

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/46/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200423
Dátum vydania rozhodnutia: 25.08.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200423.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a z členov Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : General Estate Development s. r. o., Levická 54, Nitra, IČO: 44 424 337, zastúpeného: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 32, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/100/2017-146 zo dňa 20. februára 2019, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jednomyseľne takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

O Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 (ďalej aj „daň z príjmov“) vydal Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) dňa 8.11.2016 rozhodnutie č. 104248273/2016 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5, 6 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 87.288,59 eur, keď mu za oprávnené daňové výdavky neuznal uplatnené náklady z faktúr vystavených mu spoločnosťami:

- Poľnonákup Bardejov s. r. o., IČO : 46 249 869, za skladovanie repky, spolu v sume 13.030,- eur (+ DPH 2.606,- eur),
- EDYMAX HOLDING a. s., IČO : 36 847 704 za demontáž a sanáciu troch podzemných nádrží PHM a odvoz a spracovanie kontaminovanej pôdy v celkovej sume 450.000,- eur (+ DPH 90.000,- eur),
- Arios s. r. o., IČO : 35 934 999 za poradenské služby a sprostredkovanie v sume 80.173,12 eur (+ DPH 16.303,- eur).

Na základe výsledkov vykonaných šetrení dospel správca dane k záveru, že tieto náklady neboli v zmysle § 2 písm. i/, j/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) preukázané ako náklady vynaložené v zmysle § 19 uvedeného zákona na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100174088/2017 zo dňa 30.1.2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil. Stotožnil sa so skutkovými závermi správcu dane i s správnym posúdením veci, pričom konštatoval, že dodávateľ aj odberateľ mali, pokiaľ boli obchodné prípady zrealizované v zmysle platných právnych predpisov, disponovať rovnakými účtovnými dokladmi. V prípade dodávateľov žalobcu dodanie prác a služieb nebolo preukázané z dôvodu, že dodávateľské spoločnosti v priebehu roka 2012 zanikli a účtovné doklady týchto spoločností neboli k dispozícii. Tým, že uskutočnenie obchodných prípadov preukázal iba jeden z obchodných partnerov, nie sú podľa žalovaného pre daňové účely relevantným spôsobom preukázané.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) a navrhol rozhodnutie daňových orgánov oboch stupňov zrušiť a vrátiť vec správcovi dane na ďalšie konanie.

4. Žalobca v žalobe namietal, že zistenia správcu dane z daňovej kontroly dane z príjmov spočívali len v prepísaní zistení z daňovej kontroly zameranej na daň z pridanej hodnoty. Tvrdil, že protokol je nezákonným listinným dôkazom, na základe ktorého je nezákonným celé daňové konanie i rozhodnutie správcu dane.

5. Žalobca ďalej namietal nedostatočne a nepresne zistený a vyhodnotený skutkový stav veci a poukázal na to, že v prospech žalobcu a ním preukázaných skutočností svedčia listinné dôkazy a svedecké výpovede, s ktorými sa daňové orgány v odôvodnení rozhodnutí nevysporiadali, jednostranne a účelovo vykladali ustanovenia zákona a zistený skutkový stav a priebeh obchodovania žalobcu s jeho obchodnými partnermi, pričom dospeli k záveru len na základe domnienok, ktoré žalovaný interpretoval ako preukázaný skutkový stav.

6. Podľa žalobcu skutočnosť, že po ukončení spolupráce s dodávateľskými spoločnosťami došlo v týchto spoločnostiach k zmenám, prípadne k ich zániku, nemožno podľa žalobcu vykladať na jeho ťarchu.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol správnu žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, zotrval na svojich

záveroch a zaujal stanovisko i k jednotlivým žalobným bodom. Uviedol, že pri kontrole dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2012 vychádzal aj z protokolov z kontrol vykonávaných u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobia roka 2012, pričom predmetom kontroly obidvoch daní boli tie isté faktúry vystavené žalobcovi tými istými dodávateľskými spoločnosťami.

8. Konštatoval, že v prípade dodávateľov žalobcu dodanie prác a služieb nebolo preukázané z dôvodu, že dodávatelia v priebehu roka 2012 zanikli a ich účtovné doklady neboli správcovi dane predložené. Žalovaný ďalej uviedol, že pokiaľ konateľ dodávateľskej spoločnosti potvrdil, že obchod sa uskutočnil, nie je to relevantný dôkaz preukazujúci reálne uskutočnenie obchodu.

9. V nasledujúcich písomných podaniach (replike i duplike) zotrvali obe strany na svojich návrhoch a stanoviskách.

10. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 20.2.2018 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

11. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že využitie protokolov z daňových kontrol dane z pridanej hodnoty, ako i dôkazov, ktoré boli v rámci týchto kontrol vykonané, je v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku a bolo žalobcovi oznámené podaním z 18.11.2015, v ktorom bol oboznámený so zisteniami v rámci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012. V tomto oznámení správca dane v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku oznámil žalobcovi svoje pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov predložených k daňovej kontrole dane z príjmov a to práve s poukazom na dôkazy vykonané v priebehu daňových kontrol dane z pridanej hodnoty za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia roka 2012. Oboznámil ho tiež s obsahom vykonaných dôkazov (výsluchov, miestnych zisťovaní, pojednávaní a oznámení) v rámci daňových kontrol, na základe ktorých dospel k záveru, že žalobca si neoprávnene znížil základ dane pri dodávkach od deklarovaných dodávateľov Poľnonákup Bardejov s. r. o., EDYMAX HOLDING a. s. a Arios s. r. o.

12. Za podstatnú považoval krajský súd skutočnosť, že žalobca bol so všetkými dôkazmi, ktoré správca dane prevzal z daňových kontrol dane z pridanej hodnoty, podrobne oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť. Podľa názoru súdu žalobca neuviedol žiadne také relevantné tvrdenia, ktoré by boli spôsobilé spochybníť zákonnosť protokolu z daňovej kontroly.

13. Krajský súd zrekapituloval skutkové zistenia správcu dane spochybňujúce nákup repky olejnej žalobcom v decembri 2011 od spoločnosti VK Slovakia s. r. o. i jej skladovanie v priebehu roka 2012, za ktoré mu vystavila spoločnosť Poľnonákup Bardejov s. r. o. faktúry, ktoré si uplatnil žalobca ako daňové výdavky. Krajský súd zaujal názor, že zo svedeckých výpovedí štatutárnych zástupcov spoločnosti VK Slovakia s. r. o. a Poľnonákup Bardejov s. r. o. L. D. a O. O. nemožno vyvodíť jednoznačný záver o skutočnom realizovaní deklarovaných transakcií žalobcu o nákupe a skladovaní repky olejnej tak, ako sú uvedené na predložených faktúrach.

14. Podľa jeho názoru je dôvodné konštatovanie, že deklarovaným obchodom žalobcu spoločnosťou Poľnonákup Bardejov s. r. o. absentuje reálny základ, pretože žalobca nepreukázal existenciu skladovanej repky a jej prepravu. Dôkazom o potrebe skladovania repky nie je podľa krajského súdu kúpna zmluva ani skladová karta vytlačená z počítača. Pochybnosti o celej transakcii vyvoláva podľa krajského súdu už skutočnosť, ku ktorej dochádzalo na strane deklarovaných dodávateľov žalobcu a to zmena obchodného mena, zmena sídla, zmena konateľa v krátkom časovom slede. V dôsledku toho bolo pre správcu dane nemožné, aby získal účtovnú evidenciu zaniknutých spoločností, o čo sa v prejednávanom prípade snažil.

15. K faktúram od dodávateľa EDYMAX HOLDING a. s. krajský súd uviedol, že vykonanie a dodanie prác uvedených na týchto faktúrach (odvoz a spracovanie kontaminovanej pôdy, demontáž a sanácia podzemných nádrží PHM) nie je preukázané existenciou faktúr, ale ani predložením preberacích protokolov o prevzatí a odovzdaní diela. Ani jeden z vypočutých štatutárnych zástupcov uvedenej

spoločnosti (B. Z., O. Š.), ktorí potvrdili vykonávanie stavebných prác pre žalobcu, sa nevedel k veci bližšie vyjadriť, neoznačil žiadnych subdodávateľov ani konkrétne práce resp. činnosti, ktoré mali byť vykonané a fakturované žalobcovi. Vykonanie takýchto špecifických činností musí byť podľa krajského súdu riadne zdokumentované už aj vzhľadom na ich charakter a keďže žalobca žiadne relevantné doklady nepredložil, správca dane realizáciu prác preveroval i na príslušných orgánoch štátu, ktoré však nemali o realizácii týchto prác žiadne informácie. Aj spoločnosť EDYMAX HOLDING zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou R.P.K. HOLDING a. s., vypočutie jej štatutárneho zástupcu však nebolo možné, nakoľko ide o osobu bez domova a jeho pobyt sa nepodarilo zistiť. Keďže boli zistené vážne pochybnosti o zhode fakturovaného plnenia so skutočnosťou, nemohli byť podľa krajského súdu výdavky žalobcu na úhradu faktúr vystavených spoločnosťou EDYMAX HOLDING a. s. uznané za oprávnené a preukázané daňové náklady v zmysle § 19 zákona o dani z príjmov.

16. K faktúram od spoločnosti Arios s. r. o. krajský súd uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil žiaden dôkaz o plnení predmetu zmluvy o poskytovaní poradenských služieb a sprostredkovaní zo dňa 31.5.2010 ohľadne predaja pozemku žalobcu v Bardejove spoločnosti Tesco Stores SR a. s. Poukázal na to, že zástupca spoločnosti Tesco Stores SR a. s. uviedol, že táto spoločnosť rokovala len so žalobcom.

17. Krajský súd zhrnul, že predloženie dokladov zo strany žalobcu (faktúr, zmlúv, protokolov) ešte neznamená, že služby a práce boli skutočne vyššie označenými spoločnosťami v deklarovanom rozsahu i dodané. Krajský súd sa stotožnil so závermi daňových orgánov, že žalobca v rámci daňového konania nepreukázal reálne dodávky fakturovaných služieb a prác od deklarovateľov a preto výdavky vynaložené na úhradu faktúr za tieto dodávky nebolo možné uznať ako daňové výdavky s poukazom na § 19 a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení platnom do 31.12.2012, v zmysle ktorého daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval a ani výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Daňové orgány teda podľa názoru krajského súdu postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi vyrubili rozdiel dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2012 v sume 87.288,59 eur.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu / stanovisko žalovaného

18. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie alebo zrušiť rozhodnutie žalovaného i správcu dane a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Zaujal názor, že rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov mali byť zrušené, pretože vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu a došlo aj k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

19. V sťažnostných bodoch sťažovateľ uviedol, že :

a) správca dane nepreukázal nepravdivosť sťažovateľom predložených listinných dôkazov, iba účelovo spochybňoval skutočnosť v nich deklarované; sťažovateľ trval na tom, že doklady preukázali uskutočnenie zdaniteľných obchodov a poukázal na to, že za relevantný dôkaz daňové orgány bezdôvodne nepovažovali ani svedecké výpovede štatutárnych zástupcov dodávateľov, ktorí potvrdili realizáciu obchodov so žalobcom v rozsahu faktúr zaradených do účtovníctiev dotknutých obchodných spoločností;

b) skutočnosť, že sťažovateľovi vznikla potreba uskladniť repku olejnu u spoločnosti Poľnonákup Bardejov s. r. o. sa viaže na nákup tejto komodity v objeme 1.300 ton od spoločnosti VK Slovakia s. r. o., čo sťažovateľ doložil kúpnu zmluvou a skladovou kartou;

- c) nesúhlasí so záverom správcu dane o účelovosti vystavenia faktúr spoločnosťou EDYMAX HOLDING a. s., považuje ho za dohad založený na negatívnom pocity v dôsledku prípadného nesplnenia ohlasovacej povinnosti fakturovaných činností v zmysle osobitného predpisu;
- d) spochybnenie vykonania sprostredkovateľskej činnosti zo strany spoločnosti Arios s. r. o. pri predaji nehnuteľnosti vo vlastníctve sťažovateľa spoločnosti Tesco Stores SR a. s. považuje za ničím nepodložené, nelogické a svojvoľné a ignorujúce listinné dôkazy podporené tvrdením vypočutých svedkov;
- e) namieta neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly, ktorej začatie a uskutočňovanie nemôže byť len na svojvôli daňového orgánu, ale musia existovať a byť oznámené konkrétne dôvody, ktoré sú v čase začatia daňovej kontroly vopred známe;
- f) správca dane porušil základnú zásadu správy daní v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, nakoľko neprihliadol na všetky dôkazy predložené a označené sťažovateľom, pričom na toto porušenie nereflektoval ani žalovaný a s týmto pochybením sa nevysporiadal ani krajský súd;
- g) daňové orgány ani krajský súd na základe žalobcom predloženej dokumentácie nepreukázali jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňovali skutočnosti v nej uvedené a uvádzali hypotézy, v zmysle ktorých sa mal sťažovateľ úmyselne zúčastňovať na obchodoch poznačených podvodom, rozhodnutia sú postavené na domnienkach, nepreukázaných tvrdeniach a nepodložených argumentoch;
- h) krajský súd sa stotožnil s nezákonným postupom daňových orgánov, pričom sám sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s námietkami sťažovateľa v dostatočnom rozsahu nevysporiadal a neprihliadal na ne;
- i) úlohou správneho súdu je samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení urobených správnym orgánom a ak pri tom zistí skutkové či (procesné) právne deficity, je potrebné, aby reagoval tým, že uloží správnenému orgánu ich odstránenie, nahradenie či doplnenie, alebo tak urobí sám, pričom krajský súd v prejednávanej veci konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konaniu, čím sa podľa sťažovateľa dopustil ďalšieho závažného procesného pochybenia a vydania rozhodnutia v rozpore so zákonom;
- j) krajský súd nálezite nezdôvodnil, prečo neprijal argumentáciu žalobcu a postavil sa do role obhajcu žalovaného a správcu dane, pričom v odôvodnení rozhodnutia sa snažil ospravedlniť a právne zdôvodniť postup a činnosť daňových orgánov;
- k) v rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami, argumentáciou správnej žaloby, ako aj vlastné právne odôvodnenie vyslovených záverov, v dôsledku čoho je rozsudok nepreskúmateľný, nezodpovedajúci požiadavke vyplývajúcej z § 139 ods. 2 S. s. p.

20. Žalovaný sa k obsahu kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

IV.

Právne závery kasačného súdu

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

22. Keďže sťažnostné body týkajúce sa právneho posúdenia veci sa z veľkej časti prekrývajú s dôvodmi žaloby, kasačný súd sa v týchto bodoch stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu, preto naň odkazuje, a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu krajského súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje doplnujúce závery.

23. S ohľadom na všeobecné vymedzenie sťažnostných bodov týkajúcich sa nedostatkov v procesnom postupe krajského súdu a náležitostí odôvodnenia jeho rozsudku mohol kasačný súd zaujať stanovisko len k tým námietkam, ktoré smerovali ku konkrétnym záverom rozsudku krajského súdu, boli skutkovo i právne zreteľne zacielené a ohraničené. Krajský súd svoje právne závery podrobne zdôvodnil, pričom vychádzal zo skutkových zistení správcu dane pochádzajúcich prevažne z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty, ktorá bola u sťažovateľa vykonaná za príslušné zdaňovacie obdobia roku 2012.

24. Použitie dôkazov z inej daňovej kontroly bolo v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, nakoľko tieto dôkazy bezpochyby prispeli k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z príjmov právnických osôb sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie roku 2012 a niet poznatkov o tom, že by boli získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. To napokon sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ani netvrdil. Keďže skutkový stav sa v konaní pred krajským súdom nezmenil (krajský súd dokazovanie nevykonával), nemohol kasačný súd prihliadnuť na námietky sťažovateľa voči postupu a rozhodnutiam daňových orgánov v súvislosti s s tvrdenou neúplnosťou či nesprávnosťou zistenia skutkového stavu, pretože úlohou kasačného súdu je na základe sťažnostných bodov preskúmať primárne zákonnosť právnych záverov krajského súdu. V argumentácii sťažovateľa k nedostatkom v skutkových zisteniach kasačný súd neidentifikoval také námietky, ktoré by v konaní pred krajským súdom indikovali porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

25. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď sa stotožnil so závermi daňových orgánov, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie obchodov, ktoré riadne zaúčtoval a deklaroval v daňovom priznaní a z ktorých si na podklade dodávateľských faktúr uplatnil daňové výdavky. Správca dane i žalovaný podľa názoru sťažovateľa svojvoľne a bez legitímnych dôvodov spochybnili sťažovateľom predložené doklady, avšak nevyvrátili ich pravdivosť. Sťažovateľ poukazuje na to, že organizačné zmeny v dodávateľských spoločnostiach (zmeny v osobách spoločníkov a konateľov či zánik spoločností) a následné „zmiznutie“ účtovníctva, pre ktoré nebolo možné overiť uskutočnenie sporných transakcií u dodávateľov, mu nemôžu byť pripisované na ťarchu. Výtýkal tiež daňovým orgánom i krajskému súdu, že nevzali do úvahy ani výpovede vtedajších štatutárnych zástupcov dodávateľov, ktorí potvrdili obchodovanie so sťažovateľom.

Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom je 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 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval,1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, ..

26. Z citovaných zákonných ustanovení plynie, že pre daňovú uznateľnosť výdavku sa vyžaduje, aby bol výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), ďalej aby bol výdavok daňovníkom riadne preukázaný (podmienka preukázateľnosti), výdavok musí byť zaúčtovaný v účtovníctve alebo v evidencii daňovníka (podmienka zaevidovania) a nakoniec musí byť výdavok uplatnený v stanovenej výške (podmienka rozsahu).

27. Sťažovateľ ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani z príjmov, mal povinnosť podľa príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov sám si daňovú povinnosť vypočítať a v zákonom stanovenej lehote priznať. Bolo jeho legitímny a pochopiteľný záujem pre účely určenia základu dane využiť všetky zákonné prostriedky na jeho úpravu a v medziach zákona tento optimalizovať využitím i daňových výdavkov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Na overenie správnosti a najmä zákonnosti stanovenia základu dane Daňový poriadok dáva správcovi dane možnosť v rámci správy daní využitím inštitútu daňovej kontroly preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane. Povinnosti daňovníka správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň zodpovedá i dôkazné bremeno na preukázanie ním deklarovanej skutočnosti.

28. Kasačný súd pripomína, že v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt pred správcom dane preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných záznamoch podľa osobitných predpisov, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým

subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (m.m. nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

29. Krajský súd správne vychádzal z predpokladu, že pokiaľ sa sťažovateľ na daňové účely uchádza o uznanie výdavkov vynaložených na prijaté práce a služby, musí ich vykonanie v rámci daňovej kontroly dôkazne doložiť a preukázať, a to nielen účtovnými dokladmi. To, čo je pre uznanie daňového výdavku rozhodujúce, je materiálne plnenie, ktoré sťažovateľ prijal za účelom dosiahnutia, udržania či zabezpečenia príjmov z podnikania. Zníženie daňového základu prostredníctvom daňového výdavku sa teda primárne neviaže na predloženie účtovného dokladu, ale na prijaté plnenie. Formálny doklad toto plnenie dokumentuje. O jeho pravdivosti či hodnovernosti samozrejme môžu z rôznych dôvodov vzniknúť u správcu dane pochybnosti, ktoré musia byť kontrolovanému daňovému subjektu oznámené, pričom v takom prípade je jeho úlohou chýbajúce údaje doplniť a pochybné skutočnosti objasniť a dôkazne doložiť.

30. Je pochopiteľné, že nemožnosť preverenia účtovných záznamov a daňových dokladov vystavených v súvislosti s preverovanými službami u dodávateľov sťažovateľa, najmä z dôvodu prevodu obchodných podielov a zmien konateľov a ďalších organizačných zmien u týchto obchodných spoločností, ktoré činia z dodávateľov voči úradom nekontaktné daňové subjekty, budí podozrenie o reálnom základe faktúrami deklarovaných tvrdení. Z administratívneho spisu vyplýva, že sťažovateľ bol s pochybnosťami správcu dane o úplnosti, pravdivosti a vierohodnosti predložených dokladov oboznámený a bolo mu umožnené, aby práve s ohľadom na zistenia týkajúce sa dodávateľov doplnil dôkazy na preukázanie uskutočnenia plnení, o ktorých účtoval ako o daňových výdavkoch. Záver daňových orgánov, s ktorým sa stotožnil i krajský súd, že v danom prípade sťažovateľ dôkazné bremeno neunesol, bol i podľa názoru kasačného súdu v súlade so zákonom.

31. V súvislosti s deklarovaným obstaraním služieb, ktorých fakturovanú cenu si uplatnil ako daňové výdavky, sťažovateľ v daňovom konaní nevedel hodnoverne objasniť a dôkazne doložiť reálne uskutočnenie týchto plnení, pričom za obvyklých okolností a pri zachovaní primeranej starostlivosti a obozretnosti by takéto dôkazy musel poznať či mať k dispozícii.

32. Niet pochyb o tom, že ak sťažovateľ nakúpil repku olejnú a skladoval ju, musel ju sťažovateľ, dodávateľ alebo tretia osoba prepraviť do skladu a neskôr zo skladu a použiť ju na svoje podnikanie. Takisto ak boli pre sťažovateľa vykonané stavebné práce v hodnote 450 tis. eur, mali by existovať záznamy o použití ťažkých stavebných mechanizmov, ktoré mali odstrániť podzemné nádrže a odviezť kontaminovanú pôdu na bezpečné miesto. Pokiaľ sťažovateľ prijal služby sprostredkovania predaja nehnuteľnosti, mal by vedieť, za akú konkrétnu činnosť sprostredkovateľa zaplatil a ako sa sprostredkovateľ pričínil o to, že sťažovateľ mal príležitosť uzavrieť obchodnú transakciu so spoločnosťou TESCO Stores SR, a.s., najmä keď podľa vyjadrenia zástupcu kupujúceho táto spoločnosť vo veci kúpy nehnuteľnosti od sťažovateľa jednala len a priamo so sťažovateľom.

33. Pri realizácii spomenutých transakcií zjavne museli byť prítomní pracovníci, ktorých zrejme niekto (sťažovateľ, dodávateľ či subdodávateľ) evidoval, za ich prácu platil, použité mechanizmy museli niekomu patriť, ich prevádzka by mala byť niekde zaznamenaná a niekto ich musel obsluhovať. Žiadne dôkazy o uvedených okolnostiach sťažovateľ v konaní neponúkol a okrem daňovej a účtovnej dokumentácie týkajúcej sa obchodných vzťahov s (už neexistujúcimi) dodávateľmi nastolené pochybnosti orgánov správy dane ničím ďalším nerozptýlil. Aj v kasačnej sťažnosti opäť len tvrdí, že uskutočnenie deklarovaných obchodov riadne preukázal a preto sú uplatnené výdavky v súlade so zákonom.

34. Kasačný súd musí tiež konštatovať, že všeobecné svedectvá bývalých štatutárnych zástupcov dodávateľov o tom, že sťažovateľom deklarované obchodné vzťahy sa uskutočnili, bez konkrétnejších údajov a informácií o týchto obchodoch, nemajú z dôkazného hľadiska vysokú hodnotu. Je treba vziať do úvahy aj skutočnosť, tieto osoby sú ako reprezentanti vtedajších zmluvných strán priamo zainteresované na tom, aby sa sťažovateľom deklarované obchody uznali ako riadne uskutočnené.

35. Kasačný súd sa z uvedených dôvodov nemôže stotožniť so sťažovateľom v tom, že krajský súd v namietanom rozsahu posúdil vec po právnej stránke nesprávne, nakoľko objektívne podložené pochybnosti o reálnom uskutočnení skladovania repky, vykonaní stavebných prác a sprostredkovaní predaja nehnuteľnosti, zostali a nebolo dostatočne preukázané, že sa neudiali len „na papieri“. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol také skutočnosti, na základe ktorých by mohol kasačný súd vysloviť záver, že sa krajský súd mýlil a že vyhodnotil dôkaznú situáciu nezákonne.

36. Z uvedených dôvodov krajský súd správne na podklade žalobných bodov usúdil, že sťažovateľom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie neuznaných daňových výdavkov nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ani vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 24 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku).

37. Pokiaľ ide o sťažnostné body smerujúce predovšetkým k nedostatkom odôvodnenia rozsudku krajského súdu, môže kasačný súd len súhlasiť so všeobecnou argumentáciou sťažovateľa, že orgán verejnej správy i správny súd má svoje závery presvedčivo zdôvodniť, vysporiadať sa s rozhodujúcimi skutočnosťami a dať odpoveď účastníkovi na všetky jeho relevantné námietky. Sťažovateľ však v kasačnej sťažnosti neuvádza, v čom a akým spôsobom sa jeho všeobecne formulované námietky zhrnuté v bode 19 pod písm. h/, i/, j/, k/ tohto rozsudku pretínajú s prejednávaným prípadom (v akých procesných krokoch krajského súdu či v ktorých častiach odôvodnenia jeho rozsudku) a aké konkrétne dôvody nezákonnosti v postupe alebo rozhodnutí krajského súdu sťažovateľ namieta. Kasačný súd nie je oprávnený ani povinný iniciatívne skúmať, ku ktorým právnym záverom chýba presvedčivá argumentácia a pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nevymedzí, na ktoré žalobné body nedostal v odôvodnení rozsudku krajského súdu uspokojivú odpoveď (a prípadne ako to zasiahlo do jeho právneho postavenia), nemôže od kasačného súdu očakávať, že to urobí namiesto neho. Povinnosťou kasačného súdu nie je ani právne kvalifikovať jednotlivé sťažnostné body podľa zákonom upravených dôvodov kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 S.s.p., ktoré sťažovateľ označil v kasačnej sťažnosti.

38. Je treba si uvedomiť, že účastníci konania pred správnym súdom majú rovné postavenie (§ 5 ods. 9 S.s.p.), kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 S.s.p.) a nie je oprávnený ani povinný tento rozsah rozširovať, upresňovať ani inak meniť. Sťažovateľ je v konaní pred kasačným súdom právne zastúpený a je v plnom rozsahu zodpovedný za spôsob ochrany svojich práv, ktorý si zvolí.

39. Kasačný súd sa nezaoberal sťažnostným bodom týkajúcim sa neuvedenia dôvodu výkonu daňovej kontroly u sťažovateľa (bod 19 písm. e/ tohto rozsudku), nakoľko tento nebol uplatnený v konaní pred krajským súdom, hoci tomu nič nebránilo. V tejto časti totiž nie je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 3 písm. b/ S.s.p.).

40. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

41. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

Poučenie:

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