

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/30/2018
Identifikačné číslo spisu: 4016200632
Dátum vydania rozhodnutia: 25.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016200632.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): ITALSLOVA, spol. s r. o., Železničná 17, 941 11 Palárikovo, IČO: 36 520 861, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 27. septembra 2017 č. k. 11S/162/2016-219 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 27. septembra 2017 č. k. 11S/162/2016-219 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 102827995/2016 z 24.03.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 1736580/2015 z 04.12.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby (ďalej len „daň“ resp. „daň z príjmov“) za zdaňovacie obdobie roka 2009 v sume 61.081,17 eura.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku kontroly dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2009, zachytenej v protokole z daňovej kontroly č. 9412402/5/3550662/2014 z 21.07.2014 (ďalej len

„protokol“). Správca dane pri kontrole dane z príjmov použil okrem vlastných zistení, v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku aj zistenia správcu dane z vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2009. Správca dane pri daňovej kontrole zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období zaúčtoval do daňových nákladov na ťarchu účtu 518 014, faktúru č. 290900021 z 09.10.2009 v sume 288.379,46 eura za práce na stavbe 002-00 Demolácia priemyselnej haly, na ulici Hornočermánska Nitra (ďalej len „búracie práce“ a „stavba“), vystavenej spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r.o. Správca dane konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly relevantnými dôkazmi nepreukázal, že búracie práce v zmysle vystavenej faktúry boli reálne vykonané spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r.o., a preto mu neuznal uplatnený náklad v sume 388.379,45 eura za daňový náklad vynaložený v zmysle § 19 zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 595/2003 Z.z.“) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Žalobca tvrdil, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné a že žalobca bol napadnutým a prvostupňovým rozhodnutím ukrátený na svojich právach z dôvodu nezákonného postupu žalovaného a správcu dane.

4. Krajský súd viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal na pojednávaní žalobou napadnuté rozhodnutie ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

5. V súvislosti s tým musí kasačný súd poukázať na to, že krajský súd nevyhovel žiadosti žalobcu na odročenie pojednávania a dňa 27.09.2017 pojednával. Podľa krajského súdu konateľ žalobcu nepreukázal, že bol na pojednávanie na Okresný súd Stará Ľubovňa predvolaný ako svedok, a pokiaľ uprednostnil svedeckú výpoveď v inej právnej veci (hoci takýto dôkaz nebol ešte súdom pripustený), pred svojou vecou v tomto konaní, je to jeho právo, krajský súd však v súlade so zásadou hospodárnosti konania pojednával v neprítomnosti žalobcu, lebo nezistil dôležitý dôvod na odročenie pojednávania.

6. Krajský súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že správca dane a žalovaný sa ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z.z. dôsledne riadili. Pokiaľ si daňovník uplatňuje nárok na uznanie uplatnených výdavkov (na základe dodávateľskej faktúry), ktoré vynaložil na úhradu tovarov a služieb, musí byť schopný preukázať nielen vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov, ale tiež to, že tento tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou (dodávateľom) uvedenou na faktúre. Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku, vyjadrené predloženými dokladmi, je síce jednou z podmienok, aby boli na základe týchto dokladov uznané daňové výdavky, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Jednoducho povedané, ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôžu byť uznané ako daňové výdavky, nakoľko ide o fiktívne výdavky.

7. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane bol i krajský súd toho názoru, že žalobca nepreukázal vynaloženie výdavkov za dodanie tovarov a služieb od spoločnosti SLOVITALY, spol. s r.o. v súlade s ust. § 2 písm. i) a za použitia § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., a preto nemohli byť tieto výdavky uznané za oprávnené náklady (výdavky). Aj podľa krajského súdu nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Iba bezpodmienečné

splnenie týchto dvoch podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov. Ak daňovník kumulatívne tieto dve zákonné podmienky nesplní (čo v danom prípade splnené zo strany žalobcu nebolo), je správca dane a žalovaný oprávnený tieto daňové výdavky neuznať.

8. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, krajský súd dospel k záveru, že správca dane konal v súčinnosti so žalobcom a pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s § 44 až § 47 Daňového poriadku a dokazovanie vo veci viedol podľa § 24 ods. 2, 3, 4 Daňového poriadku. Podľa krajského súdu nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že predložením zmluvy, daňového dokladu ako aj zaevidovaním predmetnej faktúry v účtovníctve si žalobca svoju dôkaznú povinnosť splnil. Dôkazná povinnosť daňového subjektu je v ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku definovaná oveľa širšie, než len predložením účtovných dokladov, z ktorých by mala vo faktúre deklarovaná činnosť vyplývať. Daňový subjekt musí preukázať, že deklarovaná činnosť - dodanie búracích prác sa aj reálne uskutočnila (prebehla) a že bola dodaná deklarovaným dodávateľom uvedeným na faktúre, resp. tvrdenými subdodávateľmi.

9. Krajský súd považoval za potrebné uviesť, že žalobca okrem predložených účtovných dokladov, reálne dodanie búracích prác spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r.o. resp. jej subdodávateľmi už žiadnym spôsobom nepreukázal. To, že dodanie prác potvrdili bývalí konatelia subdodávateľských spoločností, ako i bývalý konateľ dodávateľa nestačí. K tomu, aby správca dane mohol prihliadnuť na výpovede svedkov bolo potrebné ich výpovede preukázať i predložením potrebných dôkazov - účtovných dokladov jednotlivých spoločností. Na základe všetkých uvedených skutočností možno skonštatovať, že okrem žalobcom predložených účtovných dokladov žalovaný resp. správca dane vykonali dostatočné dokazovanie vo veci, na základe ktorého bolo možné vysloviť záver, že dodanie búracích prác spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r.o., ani jej dodávateľmi pre žalobcu nebolo v priebehu daňovej kontroly preukázané, preto krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol.

10. Krajský súd nepovažoval námietky žalobcu uvedené v žalobe za dôvodné. Správca dane sa vysporiadal s námietkami, ktoré predkladal žalobca v priebehu daňovej kontroly a o týchto i rozhodol. O výsluchu svedkov žalobcu upovedomoval, čoho dôkazom je i tá skutočnosť, že sa žalobca (jeho konateľ) zúčastňoval jednotlivých výsluchov svedkov a využil i svoje právo klásť im otázky. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že nie je povinnosťou správcu dane v upovedomení o výsluchu svedka uviesť konkrétne meno svedka, ktorého bude vypočúvať. Správca dane prihliadal i na návrhy žalobcu na doplnenie dokazovania, vypočul okrem iného G. X., ktorého výsluch navrhol žalobca. Žalobca zároveň namietal, že G. X. nebol konateľom spoločnosti SLOVITALY, spol. s r.o. v čase vystavenia faktúry za búracie práce, a preto sa ani nemohol k týmto prácam kvalifikovane vyjadriť. Správca dane správne uviedol, že výsluch svedka bolo potrebné vykonať za účelom zistenia, či svedok nedisponuje účtovnými dokladmi k deklarovanému obchodu, naviac, ako už bolo uvedené vyššie, na jeho vypočutí trval práve žalobca.

11. Krajský súd nepovažoval za dôvodné námietky týkajúce sa dôkazného bremena. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15.03.2011 sp. zn. 3 Sžf 1/2011. Krajský súd však zdôraznil, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka búracích prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia daňového výdavku. V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať.

12. Krajský súd zdôraznil, že daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania. Podľa predložených listinných dokladov mal byť žalobca v obchodnom vzťahu s deklarovaným dodávateľom v tuzemsku a bolo výlučne jeho povinnosťou ako odberateľa, aby označil a predložil dôkazy o dodaní služieb deklarovaným dodávateľom.

13. V neposlednom rade krajský súd uviedol, že nie je dôvodná ani námietka žalobcu, že výsluch svedka sa uskutočnil s dlhým časovým odstupom od dátumu realizácie búracích prác a daňové orgány nemôžu žiadať, aby si svedkovia spomenuli na podrobnosti týkajúce sa týchto prác. Je nesporné, že práce mali byť, resp. aj boli realizované v septembri 2009, ale v priebehu daňovej kontroly, následného vyrubovacieho konania pri kontrole DPH za zdaňovacie obdobie september 2009 žalobca nepredložil žiadne doklady, neoznačil dôkazy a ani nenavrhol vykonať výsluch svedkov (dodávateľov, resp. bývalých konateľov dodávateľov jeho deklarovaného dodávateľa). V rámci daňovej kontroly dane z príjmov (ktorá začala dňa 28.08.2013) správca dane konal plynulo, vypočul bývalých konateľov subdodávateľských spoločností dodávateľa žalobcu, pričom niektorých sa mu podarilo vypočuť až na opakované predvolanie, resp. až na základe predvedenia príslušníkmi policajného zboru (napr. T. W.). Časový odstup od realizácie prác a výsluchu svedkov teda nebol spôsobený správcou dane.

14. Krajský súd uzavrel, že skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Popri predložení účtovných dokladov osvedčujúcich úhradu tovaru tvrdenému dodávateľovi má zásadný význam reálne preukázanie dodávky tovaru resp. služieb tvrdeným dodávateľom. V prípade spochybnenia osoby skutočného dodávateľa a s tým súvisiacimi nepriaznivými dôsledkami na daňový subjekt, má zásadný význam povinnosť žalobcu ako podnikateľa zachovávať pri obchodných rokovaniach a v obchodnom styku bežnú mieru obozretnosti pri preverovaní toho, či osoba deklarovaná ako dodávateľ môže byť vzhľadom na okolnosti výkonu jej podnikateľskej činnosti reálnym dodávateľom tovaru. Krajský súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom rámci, vysporiadal sa so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 595/2003 Z.z., pričom krajský súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

15. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 10.01.2018 (č. l. 251), v ktorej uviedol ako dôvody kasačnej sťažnosti, že:

- krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.),
- krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

16. Sťažovateľ namietal porušenie práva na spravodlivý proces, keď krajský súd mal po prihladnutí na všetky okolnosti vyhovieť žiadosti sťažovateľa z 11.09.2017 a odročiť pojednávanie a umožniť tým sťažovateľovi uskutočniť jemu patriace procesné práva. Sťažovateľ dňa 11.09.2017 zaslal krajskému súdu žiadosť o odročenie pojednávania vytýčeného na 27.09.2017 na 10.00, a to z dôvodu, že konateľ sťažovateľa sa mal ako kľúčový svedok v ten istý deň zúčastniť na pojednávaní Okresného súdu Stará Ľubovňa sp. zn. 3Cb/124/2016. Na základe výzvy krajského súdu doručil súdu dôkazy o predvolaní konateľa sťažovateľa na Okresný súd Stará Ľubovňa (vyjadrenie JUDr. Y. S. o účasti konateľa sťažovateľa). Konateľ sťažovateľa potvrdil už v mesiaci jún 2017 svoju účasť na pojednávaní na Okresnom súde Stará Ľubovňa, pričom predvolanie na krajský súd (vo veci sp. zn. 11S/162/2016) bolo sťažovateľovi doručené až 12.07.2017.

17. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd prebral argumentáciu žalovaného bez toho, aby zohľadnil a vysporiadal sa s argumentáciou sťažovateľa, ktorá sa týkala spoločnosti DAMAXX, s.r.o., IMR STAV, C.L.E.A. a SLOVITALY, spol. s r. o.

18. Sťažovateľ mal za to, že predložil všetky potrebné dôkazy preukazujúce, že práce na „Demolácia priemyselnej haly, Nitra, Hornočermánska ul. v km 6,3823 R1 vľavo“ boli vykonané a že ich vykonal jediný dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o. (v tejto súvislosti opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15.03.2011, sp. zn. 3Sžf 1/2011).

19. Podľa sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal so žalobnými námietkami, kde sťažovateľ detailne uviedol všetky listinné dôkazy, ktoré predložil správcovi dane. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že okrem iných dôkazov predložil kompletne účtovníctvo spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o. za obdobie 09/2009, kedy boli práce vykonané, žalovanému boli doručené nasledovné dôkazy: Zoznam zápisov, Hlavná kniha analytickej evidencie, Priznanie DPH za 09/2009, Zoznam DPH dokladov, Zoznam prijatých faktúr, Zoznam vydaných faktúr, Sprievodný list od p. H., Fotokópia obálky. Na tieto dôkazy krajský súd pri rozhodovaní neprihliadal.

20. Podľa názoru sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal ani s argumentmi sťažovateľa, že okrem listinných dôkazov potvrdil fyzické vykonanie prác zástupca objednávateľa prác - spoločnosti Trnavská stavebná spoločnosť a. s., miestne príslušný správca dane žalovaného, ktorý preveril uskutočnenie predmetných búracích prác. Správca dane mal k dispozícii aj ďalšie dôležité podporné dôkazy, ktoré svedčili v prospech sťažovateľa a ktoré potvrdzovali, že búracie práce boli zákazkou v rámci PPP projektov na výstavbu rýchlostnej komunikácie R1 a ich konečným odberateľom bol štát.

21. Nesprávne právne posúdenie krajského súdu videl sťažovateľ aj v tom, že krajský súd neprihliadal na argumentáciu a námietky sťažovateľa týkajúce sa predkladania dôkazov. Správca dane nikdy nešpecifikoval, aké listinné dôkazy by boli dostačujúce na to, aby uznal, že práce na stavbe skutočne vykonal deklarovaný dodávateľ. Z hľadiska dokazovania v daňovom konaní sa jedná o zásadný problém, nakoľko ak správca dane žalovaného a ani žalovaný nešpecifikujú rozsah dôkazov, ktoré požadujú, môže byť každý predložený dôkaz vyhodnotený ako nepostačujúci, čo sa stalo aj v prípade predkladania dôkazov sťažovateľom.

22. Sťažovateľ mal za to, že predložil všetky potrebné dôkazy preukazujúce, že práce na stavbe boli vykonané a že ich vykonal jediný dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o. Sťažovateľ počas kontroly DPH spolupracoval so správcom dane a navrhoval vypočutie svedkov. Bol vypočutý svedok N. H. (konateľ dodávateľa) a to, že správca dane nevedel zabezpečiť prítomnosť svedka G. X. počas tejto kontroly nemôže byť kladené za vinu sťažovateľovi. Sťažovateľ viac krát upozornil na skutočnosť, že správca dane nevyužil všetky svoje zákonné možnosti na predvolanie svedka.

23. Sťažovateľ mal za to, že vydaný rozsudok krajského súdu je porušením ústavnoprávne a medzinárodnoprávne garantovaných základných princípov materiálneho právneho štátu.

24. Vzhľadom na uvedené skutočnosti sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať trovy konania.

25. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Právne názory kasačného súdu

26. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je v zmysle 462 ods. 1 S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455

S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

28. Sťažovateľ napadol kasačnou sťažnosťou rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. a porušenie práva na spravodlivý proces nesprávnym procesným postupom krajského súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. Sporným medzi účastníkmi bolo preukázanie splnenia podmienok na uznanie uplatniteľných výdavkov za dodanie tovarov a služieb od spoločnosti SLOVITALY, spol. s r.o v súlade s ust. § 2 písm. i) a za použitia § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v cit. znení pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v cit. znení 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, 2)
- 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.

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.

Podľa § 2, písm. i) zák. č. 595/2003 Z. z. v znení relevantnom pre prejednávanú vec teda v kontrolovanom zdaňovacom období), na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak,

Podľa § 21 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v cit. znení 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, a ďalej (písm. a) až k).

29. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa kontrolu dane z príjmov

právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009, na základe ktorej vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 61.081,17 €, nakoľko sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly relevantnými dôkazmi nepreukázal, že búracie práce v zmysle faktúry č. 290900021 boli reálne vykonané spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r.o., a preto mu neuznal uplatnený náklad za daňový náklad vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

30. Správca dane pri kontrole dane z príjmov použil okrem vlastných zistení v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku aj zistenia správcu dane z vykonanej daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie september 2009, pri ktorej preveroval reálnosť dodania búracích prác na stavbe na základe tej istej faktúry (č. 290900021 z 09.10.2009), ibaže skúmal dodržanie zákonných podmienok na uplatnenie dane z pridanej hodnoty z uvedenej faktúry v zdaňovacom období september 2009. Na základe zistených skutočností skonštatoval, že nebolo preukázané, že búracie práce dodala sťažovateľovi v zmysle faktúry č. 290900021 spoločnosť SLOVITALY, spol. s r.o., a preto správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel DPH v sume 73.792,10 eura.

31. Za účelom objasnenia deklarovaneho obchodného vzťahu spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o. a sťažovateľa vykonal dokazovanie za účelom zistenia, či búracie práce (prípadne prenájom strojov) boli skutočne zrealizované uvedenými subjektmi (dodávateľom a subdodávateľmi) tak, ako to vyplývalo z listinných dôkazov predložených sťažovateľom. V priebehu daňovej kontroly dane z príjmov bolo zistené, že deklarovaný dodávateľ búracích prác zmenil v novembri 2009 konateľa i sídlo spoločnosti. Bývalý konateľ N. H. pri výsluchu u správcu dane potvrdil vystavenie faktúry č. 29090021, ktorú podpísal, potvrdil i dodanie prác cestou dodávateľov. Nevedel však uviesť, kto bol dodávateľom búracích prác pre spoločnosť SLOVITALY, spol. s r.o. Uvedol, že sa vyjadrí po nahliadnutí do účtovníctva spoločnosti, o čom musí požiadať súčasného konateľa. Nového konateľa spoločnosti SLOVITALY, spol. s r.o. Albína Kováča sa správcovi dane pri daňovej kontrole DPH (napriek snahe) nepodarilo vypočítať. Na návrh sťažovateľa bol pri daňovej kontrole dane z príjmov G. X. (dňa 20.05.2014) vypočítaný, ktorý poprel, že na faktúre č. 290900021 z 09.10.2009 je jeho podpis. Uvedol, že podiel v spoločnosti SLOVITALY, spol. s r.o. odkúpil v novembri 2009 a v mesiacoch september a október pre spoločnosť nevykonával žiadnu činnosť, a teda v septembri 2009 nemohol vystaviť faktúru pre sťažovateľa, lebo nebol konateľom spoločnosti. Správca dane neprihliadol na čestné prehlásenie svedka N. H. ani na účtovné doklady dodatočne doložené N. H. z dôvodu, že tieto boli predložené vo fotokópii, pričom svedok N. H. sám potvrdil, že originály dokladov sa nachádzajú v účtovníctve spoločnosti, ku ktorému nemá prístup. Okrem toho všetky zmluvy ním predložené boli neúplné, len vo fotokópii prvej strany, a preto správca dane na uvedené predložené dôkazy nemohol prihliadnuť. Správca dane vykonal dokazovanie aj vo vzťahu k jednotlivým subdodávateľom dodávateľa, a to spoločnosti DAMAXX, s.r.o., IMR STAV, spol. s r.o., C.L.E.A. a. s.

32. Za danej dôkaznej situácie potom správcu dane a žalovaný uzavrel, že sťažovateľ na základe predložených listinných dokladov nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie búracích prác od spoločnosti SLOVITALY, spol. s r.o. ako dodávateľa). V konaní boli predložené listinné dôkazy týkajúce sa zmluvných vzťahov dodávateľa (SLOVITALY, spol. s r.o.) s jednotlivými subdodávateľmi. Dodanie prác bolo konateľmi subdodávateľov potvrdené, no neboli predložené dôkazy, ktorými by si správca dane i žalovaný mohli overiť pravdivosť ich tvrdenia.

33. V napadnutom rozhodnutí žalovaný poukázal na § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. a uviedol, že uplatnený náklad je možné považovať za daňový výdavok, ak spĺňa okrem zaúčtovania v účtovníctve resp. zaevidovania v evidencii daňového subjektu aj podmienku preukázateľnosti. Žalovaný nemal za preukázané vykonanie fakturovaných búracích prác spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r.o.

34. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd prebral argumentáciu žalovaného bez toho, aby zohľadnil a vysporiadal sa s argumentáciou sťažovateľa a jeho žalobnými námietkami, pričom sťažovateľ detailne uviedol všetky listinné dôkazy, ktoré predložil správcovi dane (okrem iného kompletne účtovníctvo dodávateľa) a krajský súd sa nimi nezaoberal. Podľa názoru sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal ani s argumentmi sťažovateľa, že okrem listinných dôkazov bolo fyzické

vykonanie prác potvrdené zástupcom objednávateľa prác. Nesprávne právne posúdenie krajského súdu videl sťažovateľ aj v tom, že krajský súd neprihliadal na argumentáciu a námietky sťažovateľa týkajúce sa predkladania dôkazov. Sťažovateľ mal za to, že vydaný rozsudok krajského súdu je porušením ústavnoprávne a medzinárodnoprávne garantovaných základných princípov materiálneho právneho štátu.

35. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu musí prisvedčiť námietkam sťažovateľa ohľadom prebratia argumentácie žalovaného a nedostatočného sa vysporiadania s námietkami sťažovateľa, najmä čo sa týka preukazovania uznateľnosti daňového výdavku. Kasačný súd videl pochybenie krajského súdu aj v tom, že sa zameral len na preukazovanie reálneho uskutočnenia búracích prác spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r.o. uvedenou na spornej faktúre, resp. tvrdenými subdodávateľmi a nie to, či bol výdavok preukázateľne vynaložený sťažovateľom.

36. Podľa kasačného súdu nie požiadavka kladená na riadne odôvodnenie rozhodnutia splnená a dospel preto k záveru o nutnosti zrušenia rozhodnutia krajského súdu, nakoľko krajský súd sa v rozsudku náležite nezaoberal jednotlivými podmienkami uznania daňového výdavku sťažovateľom v zmysle zák. č. 595/2003 Z.z.

37. Kasačný súd konštatuje, 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 S.s.p. 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.

38. 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. Krajský súd bol preto povinný svoje rozhodnutie riadne odôvodniť, bol povinný tiež zrozumiteľným spôsobom vysvetliť, ako a prípadne prečo sa určitou žalobnou námietkou nezaoberal. Ak tak krajský súd nepostupuje, porušuje právo účastníka správneho súdneho konania na spravodlivý proces garantovaný článkom 46 Ústavy Slovenskej republiky, článkom 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a článkom 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

39. Kasačný súd má za to, že spôsob, akým sa krajský súd vysporiadal s námietkami týkajúcimi sa dôkaznej povinnosti sťažovateľa vo vzťahu k preukázaniu podmienok na oslobodenie od dane, nemožno považovať za jasný a dostatočný. Európsky súd pre ľudské práva v rozhodnutí *Vetrenko v. Moldavsko* uviedol:

„...jednou z požiadaviek článku 6 Dohovoru na vnútroštátne súdy je, aby sa zaoberali najdôležitejšími argumentmi vznesenými účastníkmi konania a aby uviedli dôvody pre prijatie alebo odmietnutie týchto argumentov. Hoci rozsah, v ktorom sú súdy povinné uviesť dôvody sa môže meniť v závislosti od osobitných okolností prípadu, opomenutie zaoberať sa podstatnými argumentmi alebo zjavne svojvoľné (arbitrárne) zaoberanie sa takýmito argumentmi, je nezlučiteľné s ideou spravodlivého procesu.“

40. Kasačný súd si uvedomuje, že krajský súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, je však povinný jasne objasniť rozhodujúci skutkový a právny základ rozhodnutia. Z rozsudku krajského súdu dostatočne nevyplýva, ako aplikoval ustanovenia týkajúce sa preukázania nároku na uznanie daňového výdavku na zistený skutkový stav v prejednávanej veci. Krajský súd síce uviedol, čo možno a čo nemožno považovať za daňový výdavok a aké podmienky sa musia skúmať pri posudzovaní uznateľnosti daňového výdavku, avšak bez reflexie na konkrétne skutkové okolnosti prípadu.

41. Najvyšší súd v rozsudku zo dňa 19. júna 2018 sp. zn. 1Sžf/91/2016 vymedzil podmienky uznateľnosti daňového výdavku podľa zák. č. 595/2003 Z.z. nasledovne:

„Pre daňovú uznateľnosť výdavku sa vyžaduje, aby bol výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), musí byť zaúčtovaný v účtovníctve alebo v evidencii daňovníka (podmienka zaevidovania) a jeho vynaloženie musí byť daňovníkom riadne preukázané (podmienka preukázanosti). Ak zákon o dani z príjmov stanovuje limity pre daňové výdavky inak, potom je na posúdenie daňového výdavku nevyhnutné aj posúdenie tohto obmedzenia alebo súvisiacich podmienok.“

42. Pri posúdení, či boli v preskúmanom prípade splnené uvedené zákonné predpoklady pre uznateľnosť daňových výdavkov z faktúry spoločnosti SLOVITALY, spol. s r.o. je nutné skúmať podmienku vecnosti, teda či sťažovateľom deklarované výdavky boli realizované v rámci jeho podnikateľskej činnosti. Z účtovného hľadiska je potrebné skúmať, či boli tieto náklady riadne podložené faktúrami a inými dokladmi, aby bolo možné za splnenú považovať i podmienku zaevidovania, pričom tu treba konštatovať, že nemožnosť preverenia účtovných dokladov v spoločnosti SLOVITALY, spol. s r.o. nemôže byť sama o sebe v súvislosti s uznateľnosťou posudzovaných daňových výdavkov hodnotená na ťarchu sťažovateľa. Čo sa týka podmienky preukázateľnosti, tá sa vo všeobecnosti považuje za splnenú, ak riadne zaúčtovaný výdavok slúžiaci na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov bol skutočne daňovníkom vynaložený.

43. Krajský súd však považoval za spornú otázku v konaní, či výdavky sťažovateľa, ktoré mu boli vyfakturované spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r.o. sú odrazom reálneho plnenia a v súvislosti s overovaním oprávnenosti uplatnenia daňového výdavku sťažovateľom v roku 2009 považoval za rozhodujúcu skutočnosť nepreukázanie dodania búracích prác deklarovaným dodávateľom. Krajský súd poukázal na obsah ustanovenia § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. a § 21, z ktorých vyvodil podmienky, ktorých bezpodmienečné splnenie zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatniteľných výdavkov. Krajský súd konštatoval, že zo strany sťažovateľa podmienky v danom prípade splnené neboli (bez bližšieho odôvodnenia) a poukázal na dôkaznú povinnosť sťažovateľa ako daňového subjektu v zmysle § 24 Daňového poriadku. Podľa krajského súdu musel daňový subjekt preukázať, že búracie práce sa aj reálne uskutočnili a že boli dodané deklaroványm dodávateľom (resp. subdodávateľmi) uvedeným na faktúre. Z uvedeného je zrejmé, že sa krajský súd zameril na dodávateľa, no dostatočne nevyhodnocoval, či na strane sťažovateľa išlo o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený sťažovateľom, zaúčtovaný v účtovníctve alebo zaevidovaný v evidencii sťažovateľa, teda na vyššie zmienené podmienky uznateľnosti.

44. Z uvedených dôvodov je kasačný súd toho názoru, že rozsudok krajského súdu nespĺňa zákonnú požiadavku presvedčivého odôvodnenia v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p. Rozhodnutie krajského súdu, v ktorého odôvodnení absentuje náležité a najmä zrozumiteľné vysporiadanie sa s námietkami sťažovateľa (žalobcu) nemôže spĺňať atribúty zákonného rozhodnutia a je nutné ho zrušiť.

45. Aj napriek zrušeniu rozhodnutia krajského súdu považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že námietku sťažovateľa týkajúcu sa nesprávneho procesného postupu krajského súdu pri žiadosti o odročenie pojednávania nepovažuje za dôvodnú. Krajský súd nepochybil, keď pojednával v neprítomnosti sťažovateľa podľa § 114 S.s.p. Aj keď sťažovateľ namietal, že včas upovedomil krajský súd, že je predvolaný ako svedok na pojednávanie na Okresnom súde Stará Ľubovňa a svoju účasť skôr potvrdil advokát jednej zo strán, ani podľa kasačného súdu nebol dôvod na odročenie pojednávania. Zo spisu vyplýva, že sťažovateľ si prevzal predvolanie na pojednávanie na krajskom súde dňa 30.06.2017, pričom sťažovateľ tvrdil, že už skôr (v júni) prisľúbil účasť ako svedok na pojednávaní na Okresnom súde Stará Ľubovňa. Následne sťažovateľ až v podaní zo dňa 11.09.2017 (doručené súdu dňa 12.09.2017) požiadal o odročenie pojednávania, aj keď o tvrdenej kolízii vedel od 30.06.2017.

46. Na základe dopytu Okresný súd Stará Ľubovňa dňa 22.09.2017 oznámil, že vo veci pod sp. zn.

3Cb/124/2016 je vytýčené pojednávanie na 27.09.2017 o 10.00 hod., zo strany súdu nebol predvolaný ako svedok Ing. Mgr. A. Y. Krajský súd preto dňa 22.09.2017 oznámil žalobcovi, že vzhľadom na zistené skutočnosti nebolo vyhovené jeho žiadosti zo dňa 11.09.2017, a pojednávanie sa uskutoční. Navyše ani potvrdenie advokáta JUDr. Y. S., že jeho klient navrhol výsluch konateľa sťažovateľa na uvedenom pojednávaní a že jeho výsluch navrhne na pojednávaní, nepreukazuje u sťažovateľa (resp. jeho konateľa) kolíziu pojednávaní. Podľa § 197 zák. č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok ak navrhne výsluch svedka strana, má okrem povinnosti zabezpečiť jeho prítomnosť na pojednávaní aj povinnosť o tejto skutočnosti vopred upovedomiť súd a protistranu. Z oznámenia Okresného súdu Stará Ľubovňa z 22.09.2017 však nevyplýva, že by tento mal vedomosť o návrhu na výsluch svedka stranou na pojednávaní 27.09.2017. Kasačný súd na základe týchto skutočností vyhodnotil, že krajský súd postupoval správne, keď v súlade so zásadou hospodárnosti konania pojednával v neprítomnosti sťažovateľa, lebo nezistil dôležitý dôvod na odročenie pojednávania.

47. Kasačný súd dodáva, že sa nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, nakoľko má za to, že vyššie uvedené skutočnosti sú dostačujúcim dôvodom na zrušenie rozhodnutia krajského súdu, a preto postupoval Najvyšší súd podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Podľa § 462 ods. 1 S.s.p. 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.

48. Kasačný súd záverom poukazuje aj na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu, a preto nie je možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) 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. Kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní. Iný postup by vzhľadom na okolnosti prípadu bol v rozpore so zásadou denegatio iustitiae - odopretie spravodlivého súdu, čo by znamenalo porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zakotveného v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

49. V ďalšom konaní bude preto úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) v odôvodnení rozhodnutia v súlade s § 139 S.s.p. náležite objasnil svoje právne posúdenie veci vo vzťahu k preukázaniu všetkých podmienok na uznanie daňového výdavku a vysporiadal sa s námietkami a argumentami účastníkov konania.

50. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

51. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd.

Podľa § 467 ods. 3 S.s.p. 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.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).