že správca dane relevantne spochybnil vierohodnosť údajov uvedených v

predložených knihách jász. Správca dane preto oprávnene vyzval žalobcu, aby preukázal účel každej jednej vykázanej pracovnej cesty inými dokladmi, čo však žalobca nesplnil. Správca dane požadoval od žalobcu preukázanie len tých skutočností, ktoré sa viazali k jeho daňovej povinnosti, teda skutočnosti, ktoré sám tvrdil, keď si predmetné výdavky zahrnul do základu dane. Bolo preto na ňom, aby vedel preukázať, že ide o daňové výdavky, keď predkladal dôkaz, ktorý bol nevierohodný, pretože obsahoval viac ubehnutých kilometrov ako protokoly o technickej kontrole predmetných áut alebo obsahoval údaje, ktoré boli vyložene nepravdivé. Rovnaká osoba mala absolvovať cesty na rôznych miestach, o tom hodnovernosť predkladaných kníh jász žalobcom bola preukázateľne spochybnená. Nebolo teda úlohou správcu dane preukazovať, že nešlo o daňové výdavky, ale bolo úlohou žalobcu hodnovernými dôkazmi preukázať, že išlo o daňové výdavky. Žalobcove vysvetlenia majú len hodnotu tvrdení, a teda nemohli existujúcu dôkaznú situáciu zmeniť.

41. Ako nedôvodné vyhodnotil správny súd námietky žalobcu o nezákonnosti daňového konania a tým aj napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že do protokolu o daňovej kontrole bol prevzatý nezákonne získaný dôkaz z kontroly iného daňového subjektu PROFINEX trading s.r.o. získaný pred začiatkom daňovej kontroly. Tento dôkaz - zmluva o obstaraní zázajdu bol získaný pri miestnom zisťovaní u poskytovateľa služieb Famiko s.r.o. Podľa žalobcu protokol z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti PROFINEX trading s.r.o. bol právoplatným rozhodnutím žalovaného č. 102902349/2019 zo dňa 16.12.2019 vyhlásený za nezákonný dôkaz, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť, keďže bol zadovážený v rámci daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná v rozpore so zákonom. Podľa žalobcu je neprípustné, aby takýto protokol alebo časť úkonov, ktoré ho tvoria, boli použité v konaní voči žalobcovi ako tretiemu subjektu. Nezákonným dôkazom mala byť aj odpoveď z Okresného úradu Banská Bystrica, odbor cestnej dopravy a pozemných komunikácií daná na výzvu správcu dane z 8.6.2017 a v súvislosti s daňovou kontrolou u PROFINEX trading s.r.o. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť miestneho zisťovania, či odpovede na výzvu správcu dane z dôvodu, že mali byť zadovážené pred začatím daňovej kontroly u žalobcu, takáto námietka nemá právny základ. 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. To znamená, aj to, čo bolo získané správcu dane pred začatím kontroly u daňového subjektu, pokiaľ to bolo získané v súlade so zákonom. Žalobca neuviedol žiadny argument, pre ktorý by miestne zisťovanie v spoločnosti Famiko s.r.o. alebo odpoveď na výzvu správcu dane vyzvaného štátneho orgánu okresného úradu malo byť v rozpore so zákonom. Správca dane nepoužil predmetný daňový protokol, ktorý nadobudol povahu nezákonného dôkazného prostriedku voči spoločnosti PROFINEX trading s.r.o. K tomu správny súd ďalej uviedol, že pokiaľ správca dane neukončí daňovú kontrolu doručením protokolu v lehote podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ale tento protokol či už vyhotoví alebo doručuje až po uplynutí tejto lehoty, takýto protokol už vypracuje alebo doručuje neoprávnene, a preto tento nadobudne charakter nezákonne získaného dôkazného prostriedku a nemôže ani vyvolať účinky začatia vyrubovacieho konania a ak také vyrubovacie konanie prebehne, tak potom rozhodnutie, ktoré bolo v ňom vydané, musí byť v odvolacom konaní zrušené a toto nezákonne začaté vyrubovacie konanie musí byť zastavené. To ale neznamená, že jednotlivé úkony správcu dane, ktoré boli vykonané počas daňovej kontroly, trpia z tohto dôvodu tiež nezákonnosťou. Na tom nič nemení skutočnosť, že zistenia z takej daňovej kontroly, z ktorej protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku z dôvodu, že bol vyhotovený alebo doručovaný až po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nemožno proti kontrolovanému daňovníkovi, čo bol PROFINEX trading s.r.o., použiť, nakoľko vyrubovacie konanie nemohlo začať a opakovanie daňovej kontroly u tohto subjektu za to isté zdaňovacie obdobie tej istej dane za účelom zhojenia nedodržania zákonnej lehoty na jej vykonanie nie je v súlade s právom, a teda nie je možné.

42. Následne správny súd uzavrel, že podstatné je to, či išlo o dôkaz získaný v súlade so zákonom. V danom prípade išlo o miestne zisťovanie, poskytnutie súčinnosti štátnym orgánom, pričom žalobca nenamietal porušenie žiadneho z ustanovení § 37 až § 39 Daňového poriadku a ani, že by okresný úrad správcovi dane poskytol údaje v rozpore s § 26 Daňového poriadku, resp. neuviedol žiadne dôvody nezákonnosti vo vzťahu k týmto dôkazným prostriedkom. Možno ešte doplniť, že daňová kontrola, ktorá neskončila v zákonom stanovenej lehote, skončila uplynutím zákonom stanovenej lehoty, nemá teda výsledok vo forme protokolu, pretože ten, ktorý bol po uplynutí tejto lehoty doručený daňovníkovi, je už nezákonným dôkazným prostriedkom. Nič to nemení na tom, že úkony, ktoré

správca dane vykonal počas takej daňovej kontroly v súlade so zákonom a zistenia z nich sú skutočnosťami, ktoré sú správcovi dane známe z jeho vlastnej činnosti a takéto skutočnosti môže použiť v inej daňovej kontrole.

43. K námietke žalobcu, že preskúmané rozhodnutie nie je v súlade so zákonom, pretože správca dane v rozpore s právnym názorom žalovaného v predchádzajúcom zrušovacom rozhodnutí vykonal opätovne v spoločnosti BBMARKET s.r.o. miestne zisťovanie, správny súd uviedol, že takáto námietka bez toho, aby žalobca zároveň tvrdil, že správca dane pri tomto miestnom zisťovaní znovu kládol osobe konajúcej za túto spoločnosť otázky a vypočúval ho ako svedka, nemá žiadnu právnu relevanciu vo vzťahu k zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

44. Vo vzťahu k ďalším žalobným námietkam o nedostatkoch miestneho zisťovania u O. N. 22.05.2018 správny súd uviedol, že sú bez právnej argumentácie. Čo konkrétne malo byť pri miestnom zisťovaní porušené. Nie je zrejmé, z čoho žalobca vyvodzuje, že správca dane sa nemôže s daňovníkom vopred dohodnúť na prítomnosti v prevádzke, a teda aj na čase pre účely miestneho zisťovania. Pokiaľ žalobca v bode VII. žaloby poukazuje na podľa neho chyby v zisťovaní skutkového stavu a vykonanom dokazovaní pri dodávkach od spoločnosti BBMARKET s.r.o., nie je zrejmé, aký vplyv toto má na nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia, keď správca dane nespochybňuje existenciu materiálu ani jeho dodanie na miesto Selce - Čachovo. Sporným zostalo to, že nebola preukázaná skutočnosť, že materiál umiestnený na súkromnom pozemku Selce - Čachovo, ktorý vlastní súkromná osoba O. Z., bol umiestnený dočasne a následne prepravený daňovým subjektom do Bratislavy na stredisko 38 - Obchodná a použitý na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu. Žalobca k tejto spornej časti - teda nepreukázania, že išlo o výdavok daňový, zopakoval svoje vysvetlenia a tvrdenia z daňovej kontroly a daňového konania. Žalobca svoje tvrdenie o preprave tohto tovaru do Bratislavy nepodložil žiadnymi dokumentami a žalovaný konštatoval, že o tejto skutočnosti ani neúčtoval a ani ničím nedokladoval, že materiál použil na svoju podnikateľskú činnosť. Pokiaľ žalobca tvrdil, že správca dane mal preukazovať, že predmetné výdavky nie sú daňovými výdavkami, tak takéto tvrdenie nemá oporu v Daňovom poriadku a ani v zákone o dani z príjmov. Je to daňovník, ktorý musí preukazovať, že sú splnené zákonom stanovené podmienky, aby bolo možné výdavok daňovníka posúdiť ako výdavok daňový.

45. K žalobným námietkam týkajúcim sa nákladov od dodávateľa O. U. správny súd uviedol, že nemohli obstať, nakoľko nesmerujú proti dôvodom preskúmaného rozhodnutia. V tomto bode správny súd argumentoval tým, že správca dane daňové výdavky žalobcu, ktoré mu vznikli na základe zaplatenia faktúry O. U. za vnútorné strojové omietky na rodinných domoch č. 1 a 2 na Pršianskej terase, neposúdil ako také, ktoré neboli daňovými výdavkami. Správca dane zistil, že žalobca nesprávne účtoval o týchto výdavkoch, keď ich nepriradil k zákazke, ku ktorej patrili rodinné domy Pršianska terasa. Žalobcovi bolo vytknuté, že týmto postupom porušil § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého základom dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období. Nebolo teda sporné, že práce boli vykonané O. U. a že boli vykonané na Pršianskej terase. Žalobca sám uviedol, že išlo o omyl pri účtovaní na jeho strane, čo nič nemení na tom, že ak faktúra od O. U.Č. nebola zaúčtovaná na danú zákazku, nebola následne zaúčtovaná ani do výnosov v hospodárskom výsledku na riadku 100 daňového priznania, resp. proti tomuto záveru správcu dane a žalovaného žalobca v žalobe nič nenamietal. Pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný namiesto správcu dane odôvodnil nevypočutie O. U. ako svedka, čo podľa neho malo spôsobiť stratu nezávislosti žalovaného, k tomu správny súd uviedol, že podľa § 74 odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania odstraňovať chyby konania. Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. To znamená, že žalovaný nič neporušil, keď uviedol dôvody, pre ktoré nebolo potrebné vypočúvať O. U.Č., najmä keď nebolo sporné, že išlo o dodávateľa reálne vykonanej služby, nebol žiadny dôvod ho vypočúvať k zistenému nesprávnemu účtovaniu, ktoré vykonal žalobca, keď faktúru nepriradil k zákazke, čo žalobca uznal a označil za svoju chybu.

46. Následne sa správny súd zaoberal námietkami o nesprávne zistenom skutkovom stave, v rámci ktorých žalobca namietal, že vo všetkých troch prípadoch nájomného za prenájom nehnuteľností od závislých osôb preukázal, že cena nájmu bola daňovým výdavkom. Správny súd dospel k záveru, že žalobca nepredložil žiadnu dokumentáciu na vecnú súvislosť medzi zaplateným nájomným a ekonomickou činnosťou žalobcu, teda či bolo toto nájomné vynaložené za účelom dosahovania,

zabezpečenia a udržania príjmov žalobcu. Podľa správneho súdu doklady o tom, že výdavok na nájomné bol vynaložený, nestačia na skutkový záver o účele takéhoto výdavku. Žalobca chýbajúcu dokumentáciu na preukázanie účelu nájmu, a teda vecný súvis výdavku s dosahovanými príjmami žalobcu, nahradil svojimi tvrdeniami a predložil správcovi dane v každých z týchto prípadov príbeh o tom, na aký účel nehnuteľnosti využíval. Správny súd pritom poukázal aj na § 32 ods. 1 a 3 zákona o účtovníctve a na to, že daňovník, ktorý je podnikateľom, je povinný viesť účtovnú evidenciu. Žalobca o predmetných výdavkoch účtoval ako o daňových výdavkoch, napriek tomu dokumentáciu, z ktorej by takýto účel vyplýval, správcovi dane nepredložil. Žalobca nemal na svoje tvrdenia žiadny dôkaz. Navrhoval len vypočutie seba - konkrétne člena štatutárneho orgánu a zamestnancov v postavení svedka. Žalobca ani na výzvu správcu dane žiadnu dokumentáciu dokumentujúcu účel nepredložil. Nemožno preto nič vytknúť skutkovému záveru, ku ktorému z vykonaného dokazovania dospel správca dane, s ktorým sa žalovaný v celom rozsahu stotožnil, a to že žalobca nepreukázal, že išlo o výdavky daňové. Správny súd uviedol, že správca dane, aj keď si žalobca nesplnil dôkaznú povinnosť a nepredložil žiadne dokumenty o účele predmetných daňových výdavkov, vykonal preverovanie tvrdení žalobcu o účele predmetných výdavkov, pričom vykonaným dokazovaním sa tieto nepodložené tvrdenia nepotvrdili. Naopak, týmto dokazovaním boli preukázateľne spochybnené. V prípade nehnuteľnosti v Banskej Bystrici tým, že správca dane zistil, že budova, ktorá mala byť využívaná na kancelárske a skladové účely, nemala počas obdobia nájmu siedmich mesiacov v roku 2015 žiadny odber elektriny, plynu, vody. Tiež tým, že tvrdenie žalobcu o využívaní fasády na reklamu nebolo podporené účtovaním o prostriedkoch na reklamu, billboardoch. Podľa správneho súdu už samotný nedostatok dokumentácie o účele výdavku, teda o skutočnosti, ktorú je daňovník povinný preukazovať, vyvoláva pochybnosť o vierohodnosti tvrdenia, že výdavok má účel, ktorý ho vecne spája s dosahovaním príjmov daňovníka.

47. Pokiaľ ide o nehnuteľnosť v Topoľčanoch, správny súd uviedol, že správca dane preveroval dokumentáciu nepodložené tvrdenie žalobcu o účele nájmu - servis, oprava, skladovanie, porady, koordinácia atď. k čisteniu vodného diela Gabčíkovo, obsahom zmluvy o dielo uzatvorenej medzi žalobcom a jeho dodávateľom, pričom priamo obsah tejto zmluvy tvrdenie žalobcu spochybnil jednak v tom, že povinnosť zabezpečiť vyznačenie vodnej trasy žalobca preniesol na svojho dodávateľa predmetnou zmluvou, jednak tým, že predmetná zmluva neobsahuje žiadny záväzok žalobcu poskytnúť dodávateľovi a jeho subdodávateľom priestory pre činnosti, ktoré uvádza vo svojom vyjadrení. Ďalej obsahom stavebného denníka poskytnutého objednávateľom diela a skutočnosťami vyplývajúcimi z technickej správy a účtovných dokladov zaúčtovaných v denníku žalobcu, ktoré nepotvrdili tvrdenie žalobcu o účele prenajatých priestorov v Topoľčanoch. V tomto bode správny súd zdôraznil, že nebolo úlohou správcu dane preukazovať, že nešlo o výdavky daňové. Pokiaľ žalobca nemal o tom dokumentáciu a žiadnu nepredložil ani na výzvu správcu dane, v podstate nebolo čo verifikovať. Správca dane overuje skutočnosti obsiahnuté v dokumentácii, ktoré predloží daňovník. Táto dokumentácia žiadne skutočnosti o účele nájmu neobsahovala. Správca dane vykonal dokazovanie na základe nepodložených tvrdení - vysvetlení žalobcu, ale týmto dokazovaním neboli tieto tvrdenia preukázané, naopak, aj tieto tvrdenia daňovníka boli spochybnené.

48. Pokiaľ ide o výdavky na nájom nehnuteľnosti v Bratislave, správny súd uviedol, že žalobca tieto dokladoval len nájomnou zmluvou a faktúrou. Keďže žalobca nepredložil žiadnu dokumentáciu k svojim tvrdeniam, správca dane preveroval vyjadrenie žalobcu o účele nájmu. Vykonaným dokazovaním z účtovníctva žalobcu analýzou účtov zistil, že nimi nebolo preukázané, že predmetné priestory boli použité aj na skladovanie. Naopak, bolo zistené, že žiadne žalobcom v tom čase vlastné alebo prenajaté stroje v predmetných priestoroch skladované neboli. Ani z vykonaného dokazovania svedkom L.. C., ktorý bol v roku 2015 v pozícii projektového manažéra spoločnosti YIT Slovakia a.s., ktorá vykonávala v budove, v ktorej mal mať žalobca prenajaté priestory, rekonštrukčné práce, konkrétne v tom čase búracie práce, nebolo potvrdené, že žalobca tento predmet nájmu využíval. Naopak, správca dane zo zmluvy o dielo uzatvorenej medzi PROFINEX estate s.r.o. a zhotoviteľom YIT Reding a.s. týkajúcej sa rekonštrukcie nehnuteľností zistil, že zhotoviteľ bol povinný zabezpečiť, aby na stavenisko nemali prístup tretie osoby, pričom za tretie osoby sa nepovažovali len zamestnanci jednej zo strán, manažér projektu alebo osoby poverené niektorou zo strán výkonom činnosti v súvislosti so zhotovením diela. Objednávateľ vyhlásil zhotoviteľovi, že na stavenisku v momente jeho odovzdania, čo bolo 26.05.2015 a počas celej doby zhotovovania diela až do podpisu preberacieho protokolu, neviazu žiadne práva tretích strán, ktoré by znemožňovali, alebo sťažovali zhotovenie

diela. Objednávateľ podľa zápisnice o odovzdaní staveniska upozornil zhotoviteľa, že v rekonštruovanom objekte sa nachádzajú dve kancelárie objednávateľa, teda spoločnosti PROFINEX estate s.r.o., kancelária projektového manažéra a kancelária predajného miesta bytov. Zhotoviteľ mal zvoliť taký postup prác, aby nezamedzil chod týchto kancelárií. Čiže tvrdenie žalobcu o tom, že priestory využíval jednak pre seba, jednak pre svojho dodávateľa na porady, boli v rozpore s týmto zápisom o odovzdaní staveniska a so zmluvou o dielo medzi prenajímateľom a YIT Reding. To znamená, že tvrdenie žalobcu bolo náležite spochybnené. Podstatné podľa správneho súdu však bolo to, že nebolo nijakým spôsobom zdokumentované, že išlo o výdavky daňové.

49. Následne správny súd zdôraznil, že nebolo úlohou správcu dane preukazovať, že nešlo o výdavky daňové. Pokiaľ žalobca nemal o tom dokumentáciu a žiadnu nepredložil ani na výzvu správcu dane, v podstate nebolo čo verifikovať. Správca dane overuje skutočnosti obsiahnuté v dokumentácii, ktorú predkladá daňovník na preukázanie svojich tvrdení uvedených v daňovom priznaní. Takáto dokumentácia predložená žalobcom žiadne skutočnosti o účele nájmu neobsahovala. Správca dane vykonal dokazovanie na základe nepodložených tvrdení - vysvetlení žalobcu, ale týmto dokazovaním neboli tieto tvrdenia preukázané. Naopak, aj tieto tvrdenia boli preukázateľne spochybnené. To znamená, že dôkazné bremeno sa v týchto prípadoch ani nepresunulo na správcu dane, keďže žalobca nepredložil takú dokumentáciu, z ktorej by vyplynul účel nájmu a tým jeho súvis s dosahovaním príjmov žalobcu.

50. V dôvodoch napadnutého rozsudku správny súd poukázal tiež na to, že v súlade so zásadou legality musí správca dane na svoj postup aplikovať zásadu materiálnej pravdy, čo znamená rozhodnúť len na základe skutočností, ktoré boli nepochybne preukázané a nie na základe tvrdení účastníka konania.

51. Ďalej sa správny súd zaoberal námietkami žalobcu o nesprávnosti hodnotenia svedeckých výpovedí. Čo sa týka svedeckej výpovede p. Z., správny súd uviedol, že takáto námietka bola mimo dôvodov preskúmaného rozhodnutia, keďže žalovaný vo svojich skutkových záveroch uviedol, že podľa žalovaného nebola spochybnená existencia materiálu ani jeho dodanie na miesto Selce-Čachovo. Sporným zostalo, že nebola preukázaná skutočnosť, že materiál bol na predmetnom pozemku umiestnený dočasne a následne prepravený do Bratislavy a tiež, že bol použitý na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu. Pokiaľ žalobca namietal hodnotenie výpovede svedka L.. Z. C., tak takejto námietke nebolo možné vyhovieť z dôvodu, že žalobca neuviedol, v čom sú úvahy správcu dane a žalovaného nesprávne pri hodnotení tohto svedka, v čom sú v rozpore s tým, čo hovoril a v čom sú v rozpore s logickým uvažovaním. To, že žalobca má za to, že správca dane sám môže za to, že výpoveď bola nejednoznačná, nič nemení na tom, že výpoveďou tejto osoby nebolo preukázané, že žalobca využíval pre seba a ako tvrdil aj pre svojho dodávateľa predmetné priestory. Žalobca vo svojej odpovedi na výzvu správcu dane zo 14.06.2018 sa vyjadril tak, že prenajaté priestory boli využívané žalobcom a okrem údržby časti plavidiel, strojov, zariadení a vozidiel mali široké využitie, skladovanie náhradných dielov, skladovanie úpravy špeciálnych bójok, koordinácie technických procesov, uskladnenie projektovej a inej dokumentácie dodávateľa. Zdržiavali sa tam zamestnanci dodávateľa a jeho subdodávateľov, pracujúci na smeny, priestory využívali na spoločné porady a prípravu spoločného postupu pri realizácii prác ako aj priebežné vyhodnocovanie uskutočnených procesov. Predmetnou výpoveďou svedka nebolo takéto využívanie predmetných priestorov potvrdené a ani, že boli priestory využívané práve žalobcom. To isté platí aj o ďalších namietaných výsluchoch, napr. výsluchu O. N.. Správny súd vykonané hodnotenie výpovedí svedkov, ako ho urobili daňové orgány, považoval za súladné s odpoveďami a úvahy, ktorými boli hodnotené, nemali podľa správneho súdu žiadnu chybu v logickom uvažovaní.

52. K námietke, že žalovaný požadoval dôkazy od žalobcu nad rámec zákona, správny súd uviedol, že sú založené na tvrdení žalobcu, že preukázal povinne vedenými evidenciami a dokladmi, ktoré mu zákon ukladá, že išlo o výdavky daňové. Takáto argumentácia podľa správneho súdu nemohla obstať, pretože nemá oporu v obsahu správneho spisu a ani v právnej úprave, ktorou sa riadi dokazovanie v daňovom konaní. Daňový poriadok ukladá daňovníkovi povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňových priznaniach a tiež, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Podľa § 45 ods. 2 má daňovník povinnosť v priebehu daňovej kontroly predkladať nielen účtovné doklady, ale aj iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady. Z takejto právnej úpravy nemožno vyvodiť, čo tvrdí žalobca, a teda, že má preukazovať skutočnosti rozhodné pre správne určenie dane evidenciami, ktoré je povinný viesť, čím vyčerpá dôkazné bremeno. Z predmetnej

právnej úpravy je nepochybné, že daňovník má povinnosť preukazovať skutočnosti rozhodné pre správne určenie dane. Keďže ide o skutočnosti, o ktorých je povinný viesť účtovnú evidenciu, sú to častokrát práve účtovné doklady, ktorými tieto skutočnosti preukazuje. Žalobca žiadne dokumenty o účele nájmu a účele cestovných výdavkov, teda o vecnej súvislosti vynaložených výdavkov v príslušnom zdaňovacom období r. 2015 neuznaných za daňové výdavky, a teda o ich vecnom súvise s dosahovaním príjmov žalobcu, nepredložil. Správca dane požadoval takú dokumentáciu, z ktorej bude možné zistiť a potvrdiť tvrdenie žalobcu o súvise predmetných výdavkov s jeho ekonomickou činnosťou a ich opodstatnenosťou práve potrebou dosahovať, zabezpečovať či udržiavať žalobcove príjmy. Z výziev správcu dane vyplýva, že požadoval preukázať účel nájmu, účel cestovných výdavkov. Bolo na žalobcovi, aby tento účel preukázal.

53. Správca dane rozhodol na základe toho, že žalobca žiadnou dokumentáciou o účele nájmu nedisponoval a ani preverovaním tvrdení žalobcu pomerne rozsiahlym dokazovaním sa takýto účel nepodarilo preukázať. Možno súhlasiť so žalovaným, že správca dane nemá povinnosť daňovníkovi uviesť, akými dôkazmi môže rozhodné skutočnosti preukazovať. Správca dane neuznal žalobcom uplatnené výdavky ako daňové výdavky nie preto, že žalobca nepredložil dokumenty uvedené vo výzvach, ale preto, že nepredložil dokumenty žiadne, z ktorých by vyplýval účel výdavkov.

54. Podľa správneho súdu nemá žiadnu právnu relevanciu k preskúmvanej veci námietka žalobcu o nevykonaní navrhnutých dôkazov založenej na tom, že ak správca dane neakceptuje dôkaz predložený daňovníkom, potom musí zadovážiť dôkaz, ktorý tvrdenie daňovníka vyvráti, pričom tento dôkaz musí mať rovnakú dôkaznú silu ako dôkaz predložený daňovníkom, a to argumentujúc tým, že žalobca žiadne hodnoverné doklady o splnení podmienky vecnej súvislosti daňového výdavku nepredložil.

55. Záverom odôvodnenia napadnutého rozsudku správny súd poukázal na zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Pokiaľ správca dane usúdi na základe vykonaného dokazovania, že tu nie je žiadne opodstatnenie vykonať daňovníkom navrhnutý dôkaz, tak je potrebné, aby svoj postup riadne odôvodnil, čo v preskúmvanej veci urobil. Zásada objektívnej pravdy neznamena, že správca dane musí viesť dokazovanie dovtedy, kým nebudú preukázané žalobcom tvrdené skutočnosti. Vzhľadom na charakter zisťovaných skutočností a právnu úpravu daňovej kontroly, je pre daňovníka v podstate jednoduché zvládnuť dôkazné bremeno, keď na tvrdenia uvedené v daňovom priznaní, a teda na splnenie podmienok na uplatnenie daňových výdavkov predloží dokumentáciu, z ktorej vyplýva splnenie týchto podmienok. Ak takej dokumentácie niet, dostáva sa daňovník do dôkaznej núdze. Na tom nič nemení, že 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. Správca dane nevykonanie navrhnutých výsluchov žalobcom označených osôb ako svedkov odôvodnil, žalovaný sa tomu podrobne venoval a takéto odôvodnenie považoval za dostatočné a aj ho doplnil. Podľa správneho súdu predmetné doplnenie nevykazuje žiadny rozpor s odôvodnením správcu dane, ako tvrdí žalobca. Správny súd takéto odôvodnenie považoval za dostatočne určité a zrozumiteľné. Dôvody boli založené na dôkaznej situácii pri preukazovaní účelu jednotlivých neuznaných daňových výdavkov vyplývajúcej práve z dokumentácie, ktorú predložil žalobca a overovania dokumentáciou nepredložených tvrdení. Nemožno nič vytknúť, keď správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vychádzal pri posudzovaní potreby ďalšieho dokazovania práve z dokladov predkladaných žalobcom, keď dospel k záveru, že skutočnosti, ktoré žalobca navrhuje vypočít výsluchom osôb, mal mať zdokumentované a predkladať dokumentáciu na ich preukázanie. Uvedené splnené nebolo. Potom nebolo aké skutočnosti verifikovať, čo je inak určite možné aj svedeckými výpoveďami.

56. K námietke žalobcu, že správca dane porušil právo žalobcu na to, aby mohol klásť svedkom otázky, keď vykonal miestne zisťovanie, pri ktorom vypočúval osoby, správny súd uviedol, že tieto chyby v dokazovaní boli odstránené v daňovom konaní. Správca dane svoje rozhodnutie oprel len o také výsluchy svedkov, ktoré boli vykonané ako výsluchy svedkov. Pokiaľ žalobca pri jednotlivých žalobných bodoch namietal aj to, že nezákonnosť je aj v tom, že pri vypočúvaní svedkov správca dane konfrontoval svedka s jeho výpoveďami v predchádzajúcom nezákonnom výsluchu, z čoho žalobca vyvodil nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, k tomu je možné uviesť, že kladenie otázok svedkovi pri jeho výsluchu nemožno považovať za nezákonný postup. Pokiaľ rozhodnutie nebolo založené na zistení z takého miestneho zisťovania, potom nemožno hovoriť o nezákonnom postupe. Žalobca ani netvrdí, že žalovaný na tom svoje rozhodnutie založil. Tvrdil len to, že podľa neho nebolo v súlade s právom, keď svedok pri výpovedi bol konfrontovaný so svojou výpoveďou, ktorú podal bez toho, aby

bol vypočutý ako svedok v predchádzajúcom miestnom zisťovaní. Podstatné je, že správca dane založí rozhodnutie alebo sa zaoberá vo svojej skutkovej argumentácii len dôkazom, ktorý bol vykonaný riadne v súlade s Daňovým poriadkom, a teda aj v súlade s § 25, kedy bolo žalobcovi umožnené, aby tomuto svedkovi kládol otázky.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

57. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Alternatívne sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správneému súdu na ďalšie prejednanie a rozhodnutie. Súčasne sa sťažovateľ domáhal priznania náhrady trov konania voči žalovanému.

58. V rámci vymedzeného sťažnostného dôvodu sťažovateľ uviedol najmä tieto sťažnostné body:

K službám prijatým od Famiko, s.r.o. za služobnú cestu s miestom pobytu v SAE a za pracovnú cestu v Özdere

- od sťažovateľa nie je spravodlivé požadovať absolútne preukázanie tvrdených skutočností, nakoľko už zo samotnej povahy vykonanej činnosti nemožno očakávať podrobné písomné dôkazy svedčiace o tom, že pracovná cesta na určitú konferenciu týkajúcu sa nehnuteľností sa premietla v konkrétnom obchode, ktorý priniesol zdaniteľný príjem. Taká požiadavka je nereálna a v rozpore so zákonom prenáša dôkazné bremeno na daňový subjekt. Nesprávnosť napadnutého rozsudku (a rovnako rozhodnutia žalovaného) nespočíva v skutkových okolnostiach, ale v nesprávnosti aplikácie práva na zistený skutkový stav, kedy správny súd nesprávne vyhodnotil (ne)prechod dôkazného bremena na žalovaného, resp. správu dane. Správny súd iba konštatoval správnosť právneho záveru žalovaného (t. j. že žalobca predloženými dôkazmi nespôsobil prechod dôkazného bremena na žalovaného/správcu dane) a ďalej sa daným žalobným bodom podrobne nezaoberal. Pritom rovnako ako daňové orgány iba povrchné a bez kontextu interpretoval skutočnosti, ktoré vyplývali z predložených dôkazov. Nesprávne vyhodnotenie prechodu dôkazného bremena na žalovaného resp. správcu dane je preto omylom v právnom posúdení zo strany krajského súdu. Sťažovateľ predložil dôkazy, ktoré mal k dispozícii, a pokiaľ vykonaným dokazovaním nebol správca dane presvedčený o preukázaní súvisu vynaložených výdavkov s dosahovaním zdaniteľných príjmov, mal v zmysle návrhu vykonať aj výsluch svedkov, ktorí sprostredkovali pracovné cesty (O. A. pre cestu do SAE a U. Z. pre cestu do Turecka), čím by umožnil sťažovateľovi uniesť dôkazné bremeno;

- správny súd sa nevysporiadal s námietkou, že daňové orgány odmietli vykonať výsluch navrhovaných svedkov (O. A. V. U. Z.), čím sťažovateľovi bolo znemožnené dôkazné bremeno vôbec uniesť;

- ak sťažovateľ tvrdí, že M. F. G.Č. a A. V. N. sa zúčastnili konferencie v SAE a služobnej cesty v Özdere a správca dane tvrdí, že išlo o pobytový zájazd, musí správca dane dokázať, že tomu tak bolo. Práve vypočutím navrhovaných svedkov by bol rozpor v tvrdeniach odstránený;

- ak žalovaný resp. správca dane bol toho názoru, že sťažovateľ dôkazné bremeno neuniesol, mal mu umožniť vykonať ďalšie navrhované dôkazy (výsluchy svedkov). Ak sťažovateľ dôkazné bremeno uniesol, mal žalovaný resp. správca dane dôkazmi vyvrátiť tvrdenia sťažovateľa. Napriek tomu, že v žalobe žalobca namietal nevykonanie výsluchov svedkov, správny súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú, čím poprel účel § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Poukazujúc na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/1/2011 sťažovateľ namietal, že správne mal správny súd takýto postup daňových orgánov vyhodnotiť ako nezákonný;

- v daňovej kontrole nie je prípustné použitie dôkazu z daňovej kontroly, ktorá bola označená za nezákonnú. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu uvedeným v bode 113 odôvodnenia napadnutého rozsudku, podľa ktorého hoc protokol z daňovej kontroly je nezákonný dôkazný prostriedok, to neznamená, že jednotlivé úkony správcu dane, ktoré boli vykonané počas daňovej kontroly, trpia z tohto dôvodu tiež nezákonnosťou. Sťažovateľ argumentoval tým, že v konaní v neprospech sťažovateľa žalovaný vyhodnotil aj nezákonne získaný dôkaz z kontroly iného daňového subjektu (PROFINEX trading s.r.o.) a pred začiatkom daňovej kontroly (daňová kontrola začatá 09.10.2017). Nezákonne získaný dôkaz bol získaný v daňovom konaní voči spoločnosti PROFINEX trading s.r.o. pri miestnom zisťovaní u poskytovateľa služieb - spoločnosti Famiko, s.r.o. S poukazom

na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 sťažovateľ skonštatoval, že celá daňová kontrola u spoločnosti PROFINEX trading s.r.o. bola nezákonná a správca dane nemôže „vynášať“ individuálne dôkazné prostriedky z nezákonnej daňovej kontroly. Sťažovateľ v danom smere poukázal na doktrínu plodov z otráveného stromu.

K daňovým nákladom (výdavkom) na pracovné cesty - stravné a cestovné (W. G. - členka dozornej rady, M.. F. G. - predseda predstavenstva, L.. W. C. za máj 2015 - členka investičnej komisie, L.. L. Z. za jún 2015 - člen investičnej komisie, p. G. G. - člen investičnej komisie)

- v odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd neuviedol, či považuje za zákonný postup daňových orgánov, ktorí sa nevysporiadali s nevykonaním sťažovateľom navrhovaným výsluchom svedkov (W. G., M.. F. G., O. Z., A.. U. S., A.. V. M.. A. G.). S poukazom na bod 112 odôvodnenia napadnutého rozsudku sťažovateľ správne mu súdu vytkol, že iba všeobecne odkázal na iné dôkazy, ktoré vykonal správca dane nereflektujúc na ďalšie návrhy sťažovateľa na vykonanie dôkazov;

- je nesprávne tvrdiť, že ak aj bola spochybnená hodnovernosť knihy jász, že táto automaticky znamená jej úplnú nesprávnosť. Sťažovateľ mal za to, že je povinnosťou správcu dane vyhodnotiť individuálne každý jednotlivý zápis v knihe jász, ktorý nepovažuje za daňový výdavok súvisiaci s dosahovaním zisku sťažovateľa;

- správy súd sa mal s námietkou, že správca dane prevzal nezákonne získaný dôkaz z kontroly iného daňového subjektu tri mesiace pred začiatkom daňovej kontroly, vysporiadať tak, že v daňovej kontrole nie je prípustné použitie dôkazu z daňovej kontroly, ktorá bola označená za nezákonnú. Nezákonne získaný dôkaz bol vyžiadaný v daňovej kontrole v spoločnosti PROFINEX trading, cestou OÚ BB, odbor cestnej dopravy a pozemných komunikácií, ako odpoveď na výzvu správcu dane číslo 101271737/2017 zo dňa 08.06.2017;

K daňovým výdavkom vynaloženým na spotrebu a nákup stavebného materiálu na hospodárske stredisko 38 - Obchodná - nákup stavebného materiálu Termalica a strešnej krytiny od dodávateľa BBMARKET s.r.o.

- správny súd opomenul zohľadniť námietku sťažovateľa spočívajúcu v tom, že v skutočnosti nebolo vykonávané miestne zisťovanie (v spoločnosti BBMARKET, s.r.o. dňa 12.12.2019), ale výsluch konateľa spoločnosti BBMARKET, s.r.o. - M.. Rozdiel v povahe miestneho zisťovania a výsluchu svedka je pritom značný. Pokiaľ správca dane vykonal miestne zisťovanie a tým zastrel výsluch svedka, porušil tým právo sťažovateľa byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky v súlade s § 25 ods. 4 Daňového poriadku. K rovnakému postupu správcu dane došlo aj pri miestnom zisťovaní u O. N. dňa 22.05.2018 a spoločnosti Darvi & partners spol. s r.o. (L.. A. G.) dňa 29.05.2018. Sťažovateľ v konaní navrhoval vykonať riadny výsluch svedka M.. M. O.V., O. N. V. L.. A. G., čomu však nebolo vyhovené. S touto námietkou sa správny súd prakticky nevysporiadal a prehliadol porušovanie práv sťažovateľa. Správne mal byť taký postup daňových orgánov vyhodnotený ako nezákonný a porušujúci práva sťažovateľa;

- správny súd sa s námietkou nesprávneho hodnotenia svedeckých výpovedí žalovaným rovnako ako žalovaný nevysporiadal správne. Pokiaľ ide o výsluch svedka O. Z., ktorý potvrdil tvrdenia sťažovateľa, správny súd namiesto toho, aby správne vyhodnotil skutkový stav, ktorý vyplýva z výpovede tohto svedka, iba skonštatoval, že sťažovateľ svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dokumentami a výpoveď označil za nepresvedčivú. K odvozu materiálu na stredisko Obchodná 38 predložil sťažovateľ dôkaz a navrhol vypočuť svedka - konateľa spoločnosti PLAN TRANS s.r.o. Opäť však sťažovateľovi ani nebolo umožnené uniesť dôkazné bremeno a vyvrátiť domnienky daňových orgánov. Správny súd na túto námietku sťažovateľa žiadnym spôsobom nereflektoval a iba odkázal na všeobecnú povinnosť daňového subjektu preukazovať svoje tvrdenia. Správny súd teda nesprávne vyhodnotil prechod dôkazného bremena na žalovaného resp. správcu dane. Správny súd mal správne vec právne posúdiť tak, že vykonaným výsluchom svedka O. Z. prešlo dôkazné bremeno na správcu dane. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a z neho vyplývajúcu argumentáciu týkajúcu sa dôkazného bremena;

K daňovým nákladom od dodávateľa PROFINEX housing, s.r.o. z dodávateľskej faktúry - Ostatné služby (prenájom budovy starého TESCA v Banskej Bystrici)

- vo vzťahu k týmto výdavkom správny súd, s poukazom na § 32 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej aj „zákon o účtovníctve“) iba konštatoval, že sťažovateľ chýbajúcu dokumentáciu na preukázanie účelu nájmu, a teda vecný súvis výdavku s dosahovanými príjmami, nahradil svojimi tvrdeniami a predložil správcovi dane príbeh o tom, na aký účel nehnuteľnosti využíval a poukázal na

to, že daňovník, ktorý je podnikateľom, je povinný viesť účtovnú evidenciu. Podľa sťažovateľa tak správny súd fakticky dal prednosť listinným dôkazom podľa zákona o účtovníctve a vylúčil možnosť použitia svedeckej výpovede v konaní podľa Daňového poriadku za účelom preukázania tvrdení daňového subjektu. Táto konštrukcia pritom nemá oporu v zákone (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). Záver správneho súdu zároveň neumožňuje daňovému subjektu vecné bremeno uniesť, pokiaľ nevedie svoju účtovnú evidenciu nad rámec zákonných povinností a neprimerane zaťažuje dôkazným bremenom práve daňový subjekt;

- k danému vzťahu boli vypočutí svedkovia S. N. V. O. N. a z ich výpovede vyplynulo, že budova „starého Tesca“ v Banskej Bystrici, bola využívaná ako sklad, kde parkovali pracovné stroje vykonávajúce prácu na projekte Pršianska terasa, a rovnako v daných priestoroch boli vykonávané drobné opravy. To, že správca dane zistil, že v budove nebola spotreba energií, nesvedčí o tom, že tieto priestory neboli využívané tak, ako to opísali svedkovia. Z výpovede svedkov pritom vyplynulo aj to, že predmetné výdavky vecne súviseli s dosahovaním zdaniteľných príjmov sťažovateľa (práce na projekte Pršianska terasa). Ak správny súd v bode 117 odôvodnenia napadnutého rozsudku uvádza, že sťažovateľ nemal na svoje tvrdenia predložiť žiadny dôkaz a následne uvádza, že navrhoval len vypočutie seba a zamestnancov, tak záver správneho súdu si protirečí. Taký prístup súdu popiera účel § 24 ods. 4 Daňového poriadku;

- došlo k porušeniu práva sťažovateľa navrhovať počas konania vykonanie dôkazov v jeho prospech; K daňovým nákladom od dodávateľa O. U. z dodávateľskej faktúry - Spotreba materiálu - za vnútorné strojové omietky

- správca dane postupoval v rozpore so zákonom, keď pri získavaní dôkazného prostriedku vykonal u pána O. U. miestne zisťovanie dňa 06.08.2018. Správca dane zastretým právnym úkonom vykonal výsluch svedka, čím porušil zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Keďže daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Tým, že správca dane nezákonne získané dôkazné prostriedky premietol a prevzal, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktorého je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly, ktoré sú zachytené v protokole o daňovej kontrole, je rovnako nezákonné. Správny súd mal použitie zápisnice z miestneho zisťovania vyhodnotiť ako nezákonný dôkaz, čo v konečnom dôsledku spôsobuje aj nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov;

K daňovým nákladom od dodávateľa PROFINEX FOOD, s.r.o. z dodávateľskej faktúry - Ostatné služby

- správny súd svojím prístupom poprel účel § 24 ods. 4 Daňového poriadku. V odôvodnení napadnutého rozsudku použil taký výklad práva, že v prípade, ak daňový subjekt nepredloží dostatočnú písomnú dokumentáciu, nie je svedecká výpoveď spôsobilá vyvrátiť pochybnosti správcu dane o oprávnenosti toho ktorého daňového výdavku. Žalobca k daným nákladom navrhol vypočúť celkovo 15 svedkov (sekundárne aj subdodávateľov, resp. dodávateľov spoločnosti PIM Hidroinženjering DOO Srbsko a špecialistov štátneho podniku Vodohospodárska výstavba, štátny podnik) a to: M. F. G.G., A.. L. Z., L.. W. C., L.. O. M., A.. W. G., A.. F.. M. Š., A.. M. R., zástupcov PIM Hidroinženjering DOO Srbsko a ich dodávateľov, O.. F. J., A.. F. N., generálneho riaditeľa štátneho podniku Vodohospodárska výstavba, štátny podnik, špecialistu Vodohospodárska výstavba, štátny podnik, ďalšie osoby z Vodohospodárskej výstavby, štátny podnik zaoberajúce sa lodnou dopravou, a riaditeľa internátu;

- správca dane požadoval od sťažovateľa preukázanie skutočností nad rozsah stanovený zákonom bez toho, aby sťažovateľovi uložil záznamovú povinnosť podľa § 51 Daňového poriadku;

- daňové orgány neumožnili sťažovateľovi uniesť dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení výsluchom svedkov. Správny súd následne taký postup iba odobril, bez toho aby sa zaujímal o rozsah dokumentácie, ktorú požadoval predložiť správca dane. Žalovaný svoje závery založil na záznamoch stavebného denníka, z ktorých malo vyplývať, že stavebné stroje (plavidlá) neopúšťali priestor vodného diela Gabčíkovo. Sťažovateľ však nikdy netvrdil, že celé plavidlo malo byť presúvané do prenajatých nebytových priestorov v Topoľčanoch, to je logický nezmysel. Niektoré súčiastky však presúvané boli. Je pritom zrejmé, že ak nejaká súčiastka opustí stavenisko, nie je o tom evidovaný záznam v stavebnom denníku. Práve tieto skutočnosti mali byť preukázané svedeckými výpoveďami, ktoré navrhoval sťažovateľ. Správca dane mal odôvodniť odmietnutie vykonania výsluchu každého jedného navrhovaného svedka, ktorého odmietol vypočúť, k čomu však nedošlo. Takýmto

nezákonným postupom žalovaného došlo k porušeniu § 74 ods. 2 a § 63 ods. 2 a 5 Daňového poriadku. Správny súd však na tieto nedostatky nereflektoval a s postupom žalovaného sa stotožnil. Správny súd mal vec právne posúdiť tak, že ak prešlo dôkazné bremeno na sťažovateľa, malo mu byť umožnené toto uniesť navrhovanými výpoveďami svedkov;

- sťažovateľ už v procese daňovej kontroly podal správcovi dane písomné vysvetlenie, že spoločnosť PIM - Hidroinženjering, d.o.o. a jej dodávatelia využívali priestory predmetu podnájmu na opravy a údržbu svojich vlastných strojov, prístrojov a zariadení, preto sťažovateľ nedisponuje v tejto súvislosti účtovnými dokladmi. Rovnako boli správcovi dane podané vysvetlenia, že ústnou dohodou bola táto možnosť, ktorú sťažovateľ poskytol spoločnosti PIM - Hidroinženjering, d.o.o. a jej dodávateľom, zohľadnená celková cena, ktorá je predmetom zmluvy. Tieto skutočnosti však daňové orgány nepreverovali. Cieľom sťažovateľa bolo, aby práce na čistení vodného diela boli riadne vykonané, a preto zabezpečoval aj činnosti nad rozsah svojich povinností uvedených v zmluve o dielo uzavretej s PIM - Hidroinženjering, d.o.o.;

K daňovým nákladom od dodávateľa PROFINEX estate, s.r.o. z dodávateľskej faktúry - Ostatné služby

- správny súd akoby úplne odignoroval skutkový stav predstretý svedkom L.. C. (projektový manažér spoločnosti YIT Slovakia a.s.) a nevyhodnotil správne prechod dôkazného bremena na správcu dane. Správny súd vôbec neprihliadol na výpoveď svedka L.. C., ktorý uvádzal, že časť nehnuteľnosti bola oddelená od staveniska, pričom táto bola k dispozícii spoločnosti PROFINEX estate s.r.o. (objednávateľ stavby) a tá ju prenajala sťažovateľovi. Tvrdenie sťažovateľa preto vôbec nebolo spochybnené. Zároveň správny súd pripustil použitie dôkazu, ktorý bol nezákonný, keď miestne zisťovanie u spoločnosti YIT Slovakia a.s. (zhotoviteľ) bolo v skutočnosti zastretým výsluchom svedka správcu dane. Žalovaný vo svojom rozhodnutí jednoznačne odkazuje na miestne zisťovanie u spoločnosti YIT Slovakia a.s., ktoré bolo vyhodnotené žalovaným ako nezákonné;

- správny súd nevysvetlil svoje úvahy, prečo a akým spôsobom mali byť tvrdenia sťažovateľa spochybnené správcu dane, a teda prečo dôkazné bremeno nemalo prejsť na správcu dane. Vo výsledku správny súd iba prevzal procesné nedostatky, ktorých sa dopustili daňové orgány pri svojom rozhodovaní;

- pokiaľ správny súd v bode 121 odôvodnenia napadnutého rozsudku uvádza, že skutočnosti rozhodné pre správne určenie dane musí viesť v daňovej kontrole preukázať práve daňovník, spochybňuje tým svoj záver, že svedecké výpovede majú slúžiť ako verifikácia dokumentácie (bod 118 a 120 napadnutého rozsudku). V tomto bode sa sťažovateľ pýtal, ako inak než svedeckou výpoveďou môže v takom prípade daňový subjekt preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Podľa sťažovateľa správca dane v tom prípade nemá inú možnosť ako vykonať navrhované výsluchy a umožniť daňovému subjektu uniesť bremeno dôkazu vo vzťahu k svojim tvrdeniam. V opačnom prípade tým bude porušené právo na spravodlivý proces, keďže daňový subjekt nemá možnosť preukázať svoje tvrdenia;

- správny súd nepresne abstrahuje zo žaloby, čoho sa mala týkať námietka sťažovateľa vo vzťahu k výpovedi L.. Z. C.. Námietku vnímal iba ako vzťahujúcu sa na spôsob vedenia výsluchu správcu dane. Sťažovateľ pritom v žalobe namietal, že hodnotenie výpovede svedka C. daňovými orgánmi nebolo správne, a malo závažné logické nedostatky. Z výpovede svedka C. vyplynula minimálne možnosť užívania danej nehnuteľnosti za účelom opísaným sťažovateľom. Tu sťažovateľ pripomenul, že v daňovom konaní navrhoval vypočut' ďalších 15 svedkov, ktorí však vypočutí neboli. Správny súd uviedol, že takejto námietke nebolo možné vyhovieť z dôvodu, že sťažovateľ neuviedol, v čom sú úvahy daňových orgánov nesprávne pri hodnotení tohto svedka, v čom sú v rozpore s tým, čo hovoril a v čom sú v rozpore s logickým uvažovaním, pričom úplne abstrahoval od svojej úlohy logické závery žalovaného preskúmať a rozhodnúť, či výpoveď svedka C. skôr nesvedčí v prospech sťažovateľa, resp. či nejedná o dôvodné pochybnosti o závere žalovaného a priestor na výsluch ďalších svedkov. Je pritom logické, že zamestnanec skupiny spoločností YIT nemôže mať vedomosť o tom, ktorý subjekt využíval nehnuteľnosť, ak jej časť bola od staveniska oddelená a táto bola k dispozícii spoločnosti PROFINEX estate s.r.o. Pokiaľ by žalovaný mal záujem objasniť skutkový stav, a teda naplniť zásadu materiálnej pravdy, siahol by po vykonaní výsluchu sťažovateľom navrhovaných svedkov. Iba tak by bolo umožnené sťažovateľovi preukázať svoje tvrdenia a iba tým spôsobom by bola naplnená zásada materiálnej pravdy;

- žalovaný požadoval od sťažovateľa dôkazy nad rámec zákona. V tomto bode sťažovateľ namietal, že nevie ako by mohol požiadavky správcu dane zdokladovať (preukázať) bez zriadenia osobitnej a

zrejme náročnej evidencie, presne pre uchovávanie údajov označených správcou dane. Sťažovateľ namietal, že správca dane mu neuložil povinnosť viesť osobitné záznamy podľa § 51 Daňového poriadku, a preto nemá povinnosť ani také doklady predložiť. Sťažovateľ ďalej argumentoval tým, že na preukázanie svojich tvrdení predložil listinné dôkazy, ktoré mal k dispozícii a zároveň navrhol výsluch svedkov, ktorí k daným skutočnostiam mali vypovedať;

- sťažovateľovi nebolo zrejmé, z akého dokladu by mohol taký účel nájmu vyplývať (okrem samotnej nájomnej zmluvy). Argumentoval tým, že viesť si písomnú evidenciu o využívaní predmetu nájmu je síce možné, avšak štandardne na to nie je jediný dôvod (napr. kedy vozidlo prišlo do garáže a kedy garáž opustilo);

- výsluch svedka je rovnocenným dôkazom v daňovom konaní s povinnými záznamami, evidenciami a dokladmi k nim;

- postupom správcu dane a správneho súdu došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces, keď namiesto vykonania výsluchu svedkov, žalovaný neumožnil sťažovateľovi uniesť dôkazné bremeno;

- sťažovateľ predložil všetky listinné dôkazy, ktoré mal k dispozícii. Sťažovateľ tvrdil, že v skutočnosti namietal práve nevykonanie dôkazov a nie skutočnosť, že žalovaný mal zadovážiť dôkaz, ktorý tvrdenie daňovníka vyvráti, pričom tento dôkaz musí mať rovnakú dôkaznú silu ako dôkaz predložený daňovníkom. Správny súd následne opakuje celkom protizákonný výklad práva, že zo sťažovateľom predloženej dokumentácie nemalo byť čo možné verifikovať výsluchom svedkov. Taký výklad práva popiera účel ustanovenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku;

- daňové orgány založili svoje rozhodnutia na nezákonných dôkazoch, a to zápisniciach z miestneho zisťovania, ktoré boli v skutočnosti zastretými výsluchmi svedkov, na ktorých nemohol sťažovateľ klásť „svedkom“ otázky. Správny súd na túto námietku reagoval tak, že tieto chyby v dokazovaní boli odstránené v daňovom konaní. Rovnako konštatoval, že aj konfrontácia správcu dane vypočúvaných svedkov s jeho výpoveďami v predchádzajúcom nezákonnom výsluchu má byť v súlade so zákonom. A následne uzavrel, že pokiaľ rozhodnutie nebolo založené na zistení z takého miestneho zisťovania, potom nemožno hovoriť o nezákonnom postupe. Označený postup správcu dane však pretkal celú daňovú kontrolu u sťažovateľa za obdobie roku 2015. Nie je pravdou, že by preskúmané rozhodnutie nebolo založené na miestnych zisťovaniach, ktoré boli vykonané v rozpore so zákonom. V texte žaloby sťažovateľ presne uvádza, v ktorých miestach žalovaný svoje rozhodnutie založil na základe nezákonne vykonaného miestneho zisťovania (viď bod 11.41 ods. (xvi) žaloby - Zápisnica o miestnom zisťovaní číslo 101509622/2018 zo dňa 06.08.2018 a jej predchádzajúca Zápisnica o miestnom zisťovaní, číslo 101402597/2018 zo dňa 23.07.2018 - viď str. 24 rozhodnutia žalovaného č. 100253990/2021 zo dňa 12.02.2021). Konštatovanie správneho súdu je preto úplne nepravdivé a nesprávne. Rozhodnutie žalovaného vychádza z nezákonne získaných dôkazov a nie je pravdou, že by svoje rozhodnutie žalovaný nezaložil na nezákonne získaných dôkazoch. Správny súd mal túto skutočnosť vyhodnotiť tak, že zápisnice o miestnom zisťovaní sú v rozpore so zákonom;

- za nezákonný postup sťažovateľ považoval aj konfrontáciu následne vypočúvaného svedka s jeho odpoveďami počas miestneho zisťovania. Sťažovateľ mal za to, že konfrontovať výpoveď svedka možno iba s jeho predchádzajúcou svedeckou výpoveďou a nie s nezákonným „dopytom“ správcu dane počas miestneho zisťovania. Správny súd tento postup správneho orgánu bagatelizoval konštatovaním, že kladenie otázok svedkovi pri jeho výsluchu nemožno považovať za nezákonný postup. Správne však mal súd taký postup správcu dane (odôvodnenie rozhodnutia na základe zápisníc o miestnom zisťovaní získaných v rozpore so zákonom) vyhodnotiť ako nezákonný.

K neprimeranej dĺžke vyrubovacieho konania

- správny súd mal námietku sťažovateľa, v ktorej namietal, že lehota na predĺženie vydania rozhodnutia správcou dane bola neprimerane predĺžená a správca dane bol vo vyrubovacom konaní nečinný, posúdiť tak, že postup správcu dane (predlžovanie lehoty na vydanie rozhodnutia) bol nezákonný a bolo porušené právo sťažovateľa na spravodlivý proces. Správny súd sa s touto námietkou sťažovateľa vysporiadal iba formalisticky a vôbec neposudzoval postup správcu dane po materiálnej stránke t. j. či také konanie bolo dôvodné.

59. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v preskúmanom rozhodnutí a vo vyjadrení k správnej žalobe. Stotožňujúc sa s napadnutým rozsudkom žalovaný tvrdil, že rozhodnutia daňových orgánov sú vydané v súlade s platnými právnymi predpismi a nie sú v rozpore s platnou súdnou praxou v obdobných veciach.

Daňové orgány vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu a rozhodli v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom o dani z príjmov. Žalovaný ďalej uviedol, že námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti ohľadne vykonaného dokazovania a hodnotenia dôkazov daňovými orgánmi sú skutkovo porovnateľné s námietkami uplatnenými sťažovateľom v odvolacom konaní a v podanej žalobe. Podľa žalovaného sťažovateľ nepreukázal opodstatnenosť uplatnenia daňových výdavkov, čím porušil § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Následne žalovaný podotkol, že sťažovateľ nebol ukrátený na žiadnom zo svojich práv. Poukazujúc na to, že rozhodnutia daňových orgánov sú riadne odôvodnené a v súlade s § 63 Daňového poriadku, mal žalovaný za to, že sa zaoberal a vysporiadal so zásadnými a relevantnými námietkami sťažovateľa. Vzhľadom na vyššie uvedené žalovaný navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

60. Prejednávaná vec bola dňa 28.04.2023 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“ alebo „NSS SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/51/2023.

61. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý 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 SSP v rozhodujúcom znení) 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 sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

62. Po preskúmaní napadnutého rozsudku a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

63. 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 sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.“

64. 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 a výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané....“

65. 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 správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

66. 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.“

67. 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

68. Predmetom kasačného konania je rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol správnu žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí orgánov finančnej správy, ktorými bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.

Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti primárne namietal, že preukázal oprávnenosť vynaložených daňových výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, a že došlo k porušeniu jeho procesných práv z dôvodu, že mu nebolo umožnené uniesť dôkazné bremeno vykonaním výsluchu ním navrhovaných svedkov.

69. Pokiaľ ide o hmotnoprávne posúdenie veci a uznateľnosť daňových výdavkov, všeobecné podmienky daňovej uznateľnosti výdavkov vyplývajú z ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Tieto možno v zmysle rozhodovacej činnosti kasačného súdu zhrnúť tak, že tieto výdavky musia splniť (1) podmienku vecnosti (daňový výdavok musí byť vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov), (2) podmienku preukázateľnosti (daňový subjekt musí viesť preukázať, že daňový výdavok skutočne vznikol, pričom nestačí len realizácia platby), (3) podmienku zaúčtovania (preukázateľný daňový výdavok musí byť zaúčtovaný) a (4) podmienku rozsahu (daňový výdavok musí byť uplatnený iba vo výške ustanovenej zákonom) (napr. rozsudky NSS SR sp. zn. 8Sžfk/32/2021 zo dňa 28.04.2023 a sp. zn. 10Sžfk/77/2020 zo dňa 29.11.2022). Len v prípade, ak sú splnené tieto zákonné podmienky, výdavky sa uznajú za daňové výdavky.

70. Na proces daňovej kontroly, dokazovania, určovania a vyrubovania daňových povinností vrátane dane z príjmov sa vzťahuje všeobecný daňový procesný predpis - Daňový poriadok, pokiaľ zákon o dani z príjmov neustanovuje inak (§ 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Všeobecné podmienky daňovej uznateľnosti výdavkov preukazuje daňový subjekt, t. j. sťažovateľ (viď napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 10Sžfk/77/2020 zo dňa 29.11.2022). Sťažovateľ ako daňový subjekt má vo všeobecnosti dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v uplatnení určitého výdavku ako výdavku daňového a následne povinnosť preukázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.“ (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009). Dôvodom na prenos dôkazného bremena na daňový subjekt však nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane, tu pre uznanie uplatneného výdavku ako daňového (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019).

71. 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 správcovi dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná a 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. (viď napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 1Sžfk/61/2021 zo dňa 28.09.2023).

K výdavkom na základe faktúr od spoločnosti Famiko s.r.o. za objednané služby počas služobných ciest s miestom pobytu v SAE a v Özdere v Turecku

72. Vo vzťahu k týmto výdavkom považuje aj kasačný súd za správny právny názor, tak finančných orgánov ako aj krajského súdu, spočívajúci v tom, že sťažovateľ hodnoverne nepreukázal, že išlo o výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

73. Sťažovateľ preukazoval účel výdavkov len nepodloženými tvrdeniami (podľa ktorých účelom cesty do SAE bola účasť na realitnej konferencii a účelom cesty do Turecka prehliadka pobrežia s cieľom hľadania obchodných príležitostí a rokovanie na miestnom úrade) a formálnymi dôkazmi

(ponukami nehnuteľností v SAE stiahnutými z internetových stránok a fotografiami pobrežia v Turecku). Nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad, správca dane je oprávnený preverovať reálnosť a preukaznosť účelu uplatnených výdavkov.

74. Aj kasačný súd považuje pochybnosti správcu dane identifikované v prvostupňovom rozhodnutí za odôvodnené a spôsobujúce prechod dôkazného bremena na sťažovateľa, pričom tieto pochybnosti vyvstali najmä zo skutkových zistení, že išlo o pobytové zájazdy (all inclusive alebo s polpenziou) člena predstavenstva sťažovateľa, F.. G., a jeho rodiny vrátane maloletých detí, usporiadané cestovnou kanceláriou Famiko s.r.o. na základe zmlúv o obstaraní zájazdu, ktoré uzavrel predseda predstavenstva ako fyzická osoba - podnikateľ.

75. Zo strany sťažovateľa ako daňového subjektu neboli predložené štandardné objektívne dôkazy, ktoré by boli bývali zadovážené v reálnom čase, svedčiace o tom, že sa realitná konferencia v SAE v predmetnom čase skutočne konala a že sa na nej zúčastnili predstavitelia sťažovateľa (informačné materiály o konferencii, kópie web stránky či výtlačky z médií o konaní konferencie, pozvánky, prihlášky, potvrdenia prihlášok či potvrdenia o úhrade prípadného účastníckeho poplatku pre predstaviteľov sťažovateľa, názov usporiadateľa, miesto a presný čas a program konferencie, komunikácia s usporiadateľom). Obdobne ani o ceste do Turecka a rokovaní na miestnom úrade v Özdere neposkytol sťažovateľ konkrétne štandardné dôkazy (pozdávka, potvrdenie účasti, komunikácia s predstaviteľmi miestneho úradu, zápisnica z rokovania, uvedenie mien funkcionárov miestneho úradu). Sťažovateľ bol pritom priamym účastníkom deklarovaných podujatí/rokovaní, a preto nebol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom vo vzťahu k preukázaniu účasti na nich.

76. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa týkajúcu sa porušenia jeho procesných práv nevykonaním výsluchu svedkov - najmä sprostredkovateľov obchodných ciest (O. A. pre cestu do SAE a U. Z. pre cestu do Turecka) a predstaviteľov sťažovateľa, kasačný súd túto vyhodnotil ako nedôvodnú. Daňové orgány (s. 14 rozhodnutia žalovaného, s. 6 rozhodnutia správcu dane) nevykonanie výsluchu týchto svedkov odôvodnili a krajský súd sa nevykonaním výsluchu uvedených svedkov síce explicitne nezaoberal, avšak v bode 124 všeobecne zhrnul svoje názory k dokazovaniu navrhovanému sťažovateľom.

77. Výsluch predsedu predstavenstva sťažovateľa, ako štatutára, neprichádza do úvahy, pretože štatutár obchodnej spoločnosti koná priamo v mene daňového subjektu a nemôže vystupovať v procesnej pozícii svedka. Svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf56/2016 zo dňa 01.02.2018). Výsluch iných predstaviteľov spoločnosti (napr. člena dozornej rady) by nebol spôsobilý zvrátiť záver daňových orgánov s ohľadom na slabé dôkazné prostriedky predložené sťažovateľom (bod 73 odôvodnenia), absenciu predloženia objektívnych dôkazných prostriedkov, ktoré by bežne obozretný podnikateľ mal mať pri danom type ciest nevyhnutne k dispozícii (bod 75 odôvodnenia) a naopak závažné pochybnosti správcu dane o podnikateľskom účele ciest (bod 74 odôvodnenia). Z rovnakých dôvodov ani nevykonanie výsluchu svedkov - sprostredkovateľov obchodných ciest nepovažuje kasačný súd za podstatné porušenie procesných práv sťažovateľa odôvodňujúce zrušenie napadnutých rozhodnutí daňových orgánov. Ani prípadné potvrdenie realizácie ciest z ich strany by za absencie iných objektívnych hodnoverných dôkazov nebolo spôsobilé zvrátiť záver daňových orgánov o nepreukázaní dotknutých cestovných výdavkov na podnikateľské účely. Rovnako sťažovateľ nepreukázal ani postavenie a funkciu sprostredkovateľov pracovných ciest, či už vo vzťahu k sťažovateľovi (zmluvu o sprostredkovaní či komunikáciu s nimi v reálnom čase) alebo vo vzťahu ku konaným podujatiam.

78. Ako nedôvodnú vyhodnotil kasačný súd aj námietku o nepoužitelnosti dôkazu získaného v rámci miestneho zisťovania v cestovnej kancelárii - spoločnosti Famiko s.r.o. počas daňovej kontroly v spoločnosti PROFINEX trading s.r.o., teda u daňového subjektu odlišného od sťažovateľa, ktorá sa stala nezákonnou pre prekročenie zákonnej lehoty na jej vykonanie. V rámci tohto miestneho zisťovania mal správca dane získať aj zmluvy o obstaraní zájazdu, ktoré použil na odôvodnenie svojich pochybností o účele výdavkov sťažovateľa na zahraničné pracovné cesty.

79. Kasačný súd si je vedomý judikatúry najvyšších súdnych autorít (nález Ústavného súdu SR III. ÚS 24/2010-57, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/68/2017), podľa ktorej prekročenie jednoročnej lehoty na výkon daňovej kontroly má za následok nezákonnosť daňovej kontroly, protokolu z daňovej kontroly i z neho vychádzajúceho rozhodnutia správcu dane a žalovaného, pričom ak je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonávané v rámci nej.

Uvedená judikatúra sa však týka nepoužiteľnosti dôkazov obstaraných v daňovej kontrole voči tomu daňovému subjektu, u ktorého bola táto daňová kontrola vykonávaná.

80. Nijaké ustanovenie právneho predpisu, no ani účel právnej úpravy nevedú kasačný súd k záveru, že dôkazy získané v rámci daňovej kontroly, ktorej jednoročná lehota bola prekročená, sú nepoužiteľné absolútne - voči všetkým (erga omnes), teda aj voči daňovým subjektom iným než je daňový subjekt, u ktorého bola nezákonná daňová kontrola vykonaná. Účel ohraničenia dĺžky daňovej kontroly v zákone tkvie v tom, že daňová kontrola predstavuje závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt. Určenie limitu obmedzujúceho časový rozsah daňovej kontroly je vyjadrením zásady primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. V nadväznosti na uvedené, aj účelom prísnych následkov prekročenia dĺžky daňovej kontroly (ktorými je nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, nadväzných rozhodnutí daňových orgánov no aj dôkazov vykonaných počas daňovej kontroly) je ochrana práv kontrolovaného daňového subjektu pred neprimerane dlhou záťažou zo strany daňového orgánu ako orgánu verejnej moci.

81. U daňového subjektu odlišného od daňového subjektu, u ktorého k takémuto neproporcionálnemu verejnomocenskému zásahu v podobe nezákonne predĺženej daňovej kontroly došlo, je však naplnenie takéhoto účelu bezpredmetné, pokiaľ u neho samotného bola zákonná dĺžka daňovej kontroly dodržaná.

82. 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.“

83. Ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku prvá veta kladie podmienku pre použiteľnosť dôkazu, ktorá spočíva v tom, že dôkaz nesmie byť získaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Táto podmienka podľa kasačného súdu nie je a priori nespĺnená len pre to, že dôkaz bol získaný v daňovej kontrole u iného daňového subjektu, ktorej zákonná dĺžka bola prekročená, pokiaľ samotný dôkaz bol získaný v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Pochopiteľne pre použiteľnosť dôkazu u iného daňového subjektu musia byť dodržané aj ďalšie podmienky - dôkaz je potrebné riadne pripojiť do administratívneho spisu týkajúceho sa tohto daňového subjektu a tomuto daňovému subjektu musí byť daná možnosť sa k nemu vyjadriť.

84. Inak však skutočnosť, že dôkaz bol získaný v daňovej kontrole vykonávanej u daňového subjektu A, ktorej zákonná lehota bola prekročená, bez ďalšieho nespôsobuje nezákonnosť a nepoužiteľnosť tohto dôkazu v daňovej kontrole vykonávanej u daňového subjektu B. Pre takúto nepoužiteľnosť kasačný súd nevidí nijaký racionálny dôvod, pretože daňovému subjektu B nie je potrebné poskytnúť ochranu jeho základných práv pred neprimerane dlhým verejnomocenským zásahom zo strany správcu dane, pokiaľ u neho samotného je daňová kontrola vykonávaná v rámci zákonnej lehoty. Naopak automatická nepoužiteľnosť dôkazov erga omnes by bola príliš formalistická a nesúladná so zásadou hospodárnosti a účelnosti daňového konania, pretože by viedla k zbytočne duplicitným procesným úkonom správcu dane a profitovaniu daňových subjektov z takých procesných chýb správcu dane (spočívajúcich v nedodržaní dĺžky daňovej kontroly), ktoré do ich základných práv nezasahujú a priamo sa ich netýkajú. Takýmto daňovým subjektom nie je poskytnutie takejto formy ochrany ich základných práv teda potrebné.

85. Aplikujúc vyššie uvedené na prípad sťažovateľa, kasačný súd konštatuje, že dôkaz získaný na základe miestneho zisťovania v spoločnosti Famiko s.r.o. v daňovej kontrole u spoločnosti PROFINEX trading s.r.o., hoci aj táto daňová kontrola bola nezákonná z dôvodu prekročenia lehoty spôsobenej oneskoreným dorúčením protokolu, je použiteľný v daňovej kontrole sťažovateľa. Iný dôvod nezákonnosti tohto dôkazu sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nevzniesol, a preto dôkazy získané z miestneho zisťovania boli správcou dane oprávnené použité na formulovanie dôvodných pochybností o účele uplatnených výdavkov.

K daňovým výdavkom na pracovné cesty - stravné a cestovné (W. G. - členka dozornej rady, M.. F. G. - predseda predstavenstva, L.. W. C. - členka investičnej komisie, L.. L. Z. - člen investičnej komisie, p. G. G. - člen investičnej komisie)

86. Vo vzťahu ku všetkým týmto cestovným výdavkom je potrebné uviesť, že sťažovateľ si nesplnil už svoju primárnu dôkaznú povinnosť vyplývajúcu z § 24 ods. 1 Daňového poriadku, teda nepreukázal konkrétny účel jednotlivých pracovných ciest evidovaných v knihách jász tak, ako bol správcom dane vyzvaný.

87. Vo vzťahu k väčšine výdavkov (napr. W.. G., F.. G., W.. C.) správca dane navyše vzniesol odôvodnené pochybnosti o vierohodnosti údajov deklarovaných sťažovateľom v knihách jász v podobe nezrovnalostí stavu tachometra (podľa kníh jász mali mať vozidlá výrazne vyšší počet najazdených kilometrov ako podľa zistení z technických kontrol vozidiel). Tvrdenia sťažovateľa o poruchách tachometra ostali nepreukázané. Nezrovnalosti spočívali aj v zisteniach správcu dane, že v jeden moment bola deklarovaná prítomnosť osôb, ktoré sa mali pracovných ciest zúčastniť, na dvoch diametrálne odlišných miestach. Ďalšie nezrovnalosti spočívali v nápadnom opakovaní sa pracovných ciest v knihách jász, a to aj porovnaním s údajmi spoločnosti PROFINEX trading s.r.o.

88. Tvrdenie sťažovateľa, že tieto pochybnosti správcu dane neznamenali úplnú nesprávnosť kníh jász a že správca dane bol povinný individuálne vyhodnocovať každý jednotlivý zápis v knihe jász, je mylné. Je to sťažovateľ ako daňový subjekt, kto bol povinný zdokladovať a preukázať účel jednotlivých ciest, čo sťažovateľ neurobil. Ďalšie dokazovanie správcu dane nielenže nepotvrdilo, ale priamo vyvrátilo vierohodnosť obsahu vedených kníh jász ako celku. Nebolo úlohou správcu dane vyvracať každý jednotlivý zápis v knihách jász, naopak, bolo úlohou sťažovateľa každý jednotlivý zápis v knihách jász preukázať.

89. Zároveň kasačný súd neprisvedčil ani námietkam sťažovateľa o porušení jeho procesných práv z dôvodu nevykonania výsluchov ním navrhovaných svedkov. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol, aké konkrétne skutočnosti mali títo svedkovia dosvedčiť a aký bol teda dopad nevyslúchnutia týchto konkrétnych osôb na riadne zistenie skutkového stavu a (ne)zákonnosť vydaných rozhodnutí. Kasačnú sťažnosť nemožno odôvodniť len poukazom na podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP). Nad rámec uvedeného však možno konštatovať, že ani formálne potvrdenie používania vozidiel na služobné účely zo strany ich používateľov by za absencie objektívnych dôkazov o účele jednotlivých ciest (bod 86 odôvodnenia) nebolo spôsobilé preukázať tvrdené skutočnosti, obzvlášť ak bola pravdivosť kníh jász dôvodne spochybnená správcom dane konkrétnymi zisteniami (bod 87 odôvodnenia). Objektívne dôkazy preukazujúce účel jednotlivých pracovných ciest mal mať vo svojej dispozícii práve sťažovateľ ako daňový subjekt uplatňujúci si daňové výdavky, resp. ako zamestnávateľ osôb vyslaných na pracovné cesty. Preto výpovede svedkov, aj keby boli vykonané, za súčasnej absencie takýchto objektívnych dôkazov, by nemali dostatočný dôkazný potenciál preukázať oprávnenosť uplatnených cestovných výdavkov.

90. K nepoužiteľnosti dôkazov (odpoveď Okresného úradu Banská Bystrica, odbor cestnej dopravy a pozemných komunikácií) získaných v daňovej kontrole u iného daňového subjektu - spoločnosti PROFINEX trading s.r.o., ktorá bola označená za nezákonnú, kasačný súd odkazuje na body 78 až 84 tohto rozsudku. Z dôvodov tam uvedených považuje túto námietku za nedôvodnú.

K daňovým výdavkom vynaloženým na spotrebu a nákup stavebného materiálu na hospodárske stredisko 38 - Obchodná - nákup stavebného materiálu Termalica a strešnej krytiny od dodávateľa BBMARKET s.r.o.

91. Vo vzťahu k týmto výdavkom sťažovateľ namietal porušenie jeho procesných práv tým, že miestne zisťovania v spoločnosti BBMARKET, s.r.o. (dodávateľ sťažovateľa) a O. N. a spoločnosti Darvi and partners spol. s r.o. (subdodávateľia sťažovateľa) boli zastretými výsluchmi svedkov a výsluchy svedkov sa neuskutočnili.

92. Finančné orgány však jasne sťažovateľovi ozrejmili, že výsluch svedkov neuskutočnili z tohto dôvodu, že nespochybňujú existenciu materiálu ani jeho dodanie na miesto Selce, Čachovo, zo strany subdodávateľov. Sporným zostalo, ako sa materiál dostal z pozemku v Selciach, Čachovo k sťažovateľovi na stredisko Obchodná v Bratislave a akým spôsobom bol použitý na dosahovanie zdaniteľných príjmov u sťažovateľa.

93. Sťažovateľ však v kasačnej sťažnosti opomína uviesť, ako malo zastretie výsluchov svedka miestnym zisťovaním u dodávateľa BBMARKET, s.r.o. a subdodávateľov O. N. a Darvi and partners spol. s r.o. vplývať na zákonnosť vydaných rozhodnutí. Sťažovateľ namietal nevykonanie výsluchov svedkov, no neuviedol, či a ako sa týmito výsluchmi mali preukázať tie skutočnosti, ktoré zostali v konaní sporné (preprava na stredisko Obchodná a použitie výdavkov na nákup materiálu na dosahovanie zdaniteľných príjmov u sťažovateľa).

94. Správny súd nepristupuje k zrušeniu rozhodnutí administratívnych orgánov pri akomkoľvek zistení existencie procesnej vady, ale len vtedy, keby zopakovanie administratívneho konania mohlo žalobcovi priniesť iné, materiálne výhodnejšie postavenie (v tomto prípade, keby vykonanie výsluchov svedkov viedlo k zisteniu skutočností, ktoré by mohli byť rozhodujúce pre uznanie uplatnených daňových výdavkov).

95. Kasačný súd preto konštatuje nedôvodnosť týchto námietok sťažovateľa, pretože medzi nevykonaním výsluchov svedkov a nezákonnosťou vydaných rozhodnutí nebol v kasačnej sťažnosti vymedzený žiaden vecný súvis.

96. Sťažovateľ ďalej namietal nesprávne vyhodnotenie svedeckej výpovede svedka O. Z., fyzickej osoby, na ktorého pozemku v Selciach, Čachovo mal byť tovar dočasne uskladnený a na ktorom on sám staval chatu. Kasačný súd nespochybňuje, že O. Z. nemusel disponovať dokladmi preukazujúcimi nákup stavebného materiálu na stavbu vlastnej chaty. Správca dane však v konaní nemusel preukazovať, že stavebný materiál údajne dodaný sťažovateľovi bol použitý O. Z. na stavbu jeho chaty (teda nemusel preukazovať, že nastala dejová línia iná než sťažovateľom deklarovaná). Naopak bolo povinnosťou sťažovateľa preukázať ním tvrdenú dejovú líniu, a síce že tento materiál bol z pozemku O. Z. odvezený a použitý na jeho prevádzke na Obchodnej v Bratislave, čo neurobil. O. Z. sám uviedol, že netuší ako si ho sťažovateľ odviezol. Správca dane hodnotí všetky dôkazy jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach a aj kasačný súd sa zhoduje s krajským súdom v závere, že hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane nebolo v tomto prípade v nesúlade s pravidlami logiky.

97. K odvozu materiálu na stredisko Obchodná 38 sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že predložil dôkaz - osvedčenie o evidencii vozidla a navrhol vypočúť svedka - konateľa spoločnosti PLAN TRANS s.r.o. Finančné orgány sa s týmito dôkazmi/návrhmi vysporiadali tak, že osvedčenie preukazuje len toľko, že vozidlo je vo vlastníctve PLAN TRANS s.r.o. a výsluch tohto svedka odmietli vykonať na tom základe, že na samotnej preprave sa táto osoba nemala podľa tvrdení sťažovateľa podieľať. Opäť sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol, ako mali tieto dôkazy preukázať prepravu materiálu a použitie na vlastnú ekonomickú činnosť sťažovateľa a kasačný súd preto nemá dôvod konštatovať, že došlo k porušeniu procesných práv sťažovateľa pred správcou dane takej intenzity, že by to malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

98. Kasačný súd tak považuje za správny tak názor krajského súdu ako aj finančných orgánov, že dôkazné bremeno spočinulo na sťažovateľovi, ktorý ho predloženými či navrhovanými dôkazmi nepreniesol späť na správcu dane. Dôkazné bremeno k preukázaniu súvisu výdavkov za nákup stavebného materiálu s dosahovaním zdaniteľného príjmu tak sťažovateľ neunesol.

K daňovým nákladom od dodávateľa O. U. z dodávateľskej faktúry - Spotreba materiálu - za vnútorné strojové omietky

99. V konaní nebolo sporné, že išlo o výdavky, ktoré boli záúčtované bez priradenia na konkrétnu zákazku. Správca dane zistil, že išlo o fakturáciu vnútorných strojových omietok v rodinných domoch v lokalite Pršianska terasa. Finančné orgány konštatovali, že sťažovateľ záúčtoval interným dokladom výnosy zo zákazkovej výstavby nehnuteľností určenej na predaj podľa metódy nulového zisku. Nakoľko predmetná faktúra týkajúca sa tejto zákazky nebola v predloženom denníku žalobcu záúčtovaná na danú zákazku, následne nebola v sume záúčtovaná do výnosov, a teda zahrnutá v hospodárskom výsledku na príslušnom riadku daňového priznania. Takýmto mal sťažovateľ porušiť § 17 ods. 1 písm. b) v nadväznosti na § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov. K vypočutiu O. U. žalovaný uviedol, že je bezpredmetné, pretože takáto výpoveď by nemohla odstrániť uvedené pochybenie sťažovateľa.

100. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nezákonnosť dôkazu - miestneho zisťovania u pána O. U., ktoré bolo podľa jeho názoru zastretým výsluchom svedka. Uvedený postup správcu dane označil za porušenie zásady zákonnosti vedúci k nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly i vydaných rozhodnutí finančných orgánov.

101. Vo vzťahu k tejto námietke musí kasačný súd opäť konštatovať, že pri jej vymedzení absentuje súvis medzi namietanou procesnou vadou a nezákonnosťou rozhodnutí finančných orgánov, a je preto nedôvodná. Sťažovateľ neponúkol nijakú relevantnú argumentáciu, ktorou by vyvrátil záver finančných orgánov, podľa ktorého vypočutie O. U. by bolo bezpredmetné, pretože takáto výpoveď by nemohla odstrániť uvedené pochybenie sťažovateľa pri účtovaní. Teda kasačnému súdu nie je zrejmé, či a ako by sa náprava tejto prípadnej vady v prípade vrátenia do štádia administratívneho konania (a teda uskutočnenie výsluchu svedka O. U.) mohla odraziť vo vydaní iného, materiálne výhodnejšieho

rozhodnutia pre sťažovateľa, keď dôvodom rozhodnutia vo vzťahu k týmto výdavkom bola chyba pri účtovaní, čo si sťažovateľ aj priznal.

K daňovým nákladom od dodávateľa PROFINEX housing, s.r.o. - prenájom budovy „starého TESCA“ v Banskej Bystrici, dodávateľa PROFINEX FOOD, s.r.o. - prenájom nebytového priestoru v Topoľčanoch a dodávateľa PROFINEX estate, s.r.o. - prenájom budovy Miletičova v Bratislave

102. V uvedených troch prípadoch išlo o výdavky za prenájom nehnuteľností od závislých osôb. Na rozdiel od predchádzajúcich výdavkov, vo vzťahu ku ktorým sa kasačný súd stotožnil so záverom správneho súdu a finančných orgánov o nepreukázaní ich účelu, v prípade týchto druhov výdavkov považuje kasačný súd záver finančných orgánov za predčasný z dôvodov uvedených nižšie.

103. Budovu starého TESCA mal sťažovateľ využívať na servis a uskladnenie vlastných alebo prenajatých motorových vozidiel, strojov a zariadení, uskladnenie stavebného materiálu, ako kancelárske priestory pre zamestnancov spoločnosti, na rokovania s dodávateľmi materiálov a na propagáciu (billboard na fasáde budovy). Vozidlá, stroje a materiál sa mali využívať na projekte Pršíanska terasa a Kongresový hotel BBCongress v lokalite Banská Bystrica.

104. Správca dane využívanie budovy na dané účely spochybnil rôznymi zisteniami (nevyhovujúci stav budovy, nepredloženie evidencii prepravy vozidiel do budovy, vykonania opráv, parkovania vozidiel, skladovania materiálu, využívania priestorov za účelom porád, kancelárskych priestorov).

105. Nebytový priestor v Topoľčanoch mal sťažovateľ využívať na obdobné účely, a to v súvislosti s projektom čistenia vodného diela Gabčíkovo, ktorý bol realizovaný v spolupráci s dodávateľom PIM Hydroinženieering Doo a jej subdodávateľov a iných dodávateľov žalobcu (uskladnenie a parkovanie motorových vozidiel, strojov, prístrojov a zariadení sťažovateľa, ako aj jeho subdodávateľov, servisné činnosti, drobné opravy aj zo strany subdodávateľov, kancelárske priestory využívané personálom sťažovateľa i subdodávateľov, údržba častí plavidiel, strojov, zariadení a vozidiel, skladovanie náhradných dielov pre plavidlá, stroje a prístroje).

106. Nebytový priestor na Miletičovej v Bratislave mal byť využívaný na kancelárske priestory a parkovanie osobných motorových vozidiel, skladovanie, uchovávanie projektovej dokumentácie, vedenie rokovaní a porád ohľadom postupu, konzultácie s objednávatelom diela, a to v súvislosti s projektom čistenia Vodného diela Gabčíkovo.

107. Správca dane prenájom v Topoľčanoch a Bratislave spochybnil skutočnosťami vyplývajúcimi z technickej správy, stavebného denníka, účtovných dokladov a zmlúv predložených sťažovateľom, dôkazov získaných správcom dane ako aj povahou činnosti vykonávanej v Gabčíkove a vzdialenosťou Gabčíkova od Topoľčian či Bratislavy.

108. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietať predovšetkým skutočnosť, že finančné orgány mu neumožnili uniesť dôkazné bremeno tým, že nevykonali výsluchy ním navrhovaných svedkov (vo vzťahu k prenájomu nebytového priestoru v Topoľčanoch i Bratislave mal navrhnúť výsluch 15 svedkov, vrátane svojich zamestnancov, predstaviteľov dodávateľa PIM Hydroinženieering Doo a subdodávateľov, ako aj odberateľa - štátneho podniku Vodohospodárska výstavba). Odôvodnenie nevykonania výsluchu svedkov považoval za nedostatočné. S touto kasačnou námietkou sa kasačný súd stotožňuje.

109. Správca dane výsluchy všetkých svedkov navrhnutých sťažovateľom odmietol vykonať s paušálnym odôvodnením, že kontrolovaný daňový subjekt síce identifikuje osoby, ktoré využívali dané priestory, „ale žiadnym spôsobom svoje tvrdenie nezdokladoval, nepreukázal svoje tvrdenie vo vzťahu k tvrdeným skutočnostiam. Nakoľko dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, návrh daňového subjektu na jeho vypočutia ako svedka nemá byť na akom základe priznaný“ (s. 43 rozhodnutia správcu dane vo vzťahu k prenájomu budovy TESCA, s. 58 vo vzťahu k prenájomu nebytového priestoru v Topoľčanoch, s. 78 vo vzťahu k prenájomu nebytového priestoru na Miletičovej v Bratislave). Všeobecne vyznieva aj časť odôvodnenia nevykonania výsluchov svedkov na s. 82 rozhodnutia správcu dane: „správca dane nevidí nutnosť uplatnenia svedeckých výpovedí u ďalších osôb označených daňovým subjektom, nakoľko predložené daňové doklady k daňovej kontrole, vyjadrenia daňového subjektu spolu s predloženými dôkazmi, ako aj listinné dôkazy zaobstarané správcom dane a výsledky iných dokazovaní sú postačujúce...“

110. Kasačný súd nepovažuje takéto odôvodnenie odmietnutia vykonania dôkazov navrhnutých daňovým subjektom za dostatočné. Ide o paušálne odôvodnenie nezohľadňujúce postavenie toho

ktorého svedka, osobitosti návrhu daňového subjektu na jeho vykonanie, špecifiká toho, čo má jeho výpoveď preukázať a to vo väzbe k osobe svedka ako aj existujúcej dôkaznej situácii.

111. Ak sťažovateľ uplatní výdavky na prenájom nehnuteľností v podanom daňovom priznaní, doloží zmluvu o takomto prenájme a tvrdí, že nehnuteľnosť využíval na daný ekonomický účel a toto využívanie preukazuje návrhom na vykonanie výsluchu svedkov - osôb (za dodávateľa, odberateľa či svojich vlastných zamestnancov), ktoré mali nehnuteľnosť na daný účel využívať, potom nemožno paušálne odmietnuť výsluch takéhoto svedka len s poukazom na to, že daňový subjekt „nepreukázal svoje tvrdenie vo vzťahu k tvrdeným skutočnostiam“. Predložením daňového priznania, zmluvy o prenájme, konštatáciou o účele nájmu slúžiaceho na podnikateľskú činnosť ako aj konštatáciou postavenia svedka ako osoby využívajúcej nehnuteľnosť v tej či onej pozícii si totiž daňový subjekt splní prvotnú povinnosť tvrdenia, ktorá sa má následným dokazovaním verifikovať. Svedecká výpoveď neprichádza do úvahy až potom, čo daňový subjekt unesie dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti výdavkov, ale je prostriedkom na unesenie tohto dôkazného bremena. 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 (o. i.) svedecké výpovede, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Z uvedeného vyplýva, že svedecké výpovede sú rovnocenným dôkazom a ich využitie nie je a priori podmienené predložením podrobných písomných evidencií, najmä ak ich vedenie v správcom dane požadovanom rozsahu nie je výslovne uložené všeobecne záväznými právnymi predpismi.

112. Na základe takéhoto nepreskúmateľného a všeobecného odôvodnenia nevykonania dôkazov navrhovaných sťažovateľom nie je kasačný súd schopný posúdiť, či nevykonanie jednotlivých dôkazov (výsluch toho ktorého svedka) správcom dane bolo alebo nebolo opodstatnené. Je potrebné konštatovať, že v tejto súvislosti boli porušené práva sťažovateľa na riadne odôvodnenie rozhodnutia. V rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého odôvodnenie rozhodnutia musí obsahovať aj vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, sa sťažovateľ nedozvedel konkrétne skutočnosti a dôvody, pre ktoré správca dane nevykonával ním navrhované dokazovanie.

113. Zároveň kasačný súd považuje túto vadu odôvodnenia za vadu takej intenzity, ktorá má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, pretože má podstatný vplyv na otázku unesenia dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu účelu daňových výdavkov. Nedostatočné vysporiadanie sa s návrhmi sťažovateľa v odôvodnení rozhodnutí znemožnilo kasačnému súdu posúdiť, či právny záver o nepreukázaní účelu uplatnených výdavkov za nájom nehnuteľností bol správny alebo nie.

114. Nie každé navrhnutie dôkazov daňovým subjektom na vyvrátenie pochybností správcu dane musí byť správcom dane aj akceptované a vykonané, pretože vykonanie niektorých navrhovaných dôkazov môže byť v daných skutkových okolnostiach neúčelné a nespôsobilé zvrátiť prijaté závery, a teda môže byť správcom dane odmietnuté. Takéto odmietnutie však musí byť dôkladne odôvodnené, v opačnom prípade dochádza k porušeniu procesných práv daňového subjektu.

115. Pokiaľ ide o návrhy na výsluch predsedu predstavenstva, členov dozornej rady či zamestnancov sťažovateľa ako svedkov, kasačný súd poukazuje na to, že len štatutára spoločnosti, ktorý koná v mene spoločnosti, nie je možné vypočuť v procesnej pozícii svedka (viď bod 77 tohto rozsudku). Členov dozornej rady či zamestnancov však nemožno stotožňovať s daňovým subjektom, ale na účely toho, či môžu byť v daňovom konaní vypočutí ako svedkovia, ide o tretie osoby, ktorých výsluch ako svedkov je prípustný.

116. Za čiastočne dôvodnú považuje kasačný súd aj námietku neprimeraného zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom, kedy (na rozdiel od predchádzajúcich výdavkov) boli od sťažovateľa žiadané nielen, no aj také písomné doklady, ktoré primerane obozretný podnikateľ štandardne nevedie a neuchováva (napr. evidencia vozidiel s uvedením presného času, kedy ktoré vozidlo a kde presne v danom nebytovom priestore parkovalo s uvedením mena vodiča), resp. také doklady, ktorých uchovávanie nie je predpísané všeobecne záväznými právnymi predpismi. Vo vzťahu k poukazovaniu správcu dane na obsah uzatvorených zmlúv (napr. s dodávateľom PIM Hydroinžiniering Doo vo vzťahu k prenájmu v Topoľčanoch; s YIT Reding a.s. vo vzťahu k prenájmu na Miletičovej v Bratislave) kasačný súd podotýka, že obsah zmluvných dojednaní síce môže založiť pochybnosť správcu dane, ale nejde o pochybnosť nevyvrátiteľnú, a teda vykonaným dokazovaním sa môže preukázať, že skutočná realizácia obchodného vzťahu prebiehala inak. Na daňové účely je relevantná ekonomická realita a túto je možné vo všeobecnosti preukázať aj svedeckými výpoveďami. Taktiež

poukaz správcu dane na to, že v stavebnom denníku sa neevidovali odstránenia a opravy súčiastok plavidiel a strojov, neznamená automaticky neuskutočnenie týchto činností, pričom správca dane nepoukazuje v tejto súvislosti na to, či sa takéto záznamy majú v stavebnom denníku povinne uvádzať. Optikou v tomto bode uvádzaných nesprávnych čiastkových východísk týkajúcich sa dokazovania finančné orgány vyhodnotia aj účelnosť sťažovateľom navrhovaných dôkazov - výsluchov svedkov a tieto skutočnosti zohľadnia pri odôvodňovaní rozhodnutí, ktoré budú vydané v ďalšom konaní.

117. Pokiaľ ide o námietky nesprávneho vyhodnotenia obsahu svedeckých výpovedí p. N. V. C. (za spoločnosť YIT Slovakia a.s.), kasačný súd považuje za predčasné sa k nim vyjadrovať. V ďalšom konaní dôjde k opätovnému vyhodnoteniu návrhov sťažovateľa na vykonanie dokazovania, a ak bude vykonané, tak aj k vyhodnoteniu výsledkov doplneného dokazovania, pričom následne dôjde aj k hodnoteniu všetkých dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. Hodnotiť prínos svedeckých výpovedí p. N. V. C. vo vzťahu k preukázaniu oprávnenosti výdavkov na prenájom je teda nateraz predčasné. Pokiaľ ide o výpoveď p. C., možno však uviesť, že stavenisko a časť stavby boli v zmysle jeho výpovede oddelené, a preto ich nemožno stotožňovať, pričom výpoveď svedka jednoznačne nepotvrdila, no ani nevyvrátila užívanie predmetu nájmu sťažovateľom.

118. Sťažovateľ v súvislosti so svedeckou výpoveďou svedka L.. C. namietať aj procesné porušenie spočívajúce v tom, že počas ústneho pojednávania s týmto svedkom dňa 17.06.2020 správca dane nezákonne konfrontoval tohto svedka s jeho vyjadreniami z miestneho zisťovania u spoločnosti YIT Slovakia a.s., ktoré však žalovaný v poradí prvom rozhodnutí žalovaného vyhodnotil ako nezákonný dôkaz. K uvedenému možno uviesť, že vzhľadom na zachovanú možnosť sťažovateľa byť účastný na výsluchu svedka nejde o procesné porušenie intenzity spôsobujúcej nezákonnosť dôkazu získaného týmto výsluchom svedka či vydaného rozhodnutia.

119. Sťažovateľ tiež namietať, že žalovaný odkazuje na miestne zisťovanie u spoločnosti YIT Slovakia a.s., ktoré bolo vyhodnotené žalovaným v predchádzajúcom rozhodnutí ako nezákonné (Zápisnice o miestnom zisťovaní číslo 101509622/2018 zo dňa 06.08.2018 a číslo 101402597/2018 zo dňa 23.07.2018). Správny súd k uvedenej námietke uviedol, že žalobca netvrdí, že žalovaný na tom založil svoje rozhodnutie. Kasačný súd poznamenáva, že na s. 24 napadnutého rozhodnutia žalovaný skutočne na dané zápisnice z miestneho zisťovania odkazuje, pričom žalobca túto skutočnosť aj namietať v bode 11.41. (xvi) žaloby. Kasačný súd však podotýka, že v prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaný neoznačil celé miestne zisťovanie za nezákonné, ale uviedol, že pokiaľ chce správca dane vychádzať z výpovedí p. C., musí ho vypočuť ako svedka (s. 10 v poradí prvého rozhodnutia žalovaného), čo po vrátení veci správca dane aj urobil. Nezákonné bolo teda miestne zisťovanie v rozsahu, v ktorom p. C. vypovedal k otázkam, ktoré už mali byť realizované v rámci výsluchu svedka. V napadnutom rozhodnutí nie je výslovne uvedené, že žalovaný vychádzal práve z vyjadrení p. C. získaných počas miestneho zisťovania, ale poukaz na tento dôkaz - zápisnice z miestneho zisťovania je len všeobecný. V ďalšom konaní preto daňové orgány presne uvedú, z ktorých skutočností získaných z ktorého úkonu (či miestne zisťovanie alebo výsluch p. C.) pri svojom rozhodovaní vychádzajú.

120. K námietkam uvedeným na s. 14 kasačnej sťažnosti ohľadne zastierania výsluchov svedkov miestnymi zisťovaniami kasačný súd uvádza, že tieto boli všeobecné, pričom kasačnú sťažnosť nemožno odôvodniť len poukazom na podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP). Špecifikované bolo len porušenie v súvislosti s miestnymi zisťovaniami vo vzťahu k spoločnosti YIT Slovakia a.s., ku ktorej sa kasačný súd vyjadril vyššie.

121. V ďalšom konaní bude potrebné, aby správca dane opätovne vyhodnotil návrhy sťažovateľa na výsluch jednotlivých svedkov, dôkladne posúdil ich dôkazný potenciál vo vzťahu k postaveniu toho ktorého svedka i celkovej dôkaznej situácii a buď pristúpil k vykonaniu navrhovaného dôkazu alebo k riadnemu a preskúmateľnému odôvodneniu, prečo výsluch toho ktorého svedka nevykoná, a to za viazanosti právnym názorom kasačného súdu vyslovenom v tomto rozsudku.

122. Kasačný súd pritom nepovažuje pochybnosti správcu dane za a priori nedostatočné a ani netvrdí, že daňové výdavky za prenájom od závislých osôb sa majú považovať za oprávnené. Konštatuje však nepreskúmateľnosť rozhodnutí v časti vysporiadania sa s návrhmi daňového subjektu na vykonanie dokazovania i čiastočnú dôvodnosť námietok ohľadne dôkazného bremena (bod 116 vyššie) a odkazovania na nezákonné dôkazy, čo znemožňuje kasačnému súdu vec meritórne právne posúdiť.

K neprimeranej dĺžke vyrubovacieho konania

123. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal aj neprimeranú dĺžku vyrubovacieho konania a nečinnosť správcu dane vo vyrubovacom konaní po zrušení v poradí prvého rozhodnutia správcu dane a vrátení veci správcovi dane na ďalšie konanie zo strany žalovaného. Vytkol správne mu súdu, že túto námietku posúdil len formalisticky.

124. Kasačný súd uvádza, že vzhľadom na výrok tohto rozsudku, ktorý spočíva v zrušení rozhodnutia žalovaného a vrátení veci žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nepreskúmateľnosti (viď predchádzajúce body), je táto námietka skonsumovaná a kasačný súd nemá dôvod sa ňou bližšie zaoberať.

125. Neušlo však jeho pozornosti, že sám sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uvádza, že nemal dôvod konanie urýchľovať, keď výsledok vyrubovacieho konania mal byť zrejme v jeho neprospech. Sám sťažovateľ ako účastník konania sa teda rozhodol nevyužiť procesné prostriedky na odstránenie tvrdenej nečinnosti správneho orgánu v čase tejto nečinnosti s tým, že takýto stav mu v podstate vyhovoval. Z toho pre kasačný súd logicky vyplýva, že prípadnú právnu neistotu počas trvania vyrubovacieho konania sťažovateľ nevnímal ako zásah do jeho subjektívnych práv. Potom však možno považovať za účelové jeho tvrdenie, podľa ktorého ak už k vydaniu rozhodnutia došlo, tak spätne tu existovala aj ujma na jeho subjektívnych právach spočívajúca v právnej neistote počas neprimerane dlhého administratívneho konania.

VII. Záver

126. Kasačný súd tak dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a rozhodnutie žalovaného a rovnako aj rozhodnutie správcu dane sú čiastočne nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Keďže krajský súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. d) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

127. V ďalšom konaní bude úlohou konajúcich orgánov verejnej správy postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie. Právnym názorom kasačného súdu sú orgány verejnej správy viazané (§ 469 SSP).

128. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). Podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení výkon súdnictva v predmetnej veci prešiel od 01.06.2023 zo správneho súdu na Správny súd v Banskej Bystrici. O výške náhrady trov konania rozhodne Správny súd v Banskej Bystrici po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.

