

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/19/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016201803
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016201803.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu: Generali Poist'ovňa a.s., IČO: 35 709 332, Lamačská cesta 3/A, Bratislava, právne zastúpeného: KPMG Legal s.r.o., AK, Dvořákovo nábrežie 10, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103589677/2016 zo dňa 25.07.2016, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/192/2016-65 zo dňa 14.11.2017 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/192/2016-89 zo dňa 21.12.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvoinštančný orgán verejnej správy, rozhodnutím č. 102966291/2016 zo dňa 19.04.2016, podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane v sume 61.587, 63 eur za zdaňovacie obdobie rok 2012.

2. Žalovaný správny orgán napadnutým rozhodnutím č. 103589677/2016 zo dňa 25.07.2016 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

II. Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) preskúmané rozhodnutie žalovaného ako aj prvoinštančné správne rozhodnutie zrušil. Náhradu trov konania krajský súd priznal žalobcovi vo výške

100 %.

4. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd konštatoval, že po preskúmaní spisového materiálu, administratívneho spisu orgánu verejnej správy, ako aj rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia orgánov verejnej správy dospel k záveru, že obe rozhodnutia orgánov verejnej správy bolo potrebné zrušiť pre nesprávne právne posúdenie.

5. Poznamenal, že v danom prípade bolo spornou otázkou, či možno viacnákklady žalobcu vo výške 44.760 eur spolu s DPH uznať ako daňový výdavok žalobcu v zdaňovacom období roku 2012 s tým, že predmetný výdavok vynaložil žalobca na základe Zmluvy o poskytnutí služby č. Z2011012 zo dňa 02.06.2011, uzatvorenej medzi žalobcom a dodávateľom a Dohody o ukončení zmluvy o poskytnutí služby.

6. Krajský súd uviedol, že na základe Zmluvy o poskytnutí služby mal dodávateľ pre žalobcu v troch etapách uskutočniť digitalizáciu dokumentov. Počas realizácie prvej etapy žalobca z dôvodu zmeny svojich prevádzkových potrieb inicioval ukončenie Zmluvy o poskytnutí služby bez realizácie druhej a tretej etapy, a preto oba subjekty uzatvorili Dohodu o ukončení zmluvy dňom 01.05.2012. Dodal, že Zmluva o poskytnutí služby priamo predpokladá ukončenie zmluvy dohodou. Aj v prípade, ak by táto možnosť nebola v zmluve upravená, strany by kedykoľvek mohli ukončiť zmluvu na základe vzájomnej dohody. Dohoda o ukončení zmluvy je flexibilným spôsobom ukončenia zmluvy.

7. Krajský súd ustálil, že neobstojí záver žalovaného, že opodstatnené sú len tie záväzky, ktoré boli dojednané v Zmluve o poskytnutí služieb. Podľa zásady zmluvnej voľnosti mohli strany tieto záväzky vzájomnou dohodou kedykoľvek ľubovoľne meniť, a to nakoniec aj spravili Dohodou o ukončení zmluvy z dôvodu, že sa rozhodli zmluvu predčasne ukončiť a upraviť vzájomné práva a povinnosti s tým spojené.

8. V ďalšom správny súd uviedol, že žalobca sa zaviazal uhradiť dodávateľovi cenu za čiastkové plnenie prvej etapy v sume 32.930 eur bez DPH a zvýšené náklady dodávateľa vo výške 37.300 eur bez DPH. Konajúci súd mal za to, že suma 32.930 eur bez DPH je výdavok na zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu. V ďalšom poznamenal, že žalobca, keď zistil počas prvej etapy digitalizácie, že ďalšie dve etapy stratili pre neho význam, snažil sa o riešenie, ktoré by najmenej postihlo jeho ekonomickú stránku. Preto s poskytovateľom uzatvoril Dohodu o ukončení zmluvy, aby eliminoval riziko prípadných nárokov poskytovateľa. Z článku VI bod 5 Zmluvy o poskytnutí služby vyplýva, že náklady na prevádzku digitalizačnej linky potrebnej na plnenie predmetu zmluvy sa zaviazal znášať žalobca. Tomu zodpovedá aj znenie článku III bod 2 Dohody o ukončení zmluvy, v ktorom žalobca a poskytovateľ túto skutočnosť konštatujú.

9. Krajský súd vyslovil súhlas s názorom žalobcu, že ak by žalobca s úhradou viacnákladov nesúhlasil k uzatvoreniu Dohody o ukončení zmluvy by nedošlo a žalobca by musel ukončenie zmluvy riešiť výpoveďou s tým, že počas výpovednej doby by neustále narastala cena poskytovaných služieb a náklady žalobcu spojené s plnením zmluvy a to za službu, o ktorú žalobca už v danom čase nemal záujem. Poskytovateľ by platnosť ukončenia zmluvy výpoveďou mohol spochybňovať pre rozpor s dobrými mravmi, mohol by sa domáhať náhrady nákladov na prevádzkovanie digitalizačnej linky, keďže tieto z dôvodu predčasného ukončenia zmluvy o poskytnutí služby vynaložil márne.

10. Správny súd mal za to, že viacnákklady boli cenou čiastočnej digitalizácie dokumentov žalobcu v rámci prvej etapy, ktoré žalobca prevzal a použil na svoje podnikanie, čím je splnené kritérium vecnosti takéhoto výdavku v zmysle § 2 ods. 1 písm. i) zákona o dani z príjmov, nakoľko slúži na zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu. Tým, že poskytovateľ umožnil žalobcovi Zmluvou o poskytovaní služieb ukončiť ihneď, tým sa vyhol výdavkom za ďalšie poskytovanie služieb, ktorá sa pre žalobcu stala zbytočnou a teda mu neslúžila na podnikanie.

11. Záverom krajský súd konštatoval, že orgán verejnej správy I. stupňa vo svojom rozhodnutí vyslovil

záver, že zaplatenie viacnákladov je bezdôvodným prevzatím rizika z podnikania poskytovateľa žalobcom. K tomu správny súd uviedol, že skutočnosť, že si žalobca a poskytovateľ záväzok na úhradu nákladov dohodli v Dohode o ukončení zmluvy, opodstatnenosť tohto záväzky neoslabuje. Dohodou o ukončení zmluvy si účastníci vysporiadali práva a povinnosti zmluvných strán v súlade s článkom VI bod 5 Zmluvy o poskytnutí služby, ktorý predpokladal zahrnutie nákladov do ceny predmetu plnenia.

12. Na základe uvedených skutočností dospel krajský súd k záveru, že orgány verejnej správy vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto obe rozhodnutia súd zrušil v zmysle § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p.

III. Konanie na kasačnom súde

13. Rozsudok napadol sťažovateľ kasačnou sťažnosťou z dôvodu, že sťažovateľ sa nestotožnil so záverom súdu, že rozhodnutie sťažovateľa ako aj prvostupňové rozhodnutie bolo potrebné zrušiť v zmysle § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. pre nesprávne právne posúdenie, a trval na posúdení veci, ktoré uviedol v rozhodnutí o odvolaní a vo vyjadrení k žalobe.

14. Sťažovateľ konštatoval, že správca dane sa pri hodnotení dôkazov zaoberal aj tvrdením žalobcu o zmene ceny za služby, avšak hodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom pri svojej úvahe bral, okrem tvrdení žalobcu o jeho úmysle, na zreteľ aj iné skutočnosti. Vôľu žalobcu neposudzoval len na základe jeho tvrdení, ale aj na základe objektívnych skutočností, ktoré vyšli najavo počas daňovej kontroly. Prejav vôle žalobcu si vyložil teda vo svetle toho, čo sa reálne odohralo podľa dostupných dôkazov a nevychádzal pri tom iba z textu Dohody o ukončení zmluvy.

15. Konštatoval, že žalobca aj dodávateľ pri stanovovaní výšky odmeny za poskytovanie služieb digitalizácie dokumentov si boli vedomí, že Zmluva o poskytnutí služby môže byť predčasne ukončená a k tomu si ešte aj dohodli spôsob vzájomného vysporiadania práv a povinností pre takýto prípad. V Dohode o ukončení zmluvy na seba žalobca prevzal záväzok nad rámec toho, čo bol pôvodne v zmysle Zmluvy o poskytnutí služby povinný a z tohto dôvodu sťažovateľ nemohol predmetný záväzok vyhodnotiť iným spôsobom ako tým, že ho považoval za dobrovoľný.

16. Sťažovateľ bol toho názoru, že nie je možné exaktne zhodnotiť riziko vzniku súdneho sporu, ani jeho výsledok. Taktiež nie je možné so 100%-nou určitosťou usúdiť, že by súdy výkonu práva žalobcu neposkytli právnu ochranu, keby neuhradil zvýšené náklady dodávateľa. Nakoniec, nebolo možné exaktne určiť dosah nesplnenia očakávaní dodávateľa na dobrú povesť a meno žalobcu a z toho vyplývajúcich neželaných následkov.

17. Zdôraznil, že ukončenie zmluvy dohodou namiesto výpovede nemôže samo o sebe byť hospodárskym účelom posúdenie výdavku ako daňového. Spôsob ukončenia zmluvného vzťahu nerobí výdavok daňovým. Daňovým ho robí až ekonomická výhoda, ktorú daňový subjekt získa tým, že tento výdavok má potenciál napomáhať prinášaniu, zabezpečeniu alebo udržaniu príjmov. Správca dane a ani sťažovateľ však takúto výhodu v ekonomickom zmysle nenašli.

18. Sťažovateľ uviedol, že vecnú súvislosť zvýšených nákladov s dosahovaním, zabezpečením a udržaním príjmov neodmietol správca dane z dôvodu, že žalobca neúčtoval o príjmoch, ktoré by boli k týmto nákladom priamo priraditeľné ale z dôvodu, že išlo v podstate o dobrovoľne poskytnuté plnenie, ktoré nemalo ekonomické opodstatnenie. Poznamenal, že žalobca zahrnutím nákladov v sume 44 760,00 Eur do daňových výdavkov porušil ustanovenie § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, pretože tieto náklady neboli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

19. Záverom dodal, že spôsob ukončenia zmluvy nie je dôvodom pre neuznatelnosť viacnákladov ako daňových výdavkov, ale je nim nevýhodný stav, do ktorého sa žalobca dostal z vlastnej vôle (dobrovoľné uzavretie dohody o ukončení zmluvy, t. j. novej zmluvy), spočívajúci v povinnosti plniť záväzok, ktorý sa v Zmluve o poskytnutí služby nenachádzal a ktorému nezodpovedal žiadny záväzok zo

strany dodávateľa.

20. Záverom sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konania a zaviazal žalobcu na znášanie trov celého konania.

21. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 04.05.2018, v ktorom uviedol, že sa nestotožňuje s argumentáciou žalovaného a právne posúdenie prvostupňového súdu považoval za správne. Vyjadril názor, že ekonomický význam uzatvorenia Dohody o ukončení zmluvy a jej súvis so vznikom sporných viacnákkladov je celkom zjavný.

22. V ďalšom uviedol, že uzatvoril s dodávateľom Zmluvu o poskytnutí služby, spočívajúcej v digitalizácii dokumentov žalobcu, v zmysle ktorej sa žalobca (čl. VI bod 5) zaviazal na úhradu zvýšených nákladov dodávateľa na zabezpečenie kompletnej digitalizačnej linky, jej spustenie a nábeh. Tieto náklady tvorili súčasť dohodnutej ceny za poskytnutie služieb. Žalobca z dôvodu interných prevádzkových zmien nemal záujem na ďalšom trvaní Zmluvy o poskytnutí služieb, keďže bola pre neho ekonomicky nevýhodná a nepotrebná (žalobca by naďalej platil za služby, ktoré už nepotreboval). V záujme minimalizácie zbytočných nákladov žalobca s dodávateľom uzatvorili Dohodu o ukončení zmluvy. Žalobca sa však musel zaviazat' uhradiť časť nákladov dodávateľa, ktoré účelne vynaložil na zabezpečenie poskytovania dohodnutých služieb. Predmetné náklady by totiž boli v plnom rozsahu uhradené zaplatením poslednej časti odmeny po dokončení tretej etapy digitalizácie (t. j. v prípade realizácie celého predmetu Zmluvy o poskytnutí služby).

23. Vo svetle uvedeného dospel k záveru, že viacnákklady vznikli v dôsledku zmeny obsahu Zmluvy o poskytnutí služby takým spôsobom, že sa zúžil rozsah plnenia z pôvodne dohodnutých troch etáp na čiastočné plnenie prvej etapy. Viacnákklady teda vznikli v súvislosti so Zmluvou o poskytnutí služby ako aj s Dohodou o ukončení zmluvy a tvorili cenu čiastočnej digitalizácie dokumentov žalobcu v rámci prvej etapy. Žalobca viacnákklady použil na svoje podnikanie, čím je splnené kritérium vecnosti daňového výdavku v zmysle § 2 ods. 1 písm. i) zákona o dani z príjmov, nakoľko slúžili na zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu.

24. Dodal, že žalobca nemohol dosiahnuť minimalizáciu nákladov v čo najväčšej možnej miere inak ako uzatvorením Dohody o ukončení zmluvy s tým, že výpoveď Zmluvy o poskytnutí služby žalobcom by bola spojená s ďalšími zbytočnými a neprímeranými nákladmi na strane žalobcu (okrem iného v súvislosti s úhradou ceny za poskytovanie služieb počas plynutia výpovednej lehoty). V ďalšom zdôraznil, že uzatvorenie Dohody o ukončení zmluvy má navyše priamu oporu nielen v zákone, ale aj v článku XIII bod 3 Zmluvy o poskytnutí služby.

25. Vzhľadom na to, že si dodávateľ a žalobca dohodli záväzok na úhradu nákladov v súlade s článkom VI bod 5 Zmluvy o poskytnutí služby, podľa názoru žalobcu neobstojí ani argument sťažovateľa o bezdôvodnom prevzatí podnikateľského rizika dodávateľa žalobcom.

26. Žalobca mal za to, že jednotlivé práva a povinnosti vyplývajúce z Dohody o ukončení zmluvy zodpovedajú rozumnému a spravodlivému usporiadaniu vzťahov medzi dodávateľom a žalobcom.

27. Žalovaný síce ako sťažnostný dôvod kasačnej sťažnosti uviedol nesprávne právne posúdenie veci, ale podľa názoru žalobcu sa pri jeho vymedzení obmedzil len na citáciu celého právneho posúdenia prvostupňového súdu bez uvedenia konkrétneho právneho posúdenia, resp. konkrétnych dôvodov, pre ktoré považuje právne posúdenie za nesprávne.

28. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd odmietol kasačnú sťažnosť ako neprípustnú resp. kasačnú sťažnosť zamietol, pretože nie je dôvodná.

IV. Právny názor NS SR

29. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. mája 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

30. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103589677/2016 zo dňa 25.07.2016 a rozhodnutie orgánu verejnej správy prvej inštancie č. 102966291/2016 zo dňa 19.04.2016, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane v sume 61.587,63 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2012, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

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 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.

31. Kasačný súd z predloženého súdneho a administratívneho spisového materiálu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012, na základe ktorej rozhodnutím č. 102955291/2016 zo dňa 19.04.2016 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 61.587,63 Eur. Správca dane neuznal žalobcovi ako daňový výdavok sumu 44.760 Eur predstavujúcu daňovým subjektom uznaný záväzok za viacnáklady spolu s DPH v zmysle dodávateľskej faktúry č. 90034099 zo dňa 18.04.2012 od dodávateľa ICZ Slovakia a. s., so sídlom v Trenčíne, Soblahovská 2050, a to z dôvodu porušenia ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. V odôvodnení rozhodnutia správca dane konštatoval, že plnenia, tak ako sú dohodnuté v Dohode o ukončení nie sú vyvážené, tak ako boli vzájomné protiplnenia v zmysle Zmluvy č. Z2011012 zo dňa 02.06.2012. Mal za to, že žalobca sa po dohode s poskytovateľom dobrovoľne rozhodol ukončiť ich vzájomný vzťah tak, že žalobca poskytol odmenu za čiastkové vykonanie služby, prebral na seba záväzok uhradiť poskytovateľovi zvýšené náklady a súčasne poskytovateľa zbavil všetkých záväzkov v súvislosti s dodaním služby. Dodal, že hospodárskym účelom takto dohodnutého vzťahu nemôže byť dosiahnutie ekonomického úžitku, a teda nemôže slúžiť na dosiahnutie, zabezpečenia a udržanie príjmov.

32. O odvolaní voči prvoinštančnému rozhodnutiu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 103589677/201116 zo dňa 25.07.2016, ktorým napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil s tým, že sa stotožnil so záverom správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že sporné náklady sa žalobca zaviazal znášať dobrovoľne, keďže tieto mal znášať dodávateľ a neexistoval ani zmluvný (v zmysle Zmluvy o poskytnutí služby) ani zákonný dôvod, aby žalobca prevzal ťarchu týchto nákladov na seba. Konštatoval, že zhrnutím nákladov v sume 44.760 Eur do daňových výdavkov porušil žalobca ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, pretože tieto neboli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Mal za to, že základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 bol zvýšený v súlade s § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov.

33. Krajský súd rozhodujúc o žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného

kasačnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom podľa § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. preskúmané rozhodnutie žalovaného č. 103589677/201116 zo dňa 25.07.2016 a rozhodnutie správcu dane č. 102955291/2016 zo dňa 19.04.2016 zrušil dôvodiac, že viacnáklady predstavujú výdavok na zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu. Dodal, že viacnáklady sú cenou za čiastočnú digitalizáciu dokumentov, ktoré žalobca prevzal a použil na svoje podnikanie, čím je splnené kritérium vecnosti výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

34. Sťažovateľ podanie kasačnej sťažnosti odôvodnil tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci s dôrazom na skutočnosť, že zvýšené náklady žalobcu predstavujú dobrovoľné plnenie, ktoré nemalo ekonomické opodstatnenie.

35. Kasačný súd po preskúmaní súdneho a pripojeného administratívneho spisu ustálil, že kľúčovou a pre rozhodnutie vo veci zásadnou otázkou, ktorá bola medzi účastníkmi konania sporná, bola otázka, či možno zvýšené náklady žalobcu v sume 44.760 Eur spolu s DPH uznať ako daňový výdavok žalobcu v zdaňovacom období roku 2012 v zmysle ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

36. Kasačný súd dáva do pozornosti, že sporný výdavok vynaložil žalobca na základe Zmluvy o poskytnutí služby č. Z2011012 uzatvorenej dňa 02.06.2011 medzi žalobcom ako objednávateľom a poskytovateľom (dodávateľom) - ICZ Slovakia a.s., so sídlom v Trenčíne, Soblahovská 2050, ktorej predmetom bolo poskytnutie služby zo strany dodávateľa, ktorá spočívala vo viacerých úkonoch smerujúcich k digitalizácii dokumentov žalobcu, ktoré mal dodávateľ uskutočniť v troch etapách. Dňa 18.04.2012 bola uzatvorená Dohoda o ukončení Zmluvy o poskytnutí služby č. Z2011012 zo dňa 02.06.2011, v zmysle ktorej platnosť predmetnej zmluvy končí dňom 01.05.2012, s tým, že žalobca sa zaviazal uhradiť cenu za čiastkové plnenie 1. etapy v sume 32.930 Eur bez DPH a celkový objem zvýšených nákladov v sume 37.300 Eur bez DPH, ktoré boli nutné pre samotné zabezpečenie kompletnej digitalizačnej linky, jej samotné spustenie a nábeh, čím bola zabezpečená jej plná funkčnosť pre celé obdobie plnenia predmetu zmluvy. Predmetný výdavok zaúčtoval žalobca na ťarchu účtu č. 7004509000, a to na základe dodávateľskej faktúry č. 90034099 zo dňa 18.04.2012 od dodávateľa, ktorú zaevidoval pod interným číslom 502093 s tým, že dané náklady si žalobca uplatnil ako daňový výdavok v zdaňovacom období roka 2012.

37. S ohľadom na vyššie uvedené dáva kasačný súd do pozornosti, že úlohou krajského súdu bolo posúdiť, či žalobca preukázal splnenie zákonných predpokladov pre uplatnenie faktúry od dodávateľa ICZ Slovakia a.s. do daňových výdavkov.

38. Podľa názoru kasačného súdu krajský súd správne konštatoval, že neobstojí záver žalovaného, že opodstatnené sú len tie záväzky, ktoré boli dojednané v Zmluve o poskytnutí služieb. Aj podľa názoru kasačného súdu mohli zmluvné strany v súlade so zásadou zmluvnej voľnosti záväzky medzi sebou kedykoľvek ľubovoľne meniť vzájomnou dohodou, čo nakoniec aj spravili Dohodou o ukončení zmluvy z dôvodu, že sa rozhodli zmluvu predčasne ukončiť a upraviť vzájomné práva a povinnosti s tým spojené. Krajský súd konštatoval, že viacnáklady boli cenou čiastočnej digitalizácie dokumentov žalobcu, ktoré tento prevzal a použil na svoje podnikanie, čím naplnil kritérium vecnosti tohto výdavku, nakoľko slúžil na zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu.

39. Sťažovateľ naproti tomu v kasačnej sťažnosti namietal, že žalobca v Dohode o ukončení zmluvy na seba prevzal záväzok nad rámec toho, čo bol pôvodne v zmysle Zmluvy o poskytnutí služby povinný, a z tohto dôvodu sťažovateľ nemohol predmetný záväzok vyhodnotiť iným spôsobom ako tým, že ho považoval za dobrovoľný.

40. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1Sžf/91/2016 zo dňa 19.06.2018 vymedzil podmienky uznateľnosti daňového výdavku podľa zákona o dani z príjmov nasledovne: „Pre daňovú uznateľnosť výdavku sa vyžaduje, aby bol výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdanieľných 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.“

41. Pri posúdení, či boli v prejednávacom prípade splnené uvedené zákonné predpoklady pre uznateľnosť daňových výdavkov z faktúry spoločnosti ICZ Slovakia a.s. je nutné skúmať podmienku vecnosti, teda či žalobcom 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 v prípade nemožnosti preverenia účtovných dokladov v spoločnosti ICZ Slovakia a.s., táto skutočnosť nemôže byť sama o sebe v súvislosti s uznateľnosťou posudzovaných daňových výdavkov hodnotená na ťarchu žalobcu. Čo sa týka podmienky preukázanosti, tá sa vo všeobecnosti považuje za splnenú, ak riadne zaúčtovaný výdavok slúžiaci na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov bol skutočne daňovníkom vynaložený.

42. Vo svetle vyššie uvedeného kasačný súd, rovnako ako predtým krajský súd, považoval za nesporné, že náklady na úhradu faktúr za poskytnuté služby žalobca skutočne vynaložil. Daňové orgány nijakým spôsobom nespochybnili, že žalobca vystavené faktúry spoločnosti ICZ Slovakia a.s. zaplatil, preto za daných skutkových okolností niet dôvodu pre záver, že by podmienka preukázanosti predmetných daňových výdavkov nebola splnená. Z účtovného hľadiska boli tieto náklady riadne podložené zmluvou a faktúrou, preto aj kasačný súd považoval za splnenú i podmienku zaevidovania. Spornou teda zostala len podmienka vecnosti, ktorá sa vo všeobecnosti považuje za splnenú, ak riadne zaúčtovaný výdavok slúžiaci na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sa realizoval v rámci podnikateľskej činnosti žalobcu.

43. Záver žalovaného, že žalobca v Dohode o ukončení zmluvy na seba dobrovoľne a bez akéhokoľvek protiplnenia zo strany dodávateľa prevzal záväzok za úhradu viacnásobných nákladov, a preto je zaradenie týchto nákladov na uhradenie dodávateľskej faktúry do daňových výdavkov neoprávnené, je nutné považovať za skutkovo nedostatočne podložený a vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci. Spôsob ukončenia zmluvného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľom je na posúdenie uznateľnosti daňového výdavku irelevantný. V súvislosti s posúdením podmienok uznateľnosti daňového výdavku boli daňové orgány povinné sústrediť svoju pozornosť na to, či boli žalobcom uplatnené náklady realizované v rámci jeho podnikateľskej činnosti, či boli náklady podložené faktúrami a inými dokladmi, a či riadne zaúčtovaný výdavok bol skutočne daňovníkom vynaložený.

44. Kasačný súd považuje za dôležité dať do pozornosti, že nevidí dôvod na to, aby náklady na zabezpečenie digitalizačnej linky, jej spustenie a nábeh nevyhnutné pre samotný proces digitalizácie dokumentov, ktoré poskytovateľovi vznikli v súvislosti s plnením svojich záväzkov vyplývajúcich mu zo Zmluvy o poskytnutí služby č. Z2011012 zo dňa 02.06.2011, ktoré si žalobca uplatnil ako daňový výdavok v zdaňovacom období roka 2012, neboli zo strany daňových orgánov uznané ako daňový výdavok žalobcu v zmysle ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, predovšetkým keď daňové orgány nijako nespochybnili naplnenie podmienok uznateľnosti daňového výdavku. Konštatácie žalovaného o nevýhodnosti uzatvorenej Dohody resp. o prenášaní podnikateľského rizika z dodávateľa na žalobcu sú vo svetle uvedeného úplne bezpredmetné a nesúvisiace s podstatou veci.

45. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu nemôže prisvedčiť námietkam sťažovateľa ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom, keď tento najmä čo sa týka preukázania uznateľnosti daňového výdavku, postupoval správne a zákonne. Podľa názoru kasačného súdu sa krajský súd v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku síce stručne, no náležite zaoberal podmienkami uznania daňového výdavku v zmysle zákona o dani z príjmov s dôrazom na podmienku vecnosti daňového výdavku, ktorej splnenie bolo medzi účastníkmi konania sporné. Kasačný súd vyhodnotil odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu za správne, zrozumiteľné a dostatočne podrobné.

46. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že po preskúmaní súdneho a pripojeného administratívneho spisu žalovaného nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská, tak sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a na zdôraznenie správnosti uviedol ďalšie vyššie uvedené dôvody.

47. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 S.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred daňovými orgánmi nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutia žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

48. Kasačný súd ustálil, že rozhodnutie sťažovateľa a orgánu verejnej správy prvej inštancie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, preto sú sťažovateľ a orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný názorom kasačného súdu s tým, že ich povinnosťou bude predovšetkým postupovať v naznačenom smere, vo veci znovu rozhodnúť a rozhodnutie náležite odôvodniť.

49. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, nárok na ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 S. s. p.

50. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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