

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/12/2020
Identifikačné číslo spisu: 5019200207
Dátum vydania rozhodnutia: 01.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:5019200207.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: N. H. ZÁMOČNÍCTVO - KOVOVÝROBA, IČO: 37 361 368, Žaškov 45, právne zastúpený Advokátska kancelária JUDr. ŠKERDA, s. r. o., Radlinského 1727/49, Dolný Kubín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100532498/2019, zo dňa 28. februára 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k.: 31S/35/2019-52, zo dňa 04. decembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 31S/35/2019-52, zo dňa 4. decembra 2019, z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia č. 100532498/2019, zo dňa 28. februára 2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej len „správca dane“) č. 102266876/2018, zo dňa 16. novembra 2018. Týmto rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi, daňovému subjektu N. H. rozdiel v sume 45.397,38 eura na dani z príjmu za zdaňovacie obdobie roku 2015. O trovách konania rozhodol súd podľa § 167 a § 168 SSP tak, že účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.

2. Krajský súd rozsudok odôvodnil právne ustanoveniami § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a § 3 ods. 3, ods. 6, § 24 ods. 1, ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a vecne tým, že podstatnou žalobnou námietkou žalobcu bolo spochybňovanie správnosti zisteného skutkového stavu

daňovými orgánmi vo vzťahu k žalobcom uplatnenému právu na odpočet dane. Ťažisko argumentácie spočíva v tvrdení, že predložením daňových dokladov - faktúr vyčerpal dôkazné bremeno, pri preukázaní splnenia zákonných podmienok nároku na odpočet DPH podľa § 49 zákona o DPH. Krajský súd z obsahu spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Správca dane počas daňovej kontroly zistil, že žalobca v zdaňovacom období roku 2015 vykonával obchodnú činnosť, poskytovanie stavebných prác a zväračských prác, ktoré mal nakupovať od spoločnosti PHARMADATE, s. r. o., ČEKOSTAV s. r. o., N- N STAV s. r. o., ZCC s. r. o., Z-CENTRUM, s. r. o., VLT-GAME, s. r. o. a SLOVAK-ACTUAL, s. r. o. Záverom oprávnené prijatým na základe dokazovania vykonaného správcou bola však skutočnosť, že žalobca dostatočne a bez pochybností nepreukázal oprávnené vynaloženie daňových výdavkov súvisiacich s prijatými faktúrami od spoločností N-N STAV, s. r. o., Podháj, s. r. o., PHARMADATE, s. r. o., ČEKOSTAV, s. r. o., ZCC s. r. o., Z-CENTRUM, s. r. o., VLT-GAME, s. r. o. a SLOVAK ACTUAL, pretože okrem vystavených faktúr neboli predložené žiadne iné dôkazy, preukazujúce skutočnú realizáciu fakturovaných prác predmetnými dodávateľmi. Daňový subjekt vo vyjadrení k zisteniam správcu dane neuviedol konkrétnu osobu, s ktorou konal za predmetné spoločnosti, konateľa G. D. označil až po oznámení mena správcou dane. Správca dane po kontrole znížil nezdaniteľnú časť základu dane na daňovníka podľa daňového priznania k DPFO za rok 2015 zo sumy 3.803,33 eura na sumu 0,00 eura, z dôvodu zvýšenia základu dane podľa § 6. Skonštatoval, že podľa § 11 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu, ak daňovník dosiahne základ dane, ktorý je vyšší ako 100-násobok platného životného minima (19.809,- eur), nezdaniteľná časť základu dane ročne na daňovníka je suma zodpovedajúca rozdielu 44,2 -násobku platného životného minima (8.755, 58 eura) a 1 -iny základu dane (193.480,46 eura/4). Ak táto suma je nižšia ako 0, nezdaniteľná časť základu dane ročne na daňovníka sa rovná 0.

3. Krajský súd poukázal na zistenia žalovaného a správcu dane, že len všeobecná objednávka bez bližšej špecifikácie prác s adresou dodania zreteľnou na faktúrach od konkrétnej spoločnosti dostatočne nepreukazujú, naopak spochybňujú preverované zdaniteľné obchody, pretože nebol predložený žiaden dôkaz o vykonaní deklarovaných prác fyzicky pracovníkmi dodávateľa PHARMADATE, s. r. o. a tiež ďalších spoločností alebo inými osobami. Žalobca nevedel uviesť mená osôb, u ktorých preberal faktúry a ktorým mal priamo do rúk vyplácať hotovosť podľa predložených faktúr. Tabuľka vyhotovená žalobcom nepreukazuje, že práce skutočne vykonali deklarovaní dodávatelia na základe technických výkresov, ktoré im mal žalobca predkladať. Predmetnú činnosť žalobca voči dodávateľom nepreukázal a taktiež fotografie, pripojené k vyjadreniu zo dňa 30. júla 2018 s odfotografovanými výrobkami nepreukazujú, že výrobky vyrobili a práce vykonali dodávatelia z tabuľky. Ďalšie fotografie boli dôkazom, že stavebné práce a maliarske práce boli vykonané, nie však dôkazom, že práce vykonal dodávateľ označený žalobcom. Žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal odovzdanie technickej dokumentácie, železa, špeciálneho materiálu (hliník, nerez) dodávateľom a nepreukázal ani prepravu materiálu týmto dodávateľom, taktiež hotových pozváraných prvkov od deklarovaných dodávateľov do svojej prevádzky v Párnici, nevedel bližšie oznámiť adresy prevádzok dodávateľov a subdodávateľov, na mieste ktorých tvrdil vykonanie zväračských prác, neuviedol ďalšie mená osôb, s ktorými mal uzatvárať obchody a odovzdávať im peňažnú hotovosť. Žalovaný nespochybnil vykonané práce, ale dodávateľa prác, najmä spoločnosť ČEKOSTAV, s. r. o. a ďalšie dotknuté spoločnosti, pretože dodanie maliarskych prác spochybnil samotný žalobca, ktorý na pojednávaní 03. júla 2018 vypovedal, že z dôvodu, aby nebol fakturovaný veľký rozsah zámočnických prác, dohodol sa s dodávateľom, že na faktúrach budú namiesto zámočnických prác uvádzať maľovanie kancelárií a sanít. Pokiaľ žalobca nesprávne namietal výklad dôkazného bremena v súvislosti s rozsudkami najvyššieho súdu, sp. zn. 3 Sžf/1/2011 a sp. zn. 5 Sžfk/2/2017, správny súd prvého stupňa skonštatoval, že žalobca preukázateľne nedisponoval s faktúrami a podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov, pretože na predložených dodávateľských faktúrach nebolo uvedené množstvo a rozsah dodaných prác, ale len celková cena prípadne „v množstve jedna“. Správca dane úspešne spochybnil plnenia od konkrétneho dodávateľa uvedeného na faktúre, dôkazné bremeno sa preto opäť presunulo na daňový subjekt v zmysle nálezu Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 401/2009. Krajský súd ďalej poukázal na rozsudky ESD C-80/2011 a C- 142/2011, týkajúce sa podvodného konania dodávateľa a podmienok, za ktorých je možné uznať odpočítanie DPH aj v tomto prípade, ďalej

konštatujúc, že základnou podmienkou je, že sa uvedené plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry. V danom prípade však práve táto podmienka splnená nebola, pretože nebolo preukázané, že by došlo k plneniu dodávateľa uvedeného na faktúre. Nezakladá sa na pravde tvrdenie žalobcu, že správca dane predložil všetky zákonom ustanovené doklady, čo správca dane v rozhodnutí aj viackrát uviedol. Žalovaný na základe vykonaného dokazovania žalobcovi oprávnene neuznal vynaloženie daňových výdavkov podľa § 19 zákona o dani z príjmov súvisiacich s prijatými faktúrami od vyššie uvedených spoločností, a úhrady týchto faktúr v súvislosti s tým, že žalobca výdavky dostatočne a hodnoverne nepreukázal. Okrem predložených faktúr, ktorým chýba podrobný položkový opis druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, neboli žalovaným prijaté ako dôkazy o realizácii obchodov ani predložené fotografie a výkresy a tieto vrátane projektovej dokumentácie vierohodne nepreukazovali realizáciu označenými dodávateľmi. Krajský súd zdôraznil, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, takéto výdavky nemôžu byť uznané ako daňové výdavky znižujúce základ dane. Listinný dôkaz bez preukázania materiálnej podstaty nie je dôkazom o tom, že plnenie uvedené v predmete faktúr bolo aj deklarovanými dodávateľmi skutočne realizované. Pripomenul, že výdavkom je výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, preukázateľne vynaložený daňovníkom, záúčtovaný v účtovníctve daňovníka. Skutočnosť, že účtovný doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v účtovníctve nie je dôkazom, že je oprávnene zahrnutý do daňových výdavkov [§ 2 písm. i) zákona o dani z príjmov]. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku je daňový subjekt povinný preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. V prípade, že správca dane spochybnil reálny výkon fakturovaných prác, bolo dôkazné bremeno na strane žalobcu, ktorý mal predložiť ďalšie dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, pričom žalobca žiadne dôkazy nepredložil a zistené nezrovnalosti neodstránil. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami a rozhodoval na základe platných predpisov, daňového poriadku a zákona o dani z príjmov, správny súd prvého stupňa žalobu preto podľa § 190 SSP zamietol. Neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal (§ 167 ods. 1 SSP a contrario), rovnako náhradu trov konania nepriznal ani žalovanému (§ 168 SSP a contrario).

2.

4. Žalobca (ďalej len „kasačný sťažovateľ“) podal proti rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, pretože krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

5. Kasačnú sťažnosť ďalej odôvodnil tým, že správca dane prvostupňovým správnym rozhodnutím vyrubil žalobcovi N. H. rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 45.397,38 eura. Následne v kasačnej sťažnosti špecifikoval, ktoré daňové výdavky ako úhrady faktúr za zväračské, zámočnicke, maľovanie, pomocné či ďalšie práce, vystavené spoločnosťami STAV, s. r. o., Podháj, s. r. o., PHARMADATE, s. r. o., ČEKOSTAV, s. r. o., ZCC s. r. o., Z-CENTRUM, s. r. o., VLT - GAME, s. r. o. a SLOVAK ACTUAL, s. r. o. správca dane neuznal. Navrhol ako dôkaz vyžiadať spis žalovaného č. 100532498/2019. Nestotožnil sa so závermi krajského súdu uvedené v rozsudku s tým, že žalovaný záver o tom, že žalobca nepreukázal dodanie fakturovaných služieb dodávateľmi N-N STAV, s. r. o., Podháj, s. r. o., PHARMADATE, s.r.o., ČEKOSTAV, s. r. o., ZCC, s. r. o. a ďalšími založil na konštatovaní pochybností vzniknutých u dodávateľov žalobcu, nemôže však zodpovedať za neunesenie dôkaznej povinnosti iného subjektu. V neprospech žalobcu nemožno hodnotiť tiež skutočnosť, že bez úspechu predvolával na pojednávanie bývalých konateľov niektorých dodávateľov. Postup žalovaného pri výklade rozsahu dôkazného bremena považoval za nesprávny a poukázal na ustálenú rozhodovaciu prax súdov, rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6Sžf/10/2012, a judikatúru Súdneho dvora EÚ, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012. Zaujal názor, že v predmetnej daňovej kontrole vyčerpал dôkazné bremeno a existenciu materiálneho plnenia nespochybňuje v rozhodnutí ani žalovaný. Spôsob, akým boli dodané služby opísané vo faktúrach považoval za bežnú prax v podnikaní. Okrem vystavených faktúr existujú aj ďalšie dôkazy preukazujúce dodanie služieb uvedených na predmetných faktúrach, a to objednávky, faktúry vystavené dodávateľmi, výkresy, fotodokumentácia a tiež tabuľka obsahujúca priradenie faktúr vystavených dodávateľmi k faktúram vystavených odberateľovi Ing. F. O. Fe - TRADE. Skutočné vykonanie

zváračských, zámočnických, stavebných či maliarskych prác a spoluprácu s dodávateľmi ČEKOSTAV, s. r. o. a ZCC, s. r. o. potvrdzuje aj výpoveď svedka G. D., potvrdzujúca tiež vyhotovenie faktúr, ich podpísanie týmto svedkom.

6. Kasačný sťažovateľ sa ďalej nestotožnil s tvrdením osvojeným tiež krajským súdom, spočívajúcim v závere, že odfotoграфované výrobky a projektová dokumentácia vierohodne nepreukazovali realizáciu obchodov dodávateľmi v zmysle predložených faktúr. Vyhodnotením všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti, dodávateľských či odberateľských faktúr, objednávok, výkresov, fotodokumentácie a tabuľky možno určiť, ktorí dodávatelia žalobcu vykonávali jednotlivé fakturované práce. Zaujal tak názor, že správca dane a žalovaný sa nedostatočne vysporiadali s predloženými dôkazmi. Na základe predmetných skutočností navrhol, aby kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie alebo podľa § 462 ods. 1 SSP rozsudok krajského súdu zruší a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si uplatnil nárok na náhradu trov konania v rozsahu 100%.

3.

7. Žalovaný vo vzťahu k podanej kasačnej sťažnosti v zákonnej lehote stanovenej v § 450 ods. 3 SSP nezaujal stanovisko.

4.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

9. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

10. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

11. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

12. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

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

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u Daňového subjektu Daniel Škuta v dňoch 18. januára až 03. októbra 2018 daňovú kontrolu

o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101902552/2018, zo dňa 26. septembra 2018. Daňový subjekt v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2015 vyčísľil daňovú povinnosť vo výške 871,40 eura, a teda sumu o 45.397,38 eura nižšiu, ako zistil správca dane daňovou

kontrolou. Správca dane po kontrole znížil vynaložené výdavky o sumu 37.147, eur, predstavujúcu úhradu faktúr spoločnosti Podháaj, s. r. o. Následne správca dane po kontrole znížil vynaložené výdavky o sumu 26.180,- eur, predstavujúcu úhradu faktúr spoločnosti PHARMADATE, s. r. o., zaúčtovaných v účtovnej evidencii, ďalej znížil výdavky o sumu 24.530,- eur, predstavujúcu úhrady prijatých faktúr od spoločnosti ZCC, s. r. o., zaúčtované ako daňové výdavky, znížil daňové výdavky o sumu 15.350,-eur, predstavujúcu úhrady prijatých faktúr od spoločnosti Z-CENTRUM, s. r. o., znížil tiež daňové výdavky o sumu 11.242,-eur, predstavujúcu úhrady prijatých faktúr od spoločnosti SLOVAK ACTUAL, s. r. o. a napokon po kontrole znížil vynaložené výdavky o sumu 30.625,- eur, predstavujúcu úhrady faktúr spoločnosti VLT-GAME, s. r. o. Správca dane prvostupňovým správnym rozhodnutím o vyrubení rozdielu dane č. 102266876/2018 zo dňa 16. novembra 2018, vyrubil daňovému subjektu N. H. rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015 v sume 45.397,38 eura podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku. Žalovaný v postavení odvolacieho orgánu napadnutým rozhodnutím zo dňa 28. februára 2019, rozhodnutie správcu dane potvrdil.

15. Predmetom kasačného konania bolo preskúmanie rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 2S/52/2019-52, vydaného dňa 04. decembra 2019 ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, ktorým krajský súd rozhodol tak, že podľa § 190 SSP zamietol správnu žalobou kasačného sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100532498/2019, zo dňa 28. februára 2019.

5.

16. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súde v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

17. Kasačný súd považoval za potrebné upriamiť pozornosť na ustanovenie § 139 ods. 2 SSP, v zmysle ktorého v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

18. Podľa ust. § 440 ods. 1 SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

19. Podľa § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 28. februára 2019 (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) 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.

20. Podľa § 17 ods. 1 písm. a) zák. č. 595/2003 Z. z. pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva¹⁾ alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 , z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

21. Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zák. č. 595/2003 Z. z. výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

22. Podľa § 21 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z. z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval,¹⁾ výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej

a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),

b) výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,

c) úplatky alebo iné neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo alebo sprostredkovane aj vtedy, ak v príslušnom štáte je poskytnutie takéhoto úplatku alebo inej neoprávnenej výhody obvykle tolerované,

d) výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,

e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi¹⁵⁾ okrem výdavkov (nákladov) vynaložených zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) za podmienok ustanovených osobitným predpisom⁸⁹⁾ a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi,¹⁰³⁾

f) výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e) , pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia; v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov, v ktorých zamestnávateľ zabezpečuje ubytovanie podľa § 19 ods. 2 písm. s) druhého bodu , sa za príjmy považuje aj nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi na účel zabezpečenia jeho ubytovania,

g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),

h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 17 eur za jeden predmet, pričom za reklamné predmety sa nepovažujú

1. darčkové reklamné poukážky,

2. tabakové výrobky okrem daňovníka, u ktorého je výroba tabakových výrobkov hlavným predmetom činnosti,

3. alkoholické nápoje okrem alkoholických nápojov podľa osobitného predpisu^{103a)} v úhrnnej výške najviac 5 % zo základu dane; uvedené sa nevzťahuje na daňovníka, u ktorého je výroba alkoholických nápojov hlavným predmetom činnosti,

i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e) , p) a w) ,

j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahrňané do základu dane,

k) výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií,

l) výdavky na technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie hnutelnej veci a nehnuteľnosti využívanej na základe zmluvy o výpožičke^{103aa)} okrem výdavkov na energie vynaložených užívateľom v súvislosti s užívaním takej hnutelnej veci alebo nehnuteľnosti.

6.

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 SSP prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov napadnutého rozsudku Krajského súdu v Žiline. Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému uzneseniu po oboznámení sa s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

24. Žalobca napadol kasačnou sťažnosťou z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g), SSP rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá ako nedôvodná podľa § 190 SSP. Kasačný súd v tejto súvislosti považuje za potrebné zdôrazniť, že nesprávnym právnym posúdením sa rozumie subsumovanie skutkového stavu pod normu hmotného práva alebo procesného práva, ktorá v hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci konkrétne spočíva v tom, že súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval.

25. Námietku žalobcu týkajúcu sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom vyhodnotil kasačný súd ako dôvodnú, i keď z odlišných dôvodov. Z obsahu žaloby, skutkových okolností a právnej argumentácie žalobcu jednoznačne vyplýva, že predmetom daňovej kontroly vykonanej u kasačného sťažovateľa bola kontrola dane z príjmu fyzickej osoby za rok 2015, a teda následné vydanie rozhodnutia o dôvodnosti uplatnených daňových výdavkov súvisiacich s daňou, problematiku určenia a vyrubenia ktorej nepochybne upravujú príslušné ustanovenia zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Na účely tohto zákona sa rozumie daňovníkom fyzická alebo právnická osoba, pričom predmetom dane je najmä príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12. Príjmom podľa zák. č. 563/2009 Z. z. je potrebné rozumieť peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak; za nepeňažné plnenie fyzickej osoby, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11, sa považuje aj prijatie zmenky ako platobného prostriedku, ktorou dlžník uhradil pohľadávku veriteľovi, ktorý je fyzickou osobou,

26. Krajský súd žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia správneho aktu žalovaného, preskúmal a žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol z dôvodov, že žalobca výdavky dostatočne a hodnoverne nepreukázal, okrem predložených vystavených faktúr, ktorým chýbal podrobný položkový opis druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, neboli žalovaným prijaté ako dôkazy o realizácii obchodov ani predložené fotografie a výkresy, pretože odfotografované výrobky a predložená projektová dokumentácia vierohodne nepreukazovali, že boli realizované, vyrobené uvedenými dodávateľmi. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd vo veci aplikoval predovšetkým ustanovenia

§ 19 ods. 1, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ktorý sa však na posudzovanú vec nevzťahuje. Právny záver Krajského súdu v Žiline je z tohto dôvodu nesprávny, nevychádza z relevantných právnych predpisov a je v rozpore s ustanovením čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Pretože krajský súd v danom prípade na vec aplikoval nesprávnu právnu normu zaťažil svoje rozhodnutie vadou v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

27. Kasačný súd uvádza, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 SSP. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to,

že nebolo vydané
v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

28. Odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu, z ktorého nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd postupoval pri posudzovaní rozhodných skutočností v prejednávanej veci, nevyhovuje zákonným požiadavkám, ktoré Správny súdny poriadok kladie na obsah odôvodnenia rozhodnutia a v konečnom dôsledku takéto rozhodnutie zasahuje do základných práv účastníka správneho súdneho konania, ktorý má nárok na to, aby bola jeho vec spravodlivo posúdená. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybné. Úlohou krajského súdu v preskúmvacom konaní bolo posúdiť zákonnosť postupu a rozhodnutia (opatrenia) orgánu verejnej správy v medziach žaloby, pričom v danom prípade krajský súd týmto spôsobom nepostupoval. Na žalobné námietky žalobcu nereagoval relevantnou argumentáciou, pretože pri právnom posúdení veci neaplikoval právnu normu, ktorá bola pre správne vyhodnotenie a právne posúdenie uvedenej veci relevantná.

29. Kasačný súd rovnako poukazuje na nesprávnu argumentáciu krajského súdu, opierajúcu sa o judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach, v ktorých boli predmetom súdneho preskúmania rozhodnutia správcu dane o vzniku nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, vydané podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, nie podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu.

30. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Svojím postupom krajský súd porušil právo žalobcu na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

31. Kasačný súd záverom poukazuje na charakter kasačnej sťažnosti ako opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu, a preto nie je možné konaním pred kasačným súdom nahrádzať konanie pred krajským súdom. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca a relevantným spôsobom namietaná, musí byť predmetom posúdenia krajským súdom.

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

33. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 31S/35/2019-52, zo dňa 4. decembra 2019, podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 SSP) v odôvodnení rozhodnutia v súlade s § 139 SSP náležite objasnil právne posúdenie veci a vysporiadal sa s námietkami a argumentami účastníkov konania.

7.

34. O náhrade trov konania kasačný súd rozhodol s poukazom na ustanovenie § 467 odsek 1 SSP, resp. 467 ods. 3 SSP, podľa ktorého ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

35. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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