

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/2/2017
Identifikačné číslo spisu: 1015201546
Dátum vydania rozhodnutia: 06.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1015201546.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a členov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: FESTAP s.r.o., so sídlom Hattalova 2, Bratislava, IČO: 31 587 828, právne zastúpený: Advokátska kancelária Michal Maťaš, s.r.o., so sídlom Sabinovská 12, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 914006/2015 zo dňa 16. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/224/2015-40 zo dňa 8. septembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/224/2015-40 zo dňa 8. septembra 2016 z a m i e t a.

Kasačnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 914006/2015 zo dňa 16.06.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 24800/2015 zo dňa 10.03.2015. Prvostupňový správny orgán vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 4.676,51 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010.

1.2 V odôvodnení napadnutého rozsudku sa krajský súd na úvod zaoberal dôkazným bremenom a v tejto súvislosti uviedol, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu, ktorý je iniciátorom odpočítania dane. Jeho povinnosťou je preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný. Predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na

odpočítanie dane, samotné faktúry, kúpne zmluvy a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. V prejednávanej veci krajský súd preto nemohol súhlasiť s námietkou žalobcu, že správca dane neunesol v konaní dôkazné bremeno. Uniesť dôkazné bremeno je povinnosťou daňovníka a nie daňového úradu.

1.3 Krajský súd konštatoval, že rozdiel dane, ktorý správca dane zistil daňovou kontrolou vznikol z dôvodu, že daňový subjekt si zaúčtoval do daňových nákladov v zdaňovacom období roka 2010 na účet 518001 - Služby telefón, faktúry od dodávateľa Slovak Telekom, a.s., v celkovej sume 309,36 € za dodávku služieb MAGIO TV Klasik + Internet + TV Balíček na základe zmluvy o pripojení služby a nájme, ktorú spoločnosť FESTAP s.r.o., uzatvorila s poskytovateľom Slovak Telekom, a.s.. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že napriek výzvam daňového úradu, daňový subjekt nepredložil úplne dôkazy, ktoré by preukazovali zahrnutie uvedených nákladov do daňových výdavkov. Krajský súd konštatoval, že správca dane postupoval v súlade s § 17 daňového poriadku, keď upravil základ dane o sumu 309,36 €, a to vzhľadom k tomu, že daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky si daňovník účtuje a výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

1.4 Daňový subjekt si zaúčtoval do daňových nákladov v zdaňovacom období roka 2010 na účet 518025 - Nájomné, chata Látky ako prenájom spoločenských priestorov v celkovej sume 2.400,- € na základe zmluvy o nájme nehnuteľností. Taktiež daňový subjekt zaúčtoval do daňových nákladov Cestovné zahraničie, Vreckové zamestnancov, Ostatné nešpecifikované služby, Spotreba PHM náklady na pracovné cesty. Daňový subjekt však k svojim tvrdeniam nepredložil všetky dôkazy o využívaní prenajatých priestorov, taktiež na základe výziev správcu dane žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie pracovných ciest tak, ako to žalobca tvrdil, nepredložil zápisy jednotlivých rokovaní s obchodnými partnermi, nepredložil evidenciu prevádzky na všetky motorové vozidlá, resp. iné dôkazy jednoznačne preukazujúce reálne uskutočnenie pracovných ciest tak, ako ich uvádzal daňový subjekt (žalobca). K položke, ktorú si žalobca zaúčtoval v predmetnom zdaňovacom období (krátkodobý hmotný majetok) krajský súd uviedol, že v tomto prípade obdobne ako v predchádzajúcich prípadoch tiež žalobca nereagoval dostatočným spôsobom na výzvu správcu dane na predloženie dôkazov preukazujúcich oprávnenosť zahrnutia uvedených nákladov do daňových výdavkov v súlade s definíciou daňového výdavku.

1.5 K námietke žalobcu ohľadom nezákonnosti doručovania protokolu o výsledku daňovej kontroly krajský súd uviedol, že s touto nie je možné sa stotožniť. Žalobca zastáva názor, že protokol o výsledku ukončenej kontroly mu nebol doručený v zákonnej jednoročnej lehote, a preto je možné celú kontrolu považovať za kontrolu nezákonnú, resp. rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane považoval žalobca za rozhodnutie, ktoré bolo získané nezákonným spôsobom. Krajský súd konštatoval, že je logické, že daňový orgán nedokončením daňovej kontroly v určených lehotách zasahuje do práva daňového subjektu na prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov. Samotné prerokovanie protokolu a následné vydanie platobného výmeru, či dodatočného platobného výmeru sú výstupy daňového úradu zákonnými so všetkými právnymi dôsledkami, ktoré vyvolávajú. V týchto súvislostiach netreba zabúdať na fakt, že pokiaľ neukončenie daňovej kontroly zapríčňuje daňový subjekt svojou nespôlpracou so správcou dane, ide o prieťahy zavinené daňovým subjektom a takúto situáciu nemôže súd posúdiť ako zbytočné prieťahy zavinené daňovým orgánom.

1.6 Krajský súd v súvislosti s doručovaním protokolu o výsledku daňovej kontroly poukázal na skutočnosť, že zamestnanci správcu dane v danom prípade postupovali v súlade so zákonom a v súlade s dohodou s právnym zástupcom žalobcu a zaslali predmetný protokol na adresu zástupcu daňovníka podľa § 30 ods. 1 daňového poriadku. Zamestnanci správcu dane túto písomnosť doručovali dňa 25.11.2014 na adrese sídla zástupcu daňového subjektu, kde sa však tento v rozhodnom čase nenachádzal. Následne, keďže nereagoval ani na telefonické, ani e-mailové výzvy, doručovali túto zásielku na adresu jeho trvalého pobytu - Q, ktorú mal uvedenú v občianskom preukaze. Na tejto adrese sa však právny zástupca žalobcov nenachádzal a na základe oznámenia jeho otca mu doručovali

predmetnú zásielku na G. kde sa mal právny zástupca žalobcu zdržiavať. Správca dane následne po uvedených úkonoch doručoval písomnosť zástupcovi daňového subjektu prostredníctvom Kriminálneho úradu Finančnej správy v súlade s § 5 ods. 3 písm. j/ bod 3 zákona č. 333/2011 Z. z. Výzvu s protokolom, ktorá bola doručovaná prostredníctvom Kriminálneho úradu Finančnej správy prevzal splnomocnený zástupca daňového subjektu Mgr. Michal Maťaš dňa 04.12.2014, pričom deň doručenia protokolu je možné považovať za deň ukončenia daňovej kontroly v súlade s § 15 daňového poriadku. Podľa názoru krajského súdu bola teda lehota na výkon daňovej kontroly dodržaná.

2.

2.1 Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalobca domáhal, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/224/2015-40 zo dňa 08.09.2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.2 V dôvodoch kasačnej sťažnosti sa žaloba vyjadrovala k jednotlivým uplatneným daňovým nákladom. Za účelom preukázania oprávnenosti zahrnutia výdavkov na prenájom spoločenských priestorov v chate Y. do daňových nákladov žalobca na výzvu správcu dane predložil 12 zápisov vrátane príloh z porád vrcholového vedenia vykonaných v prenajatých priestoroch. Za účelom preukázania existencie nájomnej zmluvy žalobca predložil správcovi dane zmluvu o nájme zo dňa 04.01.2010. Žalobca mal za to, že preukázal správcovi dane, že spoločenské priestory využíval v súlade s uzavretou zmluvou o nájme pre potreby porád vedenia. To, či v záznamoch sú uvedené konkrétne mená zamestnancov, alebo nie, je právne irelevantné. Požiadavka správcu dane na uvedenie konkrétnych mien zamestnancov a príloh je podľa žalobcu nezákonná, keďže prekračuje hranicu proporcionality a má charakter forenzného dokazovania.

2.3 Žalobca mal za to, že bolo povinnosťou práve správcu dane preukázať existenciu takých skutočností, ktoré vierohodnosť, preukázanosť, správnosť či úplnosť predložených zápisov celkom vyvracajú. Ak totiž daňový subjekt predloží doklady preukazujúce správnosť a hodnovernosť daňových výdavkov, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Dôkazné bremeno daňového subjektu v daňovom konaní nie je bezhraničné a nemôže dosahovať charakter forenzného dokazovania.

2.4 Z napadnutého rozsudku, z rozhodnutia žalovaného ani z rozhodnutia správcu dane nie je podľa žalobcu zrejmé, z akého dôvodu správca dane vylúčil z daňových výdavkov práve 50% nákladov na nájomné za prenájom spoločenských priestorov a nie menej, ani prečo správca dane neakceptoval predložené dôkazy o využívaní týchto priestorov. Týmto došlo k porušeniu čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“). Skutočnosť, či žalobca využíval predmet nájmu aj na niektorý z ďalších zmluvne dohodnutých účelov predmetu nájmu je právne irelevantné a nie je dôvodom pre úpravu základu dane. Žalobca v tejto súvislosti poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-463/14 Asparuchovo Lake Investment Company OOD.

2.5 V súvislosti so zahrnutím výdavkov na pracovné cesty do daňových nákladov žalobca uviedol, že v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane všetky účtovné doklady, ktoré je potrebné vyhotovovať pri realizácii zahraničných pracovných ciest a tieto boli z formálneho ako aj z vecného hľadiska správne. Existenciu zahraničných pracovných ciest v kontrolovanom zdaňovacom období preukázal žalobca nie len účtovnými dokladmi, ale aj inými hodnovernými dôkaznými prostriedkami. Žalobca predložil správcovi dane interné doklady o vyúčtovaní pracovných ciest, výdavkové pokladničné doklady, správy z pracovných ciest, písomné potvrdenia obchodných partnerov o realizácii obchodných stretnutí, ako aj odberateľské faktúry preukazujúce prínos pracovných ciest z hľadiska príjmov žalobcu, ktoré preukazovali uskutočnenie rokovaní a opodstatnenosť pracovných ciest a súvislosť medzi rokovaniami a dosiahnutými výnosmi. Žalobca taktiež pri jednotlivých pracovných cestách riadne špecifikoval osoby, s ktorými rokoval, miesta rokovania, celkovú dĺžku pracovných ciest a napokon aj samotný účel pracovných ciest. Správca dane, žalovaný a následne aj krajský súd neuznali

predložené doklady en bloc, bez toho, aby ich riadne vyhodnotili. Prehlásenia obchodných partnerov o realizácii obchodných rokovaní považovali správca dane i žalovaný za lživé, dodatočne vystavené a antidatované. Uvedeným konaním správcu dane, žalovaného u krajského súdu taktiež došlo podľa žalobcu k porušeniu čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky i práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

2.6 V súvislosti s dôkazným bremenom žalobca uviedol, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní rozdelené medzi správcu dane a daňový subjekt. V prejednávanej veci predložením účtovných a daňových dokladov prešlo dôkazné bremeno na správcu dane. Žalobca ako daňový subjekt svoje dôkazné bremeno uniesol a toto prešlo na správcu dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/9/2012, ako aj sp. zn. 3 Sžf 1/2011. Krajský súd sa podľa žalobcu s jeho námietkou týkajúcou sa prekročenia hranice proporcionality rozsahu dokazovania správcom dane nevysporiadal.

2.7 Ohľadom zahrnutia výdavkov na dodávku služieb MAGIO TV Klasik + Internet + Tv Balíček na základe Zmluvy o pripojení a nájme uzatvorenej žalobcom so spoločnosťou Slovak Telekom, a.s., do daňových nákladov žalobca uviedol, že v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane daňové doklady a účtovné doklady uvedených služieb a poskytol vyčerpávajúce vysvetlenie ohľadom potreby týchto služieb, ktoré správca dane hodnoverne nespochybnil.

2.8 Pokiaľ ide o využitie krátkodobého hmotného majetku (fotografickej techniky) žalobcom pri výkone aplikovaného výskumu technológie smaltovania tvarových výrobkov, toto žalobca v priebehu daňovej kontroly jednoznačne a hodnoverne preukázal správcovi dane znaleckým posudkom č. 37/2014. Správca dane sa so závermi znaleckého posudku nevysporiadal a pri hodnotení tohto dôkazu porušil § 3 ods. 3 daňového poriadku.

2.9 Rozsudok krajského súdu sa žalobcovi javil ako arbitrárny, odôvodnenie je síce rozsiahle, avšak nedáva odpovede na jednotlivé sporné otázky. Krajský súd sa riadne nevysporiadal s argumentáciou žalobcu.

3.

3.1 K podanej kasačnej sťažnosti sa vyjadril aj žalovaný svojim podaním zo dňa 09.12.2016, kde navrhol, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/224/2015-40 zo dňa 08.09.2016 podľa § 461 SSP zamietol.

3.2 Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti taktiež zaoberal jednotlivými zaúčtovanými daňovými nákladmi žalobcu. Žalobca k svojim tvrdeniam nepredložil dôkazy o využívaní prenajatých priestorov, a preto správca dane neuznal predmetné náklady v plnej výške za daňové náklady. Čiastočné uznanie daňových nákladov vyplynulo z nedostatočného preukázania zaúčtovaných nákladov, keďže žalobca nedoplnil nedostatočné údaje o ďalšie údaje ako napr. o zoznam zúčastnených osôb a obchodných partnerov, s ktorými prebiehali rokovania. Námietka žalobcu o skutočnosti, či využíval alebo nevyužíval predmet nájmu aj na niektorý z ďalších zmluvne dohodnutých účelov nájmu, je právne irelevantná a nie je dôvodom pre úpravu základu dane.

3.3 V súvislosti so zaúčtovaním nákladov na pracovné cesty žalovaný uviedol, že žalobca nepredložil všetky dôkazy. Písomné vyjadrenie zo dňa 14.10.2014 neobsahovalo všetky požadované doklady, keďže cestovné príkazy stále neobsahovali všetky povinné atribúty, ktorými by daňový subjekt jednoznačne potvrdil uskutočnenie pracovných ciest, a to uvedenie konkrétneho miesta konania pracovných ciest. Žalobca taktiež nepredložil záznamy o prevádzke motorových vozidiel ku všetkým motorovým vozidlám, ktoré v roku 2010 používal na podnikateľskú činnosť. K potvrdenia od obchodných partnerov žalobcu žalovaný uviedol, že tieto potvrdenia sú vystavené dodatočne a nie je možné ich považovať za

jednoznačný dôkaz o tom, že pracovné cesty sa uskutočnili tak, ako tvrdí daňový subjekt. Žalobca predložil potvrdenia od obchodných partnerov len za tie dni pracovných ciest, ktoré boli predmetom kontrolného zistenia správcu dane a potvrdzujú deň uskutočnenia rokovania, avšak nepreukazujú konkrétne miesto rokovania ani dĺžku trvania rokovania.

3.4 Požiadavka uvedenia konkrétnych údajov týkajúcich sa zahraničných pracovných ciest je nevyhnutná z dôvodu preukázania výdavkov na daňové účely v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Uvedenie konkrétneho miesta rokovania, trvajúceho cca 12 hodín s obchodnými partnermi, ktoré sa podľa daňového subjektu uskutočnili vo Viedni s podnikateľmi z Ruska, Ukrajiny, Rumunska a Španielska je nevyhnutné a podstatné. Žalobca správcovi dane však nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by preukázali trvanie pracovnej cesty minimálne 12 hodín (napr. parkovacie lístky vo Viedni). Ďalšími predloženými dokladmi boli potvrdenia obchodných partnerov, pričom všetky tieto potvrdenia boli rovnako naformulované a boli na nich uvedené výlučne dátumy, ktoré správca dane spochybnil, hoci sa daňový subjekt stretol s týmito obchodnými partnermi i v iných termínoch.

3.5 Žalobca sa v podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril k ďalším pracovným cestám, ku ktorým dodatočne vypracoval správy a nepredložil dôkazy o ich uskutočnení v priebehu daňovej kontroly ani počas výkonu vyrubovacieho konania. Z dôvodu, že žalobca dostatočne nepreukázal uskutočnenie zahraničných pracovných ciest, správca dane v zmysle § 17 a § 19 ods. 2 písm. d/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov upravil základ dane v zdaňovacom období 2010 o sumu 8.253,91 €.

3.6 K citovanej judikatúre ohľadom rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní žalovaný uviedol, že žalobca zámerne citoval len niektoré časti z predmetných rozsudkov, avšak tieto sa týkajú iných kontrolných zistení správcov dane, a to preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľmi. Pri vydávaní rozsudkov súdne orgány posudzujú jednotlivé prípady individuálne, a preto nie je možné uplatňovať závery súdnych rozhodnutí na prípadné ďalšie sporné otázky, vzťahujúce sa na iné daňové subjekty. Preukazovanie uskutočnených služieb je povinnosťou daňového subjektu. Povinnosť predkladať záznamy, doklady, ktoré preukazujú hospodárske, finančné a účtovné prípady ako aj dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia vyplýva daňovému subjektu z § 45 ods. 2 daňového poriadku. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o preukazovaných skutočnostiach, nie je povinný dokazovať ich neuskutočnenie, ale daňový subjekt musí viesť preukázať ich realizáciu. Z dôvodu, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno vo veci oprávnenosti zahrnutia predmetných dodávateľských faktúr do daňových nákladov, správca dane zvýšil výsledok hospodárenia daňového subjektu.

3.7 V súvislosti s dĺžkou lehoty na výkon daňovej kontroly sa žalovaný stotožnil s odôvodnením vyjadreným v napadnutom rozsudku, konkrétne že pokiaľ neukončenie daňovej kontroly zapríčiňuje daňový subjekt svojou nespolupracou so správcom dane, ide o priet'ahy zavinené daňovým subjektom a takúto situáciu nemôže súd posúdiť ako zbytočné priet'ahy zavinené daňovým orgánom. Zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku bola podľa žalovaného dodržaná.

3.8 Pokiaľ ide o zaúčtovanie služieb MAGIO TV Klasik + Internet + TV Balíček do daňových nákladov, na základe zmluvy o pripojení služby a nájme v byte konateľa spoločnosti, žalovaný uviedol, že z dôvodu, že dodávka predmetných služieb nebola využívaná v sídle daňového subjektu, ale na súkromnej adrese konateľa daňového subjektu, pričom žiadna časť bytu nie je vyčlenená na podnikanie, správca dane požiadal o doplnenie údajov a preukázanie ich pravdivosti. Žalobca uviedol 9 mien zahraničných osôb, ktoré boli v byte ubytované, avšak bez uvedenia konkrétneho dátumu ubytovania a bez predloženia akéhokoľvek dôkazu, ktorý by preukazoval toto tvrdenie. Žalobca nevyužíval na obchodné rokovania so zahraničnými obchodnými partnermi svoje vlastné priestory na adrese sídla daňového subjektu, resp. odštepného závodu, ale tvrdil, že rokovania so zahraničnými obchodnými partnermi sa uskutočňovali v zahraničí, najčastejšie vo Viedni, v byte konateľa žalobcu na adrese X. a v chate Y., prenajatej od manželky konateľa žalobcu. Daňový subjekt však svoje slovné vyjadrenia nepodložil dôkazmi.

3.9 V súvislosti so zaúčtovaním hmotného majetku za fotografickú techniku žalovaný uviedol, že posudok, ktorý žalobca predložil, neobsahuje žiadne dokumenty, na základe ktorých bol vystavený a nie

je dostatočným dôkazom o použití predmetnej fotografickej techniky a trvaní výskumu. Daňový subjekt podľa žalovaného nepreukázal, že zakúpená fotografická technika bola použitá a v tak extrémne krátkom čase aj znehodnotená pri výskume. Tvrdenie znalca o skutočnosti, že bol osobne prítomný a videl opotrebovanie použitej techniky, je podľa žalovaného irelevantné, pretože nemôže potvrdiť, že práve iba novokúpená optická technika bola použitá vo výskume. Navyše, výskum prebiehal v rokoch 2008 - 2011, no v posudku sa uvádza iba jeho použitie a znehodnotenie optickej techniky, ktorá bola zakúpená výlučne v období marec - jún 2010. Z celého obsahu znaleckého posudku podľa žalovaného vyplýva, že bol vypracovaný na mieru z dôvodu potvrdenia konkrétnej fotografickej techniky pri výskume technológie smaltovania. Žalobca nepredložil dokumenty, ktoré by zachytávali rozloženie optickej techniky v priebehu výskumného procesu, popis, ako boli jednotlivé komponenty optickej techniky pri fotografovaní smaltovania umiestnené.

3.10 Žalovaný mal za to, že v konaní daňových orgánov nedošlo k porušeniu zásad zákonnosti, na vydanie rozhodnutia boli splnené procesné aj hmotnoprávne podmienky, pretože daňový úrad vykonal vo veci dostatočné dokazovanie, na základe ktorého správne zistil skutkový stav veci a vyvodil z neho správny právny názor.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 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).

4.2 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 1S/224/2015-40 zo dňa 08.09.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 914006/2015 zo dňa 16.06.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 24800/2015 zo dňa 10.03.2015. Správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4.676,51 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010.

4.3 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.

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

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

4.7 Kasačný súd po oboznámení sa s administratívnym spisom zistil nasledovný skutkový stav: Správca dane vykonal u žalobcu ako u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010. Daňová kontrola bola začatá dňa 10.12.2013. O výsledku daňovej kontroly bol spísaný Protokol č. 9103404/5/5099478/2014 zo dňa 19.11.2014 (ďalej len „protokol“), ktorý bol doručený daňovému subjektu dňa 04.12.2014. Týmto dňom bola daňová kontrola ukončená.

4.8 Správca dane počas daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 priznal daň vo výške 5.901,69 €, čo predstavuje o 4.676,51 € menej ako zistil daňovou kontrolou. Rozdiel dane vznikol z nasledovných

dôvodov:

- daňový subjekt zaúčtoval do daňových nákladov v zdaňovacom období roka 2010 na účet 518001-Služby telefón faktúry od dodávateľa Slovak Telekom, a.s., v celkovej sume 309,36 € za dodávku služieb MAGIO TV Klasik + internet + TV Balíček na základe zmluvy o pripojení služby a nájme, ktorú žalobca uzatvoril s poskytovateľom Slovak Telekom, a.s.,
- daňový subjekt zaúčtoval do daňových nákladov v zdaňovacom období roka 2010 na účet 518025-Nájoné, chata Y.y prenájom spoločenských priestorov v chate Y. v celkovej sume 2.400,- € na základe Zmluvy o nájme nehnuteľnosti zo dňa 04.01.2010, ktorú žalobca uzatvoril s prenajímateľom M. W.,
- daňový subjekt zaúčtoval do daňových nákladov na ťarchu účtu 512012-Cestovné zahraničie, na ťarchu účtu 512017-Vreckové zamestnancov, na ťarchu účtu 518099-Ostatné nešpecifikované služby a na ťarchu účtu 501-Spotreba PHM, náklady na pracovné cesty, u ktorých nebolo preukázané uskutočnenie pracovných ciest, tak ako tvrdí daňový subjekt,
- daňový subjekt zaúčtoval v kontrolovanom zdaňovacom období na ťarchu účtu 112028-Krátkodobý hmotný majetok - fotografická technika.

4.9 Správca dane niekoľkokrát vyzýval daňový subjekt k preukázaniu oprávnenosti zahrnutia predmetných nákladov do daňových výdavkov v súlade s definíciou daňového výdavku podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov. Daňový subjekt však opakovane predkladal len faktúry či iné obdobné účtovné doklady, resp. dôkazy, ktoré s určitosťou nepreukázalo oprávnenosť zahrnutia nákladov do daňových výdavkov. Na základe uvedeného vydal správca dane rozhodnutie č. 24800/2015 zo dňa 10.03.2015, ktoré bolo následne potvrdené napadnutým rozhodnutím žalovaného.

5.

5.1 Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

5.2 Podľa § 19 ods. 2 zákona o dani z príjmov, daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú

- a) výdavky (náklady), ktoré je daňovník povinný uhradiť podľa osobitných predpisov,
- b) výdavky (náklady) na prevádzku vlastného zariadenia na ochranu životného prostredia podľa osobitných predpisov,
- c) výdavky (náklady) na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie vynaložené na
 1. bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a hygienické vybavenie pracovísk,
 2. starostlivosť o zdravie zamestnancov v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi a na vlastné zdravotnícke zariadenia,
 3. vzdelávanie a rekvalifikáciu zamestnancov, vlastné vzdelávacie zariadenia,
 4. výchovu a vzdelávanie žiakov v stredných odborných školách a žiakov v odborných učilištiach, s ktorými má zamestnávateľ uzavretú pracovnú zmluvu podľa osobitného predpisu na finančné zabezpečenie žiakov a hmotné zabezpečenie žiakov, na činnosť stredísk praktického vyučovania nad rámec poskytnutých normatívnych finančných prostriedkov 86ab) a na prevádzku strednej odbornej školy nad rámec poskytnutých normatívnych finančných prostriedkov,
 5. príspevky na stravovanie zamestnancov poskytované za podmienok ustanovených osobitným predpisom,
 6. mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu ustanovenom pracovnoprávnymi predpismi okrem cestovných náhrad podľa osobitných predpisov,
- d) cestovné náhrady do výšky, na ktorú vzniká nárok podľa osobitných predpisov, a vreckové pri zahraničnej pracovnej ceste poskytované podľa osobitného predpisu,
- e) výdavky (náklady) daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 vynaložené v súvislosti s činnosťou vykonávanou v inom mieste, ako je miesto, v ktorom činnosť pravidelne vykonáva, najviac vo výške,

aká je ustanovená pre zamestnancov podľa osobitného predpisu, a to na stravovanie, ubytovanie, cestovné dopravnými prostriedkami a nevyhnutné výdavky spojené s pobytom v tomto mieste; ak daňovník na cestovanie využije vlastné osobné motorové vozidlo nezahrnuté do obchodného majetku, uplatní výdavky (náklady)

1. do výšky náhrady za spotrebované pohonné látky podľa cien platných v čase ich nákupu a základnej náhrady za každý jeden km jazdy podľa osobitného predpisu, alebo

2. vo forme paušálnych výdavkov do výšky 50% z celkového preukázaného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne,

f) výdavky (náklady) vo výške úhrnu obstarávacích cien akcií a úhrnu obstarávacích cien ostatných cenných papierov v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k ich predaju, do výšky úhrnu príjmov z ich predaja s výnimkou

1. cenných papierov prijatých na trh burzy cenných papierov, pri ktorých obstarávacia cena nie je vyššia a príjem z predaja nie je nižší ako odchýlka 10% od priemerného kurzu zverejňovaného burzou cenných papierov v deň ich nákupu a predaja alebo ak cenný papier nebol tento deň obchodovaný, posledný zverejnený priemerný kurz, pri ktorých sa uzná ako výdavok (náklad) obstarávacia cena akcií, alebo pri ostatných cenných papieroch obstarávacia cena upravená o rozdiel z ocenenia na reálnu hodnotu podľa osobitného predpisu zahrňovaný do základu dane,

2. dlhopisu, pri ktorom je predajná cena nižšia najviac o výšku výnosu z dlhopisu zahrnutého do základu dane do doby predaja alebo splatnosti dlhopisu,

3. daňovníkov, ktorí vykonávajú obchodovanie s cennými papiermi podľa osobitného predpisu, ktorým sa výdavok (náklad) na obstaranie cenných papierov uzná do výšky účtovanej ako náklad,

g) výdavky (náklady) vo výške obstarávacej ceny

1. obchodného podielu na obchodnej spoločnosti alebo družstve s výnimkou obstarávacej ceny podielu na akciovej spoločnosti (akcie), pre ktorú platí ustanovenie písmena f), pri jeho predaji len do výšky príjmov z predaja, posudzovaným za každý predaj jednotlivo,

2. zmenky, o ktorej sa účtuje ako o cennom papieri, pri jej predaji len do výšky príjmov z predaja, posudzovanej za každý predaj jednotlivo,

h) výdavok (náklad) do výšky odpisu menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej neuhradenej časti vrátane úrokov z omeškania a poplatkov z omeškania a iných platieb, ktoré zvyšujú pohľadávku z dôvodu oneskorenej úhrady (ďalej len "prísľušenstvo"), ak je toto prísľušenstvo zahrnuté do základu dane podľa § 17 ods. 19, alebo výdavok do výšky odpisu obstarávacej ceny pohľadávky nadobudnutej postúpením, alebo neuhradenej časti u daňovníka zisťujúceho základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. b) a c), alebo u daňovníka, ktorý účtoval v sústave podvojného účtovníctva a zmenil spôsob účtovania na účtovanie v sústave jednoduchého účtovníctva pri pohľadávkach už zahrnutých do príjmov v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, v ktorých účtoval v sústave podvojného účtovníctva, ak

1. súd zamietol návrh na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku alebo zastavil konkurzné konanie pre nedostatok majetku, alebo zrušil konkurz z dôvodu, že majetok dlžníka nepostačuje na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty, alebo zrušil konkurz z dôvodu, že majetok úpadcu nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate, a to aj u daňovníka, ktorý neprihlásil pohľadávku, ale sa preukáže uznesením súdu o zrušení konkurzu z dôvodu, že majetok dlžníka nepostačuje na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty, alebo uznesením súdu, že majetok úpadcu nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate,

2. to vyplýva z výsledku konkurzného konania alebo reštrukturalizačného konania,

3. dlžník zomrel a pohľadávka nemohla byť uspokojená ani vymáhaním od dedičov dlžníka,

4. exekúciu alebo výkon rozhodnutia súd zastaví z dôvodu, že po vydaní rozhodnutia, ktoré je podkladom na exekúciu alebo výkon rozhodnutia, zaniklo ním priznané právo,

5. súd výkon rozhodnutia zastaví z dôvodu, že priebeh výkonu rozhodnutia ukazuje, že výťažok, ktorý sa ním dosiahne, nepostačí na krytie jeho trov alebo majetok dlžníka nepostačuje na krytie nákladov exekučného konania, a to aj pri ostatných pohľadávkach evidovaných daňovníkom voči tomu istému dlžníkovi,

6. zrušený od 1.8.2011 do 31.12.2014,

i) výdavok (náklad) vo výške odpisu menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatennej časti, ak sú súčasne splnené tieto podmienky:

1. k tejto pohľadávke možno tvoriť opravnú položku podľa § 20 ods. 4 písm. b) alebo ods. 14 písm. b),
 2. menovitá hodnota pohľadávky nepresahuje sumu 332,- €,
 3. k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia, v ktorom došlo k odpisu pohľadávky, celková hodnota pohľadávok voči tomu istému dlžníkovi nepresahuje sumu 332,- €,
- j) výdavok (náklad) vo výške odvodu z výt'azku,
- k) výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochranej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržiavania alebo zvýšenia príjmov daňovníka,
- l) výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky
1. podľa cien platných v čase ich nákupu, prepočítané podľa spotreby uvedenej v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze, pričom ak táto spotreba v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze sa nezhoduje so skutočnou spotrebou pohonných látok alebo sa tam neuvádza, vychádza sa zo spotreby preukázanej dokladom vydaným osobou, ktorej bolo udelené oprávnenie autorizácie podľa osobitného predpisu, 88a) alebo doplňujúcimi údajmi výrobcu alebo predajcu preukazujúce inú spotrebu pohonných látok; ak ide o nákladné automobily alebo pracovné mechanizmy, pri ktorých sa táto spotreba v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze nezhoduje so skutočnou spotrebou pohonných látok alebo sa tam neuvádza, podľa preukázanej spotreby vrátane spotreby preukázanej vlastným vnútorným aktom riadenia, ktorý preukázateľným spôsobom určuje a odôvodňuje spôsob výpočtu spotreby pohonných látok, alebo
 2. na základe dokladov o nákupe pohonných látok najviac do výšky vykázaných z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel, alebo
 3. vo forme paušálnych výdavkov do výšky 80% z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najjazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne,
- m) výdavky, na ktorých úhradu boli poskytnuté dotácie, podpory a príspevky poskytnuté z prostriedkov štátneho rozpočtu, rozpočtov obcí, rozpočtov vyšších územných celkov, štátnych fondov a Národného úradu práce zahrňované do príjmov,
- n) odpisy pri majetku, ktorý nie je priamo využívaný daňovníkom, ale slúži na zabezpečenie zdaniteľných príjmov tohto daňovníka a súčasne aj daňovníka, ktorému bol poskytnutý, ak ide o poskytnutie majetku, ktorý slúži na podporu predaja tovaru, služieb alebo výrobkov daňovníka, ktorý tento majetok poskytol na priame využitie inému daňovníkovi,
- o) úhrn výdavkov (nákladov) na deriváty 1) do výšky príjmov (výnosov) z derivátov v úhrne za zdaňovacie obdobie, okrem
1. daňovníkov, ktorí vykonávajú činnosť podľa osobitného predpisu Exportno-importnej banky Slovenskej republiky, poisťovní, pobočiek zahraničných poisťovní, zaisťovní a pobočiek zahraničných zaisťovní, ktorým sa výdavok (náklad) na deriváty uzná do výšky účtovanej ako náklad,
 2. zabezpečovacích derivátov, pri ktorých sa výdavok (náklad) uzná do výšky účtovanej ako náklad,
- p) stravné vynaložené daňovníkom s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 za každý odpracovaný deň v kalendárnom roku, najviac v rozsahu a vo výške ustanovených na kalendárny deň pre časové pásmo 5 až 12 hodín podľa osobitného predpisu, ak daňovníkovi súčasne nevzniká nárok na príspevok na stravovanie podľa osobitného predpisu v súvislosti s výkonom závislej činnosti, alebo daňovník neuplatňuje výdavky (náklady) na stravovanie podľa písmena e),
- r) odpis pohľadávky do výšky opravnej položky, ktorá by bola uznaná za daňový výdavok podľa § 20 ods. 4 alebo ods. 14,
- s) výdavky zamestnávateľa na dopravu na miesto výkonu práce zamestnanca a späť z dôvodu, že hromadnými dopravnými prostriedkami nie je doprava preukázateľne vykonávaná vôbec alebo v rozsahu zodpovedajúcom potrebám zamestnávateľa; ak bola zamestnávateľovi na túto formu dopravy poskytnutá dotácia, podpora alebo príspevok z prostriedkov štátneho rozpočtu, rozpočtu obce alebo rozpočtu vyššieho územného celku, zamestnávateľ môže zahrnúť do výdavkov iba ich časť, o ktorú výdavky prevyšujú skutočne prijatú dotáciu, podporu alebo príspevok.

5.3 Podľa § 19 ods. 3 zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami sú aj

- a) odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 22 až 29),

- b) zostatková cena (§ 25 ods. 3) hmotného majetku a nehmotného majetku pri jeho vyradení predajom alebo likvidáciou alebo pomerná časť zostatkovej ceny vzťahujúca sa na predanú alebo likvidovanú časť majetku; zostatková cena likvidovaného stavebného objektu alebo jeho časti v súvislosti s výstavbou nového stavebného objektu alebo technickým zhodnotením stavby sa zahrnie do obstarávacej ceny,
- c) zostatková cena alebo obstarávacia cena hmotného majetku bezodplatne odovzdaného do vlastníctva organizácie zabezpečujúcej jeho ďalšie využitie podľa osobitného predpisu, ak nie je súčasťou obstarávacej ceny stavby odpisovanej odovzdávajúcim daňovníkom,
- d) zostatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku vyradeného z dôvodu škody do výšky príjmov z náhrad zahrňovaných do základu dane vrátane prijatých úhrad z predaja vyradeného majetku s výnimkou uvedenou v písmene g),
- e) vstupná cena pri predaji hmotného majetku vylúčeného z odpisovania podľa § 23, pričom pri predaji majetku uvedeného v § 23 ods. 1 písm. d) až g), § 23 ods. 2 písm. d) a pozemkov nedotknutých ťažbou možno vstupnú cenu zahrnúť len do výšky príjmu z predaja,
- f) tvorba rezerv a opravných položiek podľa § 20,
- g) škody nezavinené daňovníkom
1. vzniknuté v dôsledku živeľnej pohromy, napríklad zemetrasenia, povodne, krupobitia, lavíny alebo blesku,
 2. spôsobené neznámym páchatelom v zdaňovacom období, v ktorom bola táto skutočnosť potvrdená políciou,
- h) pri postúpení pohľadávky menovitá hodnota pohľadávky alebo jej nesplatená časť do výšky príjmu z jej postúpenia alebo do výšky tvorby opravnej položky, ktorá by bola uznaná za daňový výdavok podľa § 20; u daňovníka s príjmami podľa § 6 účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11, sa uplatní postup podľa § 17 ods. 12 písm. a) a d),
- i) poisťné a príspevky hradené daňovníkom, ktorý je verejnou obchodnou spoločnosťou za spoločníkov tejto spoločnosti, komanditnou spoločnosťou za komplementárov, daňovníkom s príjmami podľa § 6, poisťné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca,
- j) miestne dane a miestny poplatok podľa osobitného predpisu a poplatky vzťahujúce sa na činnosti, z ktorých príjmy podliehajú dani,
- k) daň z pridanej hodnoty
1. ktorú je platiteľ dane z pridanej hodnoty povinný odvieť pri zrušení registrácie podľa osobitného predpisu s výnimkou uvedenou v § 17 ods. 3 písm. d) druhom bode,
 2. ak na jej odpočítanie platiteľ dane z pridanej hodnoty nemá nárok, alebo pomerná časť dane z pridanej hodnoty, ak platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane koeficientom podľa osobitného predpisu,
 3. ak platiteľ dane z pridanej hodnoty má nárok na jej vrátenie v členskom štáte Európskej únie, v ktorom mu boli dodané tovary a služby alebo do ktorého dovezol tovar, ak je daňovým výdavkom tovar a služba, ku ktorým sa daň vzťahuje, v tom zdaňovacom období, v ktorom účtuje o nároku na jej vrátenie 90b) spôsobom podľa osobitného predpisu a ak ide o daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo o daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11, v tom zdaňovacom období, v ktorom uplatní nárok na jej vrátenie spôsobom podľa osobitného predpisu,
 4. ak platiteľ dane z pridanej hodnoty nemá nárok na jej vrátenie v členskom štáte Európskej únie, v ktorom mu boli dodané tovary a služby alebo do ktorého dovezol tovar, ak je daňovým výdavkom tovar a služba, ku ktorým sa daň vzťahuje, z dôvodu, že suma dane z pridanej hodnoty nedosahuje predpísanú výšku na jej vrátenie, v tom zdaňovacom období, v ktorom došlo k úhrade tovarov a služieb,
- l) príspevky na doplnkové dôchodkové sporenie, ktoré platí zamestnávateľ za zamestnanca podľa osobitného predpisu a na doplnkové dôchodkové sporenie v zahraničí rovnakého alebo porovnateľného druhu; tieto príspevky možno uznať v úhrne najviac vo výške 6% zo zúčtovanej mzdy, náhrady mzdy a odmeny zamestnanca, ktorý je účastníkom doplnkového dôchodkového sporenia,
- m) odvod za neplnenie povinného podielu zamestnávania občanov so zmenenou pracovnou schopnosťou a občanov so zmenenou pracovnou schopnosťou s ťažším zdravotným postihnutím podľa osobitného predpisu,
- n) členský príspevok vyplývajúci z nepovinného členstva v právnickej osobe zriadenej na účel ochrany záujmov platiteľa, do výšky 0,5 promile z úhrnu zdaniteľných príjmov za bežné zdaňovacie obdobie, najviac však do výšky 66 388 eur ročne,
- o) úrok pri finančnom prenájme zahrňovaný do základu dane počas celej doby trvania finančného

prenájmu podľa osobitného predpisu,

p) odplaty (provízie) za vymáhanie pohľadávky najviac do výšky vymoženej pohľadávky,

r) členský príspevok vyplývajúci z povinného členstva v právnickej osobe,

s) úroky z úverov na obstaranie dlhodobého hmotného majetku, ak podľa osobitného predpisu sa tieto úroky účtujú v nákladoch,

t) výdavok (náklad) do výšky odpisu menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej neuhradenej časti bez príslušenstva voči Slovenskej republike v zdaňovacom období, v ktorom daňovník upustil od jej vymáhania; v tomto prípade ide vždy len o pohľadávku uznanú Slovenskou republikou.

5.4 Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, Daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

5.5 Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

5.6 Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

5.7 Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

5.8 Podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom

a) doručenia protokolu podľa odseku 8,

b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo

c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

5.9 Podľa § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

6.

6.1 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody:

6.2 Kasačný súd sa v prvom rade zaoberal dodržaním lehoty na výkon daňovej kontroly. Daňová kontrola bola začatá dňa 10.12.2013. Protokol spísaný o výsledku predmetnej daňovej kontroly bol doručený splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu dňa 04.12.2014, t. j. týmto dňom bola v

zmysle § 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku ukončená daňová kontrola. V administratívnom spise sa na č. l. 19 nachádza Výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, kde je zároveň uvedené, že prílohou tejto výzvy bol aj samotný protokol. Výzvu aj s protokolom prevzal Mgr. Michal Maťaš, splnomocnený zástupca žalobcu, dňa 04.12.2014, čo je uvedené na predmetnej výzve a zároveň je to potvrdené aj podpisom a uvedením čísla občianskeho preukazu splnomocneného zástupcu. Daňová kontrola teda bola ukončená v zákonnej jednoročnej lehote a protokol bol taktiež doručený daňovému subjektu v súlade s ustanoveniami daňového poriadku.

6.3 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

6.4 Zákonodarca v ustanoveniach § 19 a nasledujúcich zákona o dani z príjmov ustanovil zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť. Zákonodarca požaduje, aby daňový subjekt preukázal všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

6.5 Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to:

- podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, to znamená, že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom),
- podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a
- podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný).

6.6 Uvedené kritériá musia daňovníci vždy brať v úvahu, a to pri každom konkrétnom výdavku, pretože len v prípade, ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 až 5, § 20, § 21 zákona o dani z príjmov.

6.7 Podmienka vecnosti daňového výdavku je splnená vtedy, ak je výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. To znamená, že musí byť reálny súvis medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom.

6.8 V prejednávanej veci je spornou práve podmienka vecnosti sporných daňových výdavkov. Sporné výdavky sú konkrétne špecifikované vyššie, pri zhodnotení skutkového stavu. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom.

6.9 V preskúmvacom konaní mal kasačný súd preukázané, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné plnenia boli označenými dodávateľmi reálne uskutočnené a či jednotlivé náklady boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu, t. j. či ich možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Podľa názoru kasačného súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vypláva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že výdavky, ktoré deklaroval v daňovom priznaní na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, možno považovať za výdavky podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku.

6.10 Vychádzajúc zo skutkových zistení daného prípadu treba súhlasiť s konštatovaním súdu prvého stupňa, že žalobca deklarované tvrdenia nepreukázal, pritom dôkazné bremeno na preukázanie

uskutočnenia obchodov deklarovaných v daňovom priznaní a preukazovaných faktúrami bolo na ňom, avšak žalobca v celom daňovom konaní nevedel preukázať deklarované tvrdenia, že obchodné transakcie s uvedenými dodávateľmi sa uskutočnili v súlade so zákonom. Za vystavenie dokladov, ktorými preukazuje skutočnosti uvádzané v daňovom priznaní, zodpovedá daňový subjekt. Je teda povinnosťou daňového subjektu spôsobom nevzbudzujúcim akékoľvek pochybnosti preukázať, že daňové doklady ním predložené k daňovej kontrole sú spôsobilé preukázať realitu obchodnej transakcie a tým splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie zníženia základu dane. Žalobca ako daňový subjekt v danej veci neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal oprávnenosť zaradenia všetkých uplatnených nákladov do daňových výdavkov.

6.11 Zákonodarca zveril do pôsobnosti správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, vykonávanie dokazovania, uložiť mu povinnosť, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov a súčasne ustanovil v právnej norme, že ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Zákonodarca v právnej úprave uvádza, že najmä ide o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

6.12 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalobcu, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď žalobu zamietol podľa ustanovenia § 190 SSP. Kasačný súd sa stotožnil s právnou argumentáciou krajského súdu a kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

6.13 Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Bratislave, Najvyšší súd SR ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

7.

7.1 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s §467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov odvolacieho konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

Poučenie:

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