

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/11/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5015201064  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.02.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5015201064.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci sťažovateľa: RISS Plus, s. r. o., so sídlom Janka Kráľa 85, 024 01 Kysucké Nové Mesto, IČO: 44 839 707, právne zastúpený Mgr. Soňou Grošaftovou, advokátkou, so sídlom Hodžova 13, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1535748/2015 zo dňa 09.10.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/200/2015-67 zo dňa 15.11.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Návrhom doručeným 25.11.2015 na Krajský súd v Žiline (ďalej len „prvostupňový súd“ alebo „krajský súd“) sa žalobca (ďalej aj „daňový subjekt“) domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1535748/2015 zo dňa 09.10.2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 1095438/2015 zo dňa 06.07.2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 v sume 21 901,47 eura.

2. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa ust. § 190 v spojení s § 491 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) žalobu zamietol, nakoľko dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. O trovách konania rozhodol prvostupňový súd tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

3. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd konštatoval, že v konaní nebolo preukázané, že v roku 2011 došlo čo i len k čiastočnej úhrade posudzovanej faktúry vo výške 5 000,- eur žalobcom, že túto úhradu prijal žalobca prostredníctvom účtovníka v roku 2011, naviac keď úhrada nebola evidovaná k 31.12.2011 v účtovníctve žalobcu a o 5 000,- eur neznížil žalobca svoje záväzky v účtovnej evidencii, naviac keď neevidoval ani skutočnosti týkajúce sa zmluvy o postúpení pohľadávok z 03.10.2011 a ani započítanie pohľadávok, na ktoré v konaní poukazoval. Z účtovníctva H. N. nebolo preukázané, že by k 31.12.2011 pohľadávku, ktorú mal voči žalobcovi vo výške 115 000,- eur účtovanú posudzovanou faktúrou neevidoval, resp. evidoval čiastočne úhradu vo výške 5 000,- eur a nebolo preukázané že by účtoval skutočnosti vyplývajúce zo zmluvy o postúpení pohľadávok zo dňa 03.10.2011, vrátane príloh, a ich premietol do obsahu svojho účtovníctva. H. N. ako aj žalobca v účtovníctve mali vedenú žalobcovu dodávateľskú faktúru H. N. v sume 115 000,- eur a oba subjekty neúčtovali o skutočnostiach, ktoré mali nastať, v súvislosti so zmluvou o postúpení pohľadávok z 03.10.2011, ani v súvislosti s čiastočnou úhradou tejto faktúry vo výške 5 000,- eur v roku 2011 a započítaním pohľadávok v tom istom roku. Svedok T., ktorý viedol účtovníctvo žalobcu v roku 2011 a 2012, poprel tvrdenia H. N. že by vystavil doklad o prijatí sumy 5 000,- eur v roku 2011 a prevzal túto sumu, keď v účtovníctve žalobcu k 31.12.2011 bola posudzovaná dodávateľská faktúra vedená vo výške (neuhradenej sumy) 115 000,- eur.

4. Krajský súd sa stotožnil s názorom, že nedošlo v roku 2011 k zaplateniu formou čiastočnej úhrady a zápočtu. Naviac účtovníctvo EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o., ktorý vstúpil do konkurzného konania, nebolo k dispozícii a správca konkurznej podstaty sa k týmto skutočnostiam 25.03.2015 nevedel vyjadriť, nakoľko účtovníctvo EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. nemal k dispozícii.

5. Prvostupňový súd neakceptoval tvrdenie žalobcu, že jediným podkladom pre rozhodnutie žalovaného, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, bola skutočnosť, že tak žalobca ako aj H. N. o skutočnostiach, ktoré mali nastať v súvislosti so zmluvou o postúpení pohľadávok, čiastočnou úhradou sumy 5 000,- eur, ako i s jednostranným zápočtom, neúčtovali.

6. Ďalšie vykonané dôkazy podľa názoru krajského súdu preukazujú, že žalobca k 31.12.2011 stále v účtovníctve evidoval posudzovanú faktúru vo výške neuhradenej čiastky 115 000,- eur. Výsluch účtovníka žalobcu, ktorý nemal dôvod poškodzovať žalobcu alebo H. N., keď je sám švagrom H. N., ako aj ďalšie listinné dôkazy preukazujú, že v roku 2011 nedošlo k zaplateniu pohľadávky posudzovanou faktúrou. Posudzovaná faktúra je vystavená dodávateľom H. N., odberateľom - žalobcom s dňom splatnosti 14.01.2012, deň odoslania faktúry 19.12.2011 v sume 115 000,- eur pod č. 201103-dodávateľské číslo evidovaná pod č. FDF11-0325, bola vystavená na základe uzavretej zmluvy o nájme nebytových priestorov, ktorú uzavrel so žalobcom ako s nájomcom prenajímateľ, N. T., ktorý v čl. IV. sa dohodol na poskytovaní (s účinnosťou od 01.07.2009 na dobu neurčitú) nájmu bezplatne. Táto zmluva, ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, bola následne pod dodatkom č. 1 z 30.12.2010 ku dňu 31.12.2010 T. N. vo vzťahu k žalobcovi ukončená dohodou a následne bola 30.12.2010 uzavretá zmluva o nájme nebytových priestorov medzi H. N. a nájomcom - žalobcom, rovnaký predmet nájmu - nebytové priestory, v ktorej sa účastníci dohodli, že nájomca sa zaväzuje platiť prenajímateľovi nájomné za priestory ročne v sume 115 000,- eur bez DPH, ktoré je splatné k 31.01. nasledujúceho roku.

7. Nájomné za rok 2011 malo byť splatné až k 31.01.2012 vo vzťahu k prenajímateľovi H. N.. Krajský súd nevyhlásil ani skutočnosť, že k zaplateniu pohľadávky môže pristúpiť osoba aj pred dobou splatnosti, samotný charakter uvedeného postupu je však neštandardný.

8. Neštandardný spôsob môže sám o sebe vyvolať pochybnosti o reálnosti alebo materiálnom základe tohto obchodu a nevylučuje možnú účelovosť takého postupu. V konaní zo strany žalobcu, ani vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že boli reálne objektívne dôvody na takýto neštandardný postup. Je síce pravdou, že tento postup nie je postupom nezákonným, avšak v kontexte vykonania všetkých dôkazov (obsahu účtovníctva žalobcu, H. N., ale aj zabezpečení ďalších dôkazov výsluchom svedkov), je spochybnený materiálny základ, a teda aj reálnosť vykonania uvedenej obchodnej transakcie.

9. Prvostupňový súd dal do pozornosti, že v konaní nebola predložená zo strany žalobcu kompletná zmluva o postúpení pohľadávok medzi RISS s. r. o. a žalobcom z 03.10.2011, keď predmet zmluvy sa týka postupovania neuhradených faktúr v sume 49 665,05 eura, ktoré mali byť vymedzené v prílohe zmluvy. V prílohe č. 1 sú vymedzené pohľadávky týkajúce sa faktúry, splatnosti istiny a postúpenej čiastky v celkovej sume 49 665,06 eura, avšak bez bližšej špecifikácie faktúr.

10. Krajský súd poukázal, že oznámenie o započítaní pohľadávok z 05.10.2011 je podpísané EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o., jedná sa o jednostranný zápočet pohľadávky EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. vo výške 110 000,- eur proti pohľadávke žalobcu v sume 110 000,- eur, avšak v oznámení nie je presne špecifikované, ktoré konkrétne faktúry sú predmetom jednostranného započítania, uvedená listina nemá náležitosti dvojstranného započítania, nakoľko nie sú tu podpisy a súhlasy oboch strán, identifikované pohľadávky, ktoré boli predmetom započítania, keď súčasťou oznámenia o jednostrannom zápočte nie je ani príloha, na ktorú oznámenie odkazuje.

11. Aj pre obchodno-závazkové vzťahy medzi žalobcom a EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. bolo potrebné v čase započítania aplikovať ustanovenia Občianskeho zákonníka v § 580, ktorý upravuje hmotno-právne účinky započítania, keď zánik pohľadávok nastane okamihom, keď sa stretli pohľadávky spôsobilé na započítanie.

12. Z vykonaného dokazovania nebolo preukázané, kedy bol úkon EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. smerujúci žalobcovi, ako prejav smerujúci k započítaniu doručený. Navyiac obsah jednostranného započítania nebol určitý a zrozumiteľný, z obsahu zápočtu, pokiaľ by aj bol doručený žalobcovi, nie je preukázané, ktoré konkrétne pohľadávky boli predmetom zápočtu. Samotné oznámenie o jednostrannom započítaní pohľadávok z 05.10.2011, tak ako je súčasťou administratívneho spisu (bez prílohy na ktorú odkazuje), nie je platným právnym úkonom, vyznačuje sa neurčitou a podľa § 39 Občianskeho zákonníka v spojení s § 2 Obchodného zákonníka je potrebné tento neurčitý úkon považovať za neplatný.

13. Žalobca bol v konaní povinný preukázať, že EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o., platne a účinne vykonal započítanie v oznámení z 05.10.2011, tieto skutočnosti z obsahu administratívneho spisu nevyplývajú. Krajský súd poukázal, že žalobca v konaní nepreukázal, že listinné dôkazy, a to zmluva o postúpení pohľadávok medzi RISS s. r. o. a žalobcom zo dňa 03.10.2011, oznámenie o postúpení pohľadávok datované 03.10.2011, ktoré H. N. ako postupca adresoval žalobcovi, oznámenie o jednostrannom započítaní pohľadávok zo strany EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. zo dňa 05.10.2011, oznámenie o oznámení pohľadávok, ktoré RISS s. r. o. adresoval EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. dňa 03.10.2011, zoznam pohľadávok, ktoré boli predmetom postúpenia, ako aj zmluva o nájme nebytových priestorov uzavretá medzi nájomcom - žalobcom a prenajímateľom H. N. z 30.12.2010, dodatok k zmluve o nájme nebytových priestorov, ktorý uzavrel žalobca ako nájomca so T. N. z 30.12.2010, ako aj ďalšie listinné dôkazy, z ktorých žalobca odvodzoval úhradu posudzovanej faktúry (čiastočne úhradou a čiastočne započítaním v roku 2011), preukazujú nielen vecnú, ale predovšetkým časovú autenticitu vyhotovenia týchto listinných dôkazov.

14. K tejto skutočnosti žalobca neprodukoval žiadny dôkaz, a preto nemožno, vzhľadom na obsah vykonaného dokazovania, nielen obsah účtovníctva žalobcu za rok 2011 a 2012, alebo účtovníctva obchodných partnerov žalobcu, ktorých sa posudzovaná faktúra bezprostredne týkala, vylúčiť, že dôkazy ktorými preukazoval žalobca úhradu posudzovanej faktúry v roku 2011, nezodpovedajú skutočnosti, v dôsledku čoho nemožno vylúčiť možnú účelovosť vyhotovenia týchto listín v súvislosti s prebiehajúcou kontrolou žalobcu a posudzovaným konaním.

15. Krajský súd ďalej konštatoval, že v konaní bolo preukázané, že posudzovaná faktúra bola zaúčtovaná v účtovníctve žalobcu ako uhradená až v roku 2012 /viď aj daňové priznanie žalobcu za rok 2012/, ktoré je súčasťou administratívneho spisu, túto skutočnosť aj správca dane akceptoval, čo jednoznačne vyjadril v konaní žalovaného a rozhodnutí č. 1536038/2015 z 12.10.2015, v ktorom posudzoval žalobcu z hľadiska príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012, v spojení s prvostupňovým

rozhodnutím a vo vzťahu k tomuto rozhodnutiu nie je preukázané, že by žalobca toto právoplatné rozhodnutie spochybnil.

16. Prvostupňový súd poukázal na obsah zmluvy o postúpení pohľadávky, ktorú uzavrel postupca H. N. z EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. dňa 03.10.2011, kde v predmete zmluvy postupuje H. N. uvedenej obchodnej spoločnosti EKOSTAV SLOVAKIA pohľadávku voči žalobcovi vo výške 115 000,- eur, ktorá má byť špecifikovaná v prílohe tejto zmluvy, avšak v prílohe tejto zmluvy je špecifikovaná pohľadávka iba v sume 110 000,- eur bez toho aby bola identifikovaná identifikačnými údajmi: faktúra, číslo, predmet alebo inými špecifickými údajmi, ktoré špecifikujú istinu, ktorá je predmetom postúpenia. Aj táto skutočnosť preukazuje samotnú rozpornosť obsahu zmluvy o postúpení pohľadávok, keď nie je z nej zrejmé či bola postúpená pohľadávka vo výške 115 000,- eur a ktorá konkrétna pohľadávka alebo 110 000,- eur, čo v konečnom dôsledku preukazuje nezrozumiteľnosť a tým aj neurčitosť zmluvy o postúpení pohľadávky.

17. Krajský súd neakceptoval námietku žalobcu, že bolo v konaní preukázané, že v roku 2011 na základe zmluvy o postúpení pohľadávok a následne započítaním pohľadávky a úhradou sumy 5 000,- eur, došlo k zániku pohľadávky účtovanou posudzovanou faktúrou a že táto pohľadávka k 31.12.2011 zanikla. Toto tvrdenie nevyplýva nielen z účtovnej evidencie žalobcu, ako aj osôb vo vzťahu ku ktorým k započítaniu pohľadávok medzi žalobcom a treťou stranou došlo, resp. nezodpovedajú vedeniu účtovníctva subjektu H. N., ktorý účtoval žalobcovi posudzovanými faktúrami pohľadávku a následne ju postúpil tretej osobe.

18. Tieto skutočnosti nevyplývajú z účtovníctva H. N., účtovníctva EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o., ani žalobcu a ani svedecké výpovede H. N., účtovníka žalobcu T. ich nepotvrdzujú, sú aj vo vzájomnom rozpore, nielen čo do tvrdení o spôsobe účtovania uvedenej pohľadávky a jej zániku, ale aj v spôsobe čiastočnej úhrady 5 000,- eur.

19. Z obsahu administratívneho spisu nie je preukázaná autentičnosť čo sa týka vecnej a časovej súvislosti listín, ktoré produkoval v konaní žalobca a ktorými preukazoval zánik pohľadávky ..... v roku 2011 (zápočet, postúpenie pohľadávky, a čiastočná úhrada vo výške 5 000,- eur). Navyše v konaní existuje právoplatné rozhodnutie správcu dane o tom, že predmetná pohľadávka bola zaúčtovaná a zaplatená v roku 2012, čo bolo zohľadnené pri kontrole zo strany žalovaného a prvostupňového správneho orgánu pre daň z príjmu právnickej osoby žalobcu za zdaňovacie obdobie 2012, pričom dôvody rozhodnutia žalovaného z 12.10.2015, ktoré sa týkajú dani z príjmov žalobcu za zdaňovacie obdobie 2012, konštatujú úhradu posudzovanej pohľadávky v roku 2012.

20. Krajský súd sa nestotožnil s názorom, že tvrdenia správneho orgánu uvedené v napadnutom rozhodnutí si protirečia s obsahom rozhodnutia z 12.10.2015, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012. Naopak závery správnych orgánov v tomto smere súd považoval za totožné, keď z nich vyplýva, že k 31.12.2011 uvedená posudzovaná faktúra bola súčasťou účtovnej evidencie žalobcu evidovaná ako neuhradená a k jej úhrade došlo až v roku 2012, čo bolo v rozhodnutí z 12.10.2015 zohľadnené. Prvostupňový súd nemohol skúmať, či závery správnych orgánov vyjadrené v rozhodnutí žalovaného z 12.10.2015 (daň z príjmu PO 2012) sú súladné so zákonom, mohol preskúmať a aj preskúmal len to, či záver správnych orgánov vyjadrený v napadnutom rozhodnutí bol súladný so zákonom.

21. Vzhľadom už na vyslovený názor súdu v tomto rozhodnutí je preto pre posúdenie veci irelevantné tvrdenie žalobcu, ktorý rozporuje (v tomto konaní) aj závery vyjadrené žalovaným v rozhodnutí z 12.10.2015, týkajúceho sa dane z príjmu PO - žalobcu za zdaňovacie obdobie 2012. Krajský súd sa nestotožnil s názorom, že správca dane vychádzal iba zo záverov účtovníctva žalobcu, ako vyplýva z vykonaného dokazovania, vychádzal aj zo svedeckých výpovedí H. N., konateľa EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o., účtovníka žalobcu T., ako aj z účtovnej evidencie a účtovných dokladov obchodných partnerov žalobcu a nestotožnil sa s názorom, že východiskom pre rozhodnutie žalovaného a správcu dane boli len skutočnosti, ktoré vyplývajú z účtovnej evidencie žalobcu.

22. Prvostupňový správny súd zdôraznil, že účtovná evidencia žalobcu nebola jediným dôkazom, na základe ktorého správny orgán rozhodol, tak ako vyplýva aj z dôvodov rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, ale účtovanie bolo jedným z dôkazov, z ktorých pri rozhodovaní správne orgány vychádzali a ktoré hodnotili spolu aj s ostatnými vykonanými dôkazmi. Krajský súd sa nestotožnil s názorom, že napadnuté rozhodnutie je nedostatočne zdôvodnené. Mal za to, že podrobne žalovaný opísal nielen skutkový stav veci a obsahom zdôvodnenia je aj úvaha správneho orgánu, z ktorých vykonaných dôkazov vychádzal a na základe akých skutočností priznal dôkazom, na základe ktorých rozhodoval, relevanciu.

23. Tieto v súčasnosti sú obsahom aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu ako aj rozhodnutia žalovaného, a to na strane 7 - 22, ktorých obsahom nie je len chronológia veci a skutkové dôvody týkajúce sa posudzovanej faktúry, ale aj úvahy a závery správneho orgánu, vo väzbe na úvahy a závery správcu dane, ktoré sú vyjadrené v prvostupňovom rozhodnutí. Súčasťou odôvodnenia je aj použitie relevantnej právnej normy a závery vyplývajúce z vykonaného dokazovania, že sa zvyšuje žalobcovi výsledok hospodárenia o sumu 115.000,- eur, keď nebolo v konaní preukázané, že k 31.12.2011 pohľadávka účtovaná posudzovanou faktúrou zanikla spôsobmi, ktoré v konaní preukazoval žalobca.

## II.

### Kasačná sťažnosť

24. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ (ďalej len „sťažovateľ“) prostredníctvom svojej právnej zástupkyne kasačnú sťažnosť, ktorú prvostupňovému súdu doručil dňa 11.01.2017.

25. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že závery súdu sú založené na nesprávnom právnom posúdení veci, nakoľko v rámci konania došlo k preukázaniu oprávnenosti nákladu platnými právnymi úkonmi, ktoré nesporne preukazujú vôľu zúčastnených strán vysporiadať záväzky spôsobom nimi učenom, ktorý je v súlade so zákonom.

26. Tvrdenie súdu je podľa názoru sťažovateľa predovšetkým rozporné, pokiaľ tento na jednej strane uvedený postup považuje za zákonný a súčasne na strane druhej ho vyhodnotil ako neštandardný. Zo samotného dokazovania vyplynulo, že dôkazy preložené počas výkonu daňovej kontroly nie sú dôkazmi účelovými.

27. Zároveň sťažovateľ považoval za nesprávne tvrdenie súdu pod bodom 31. rozsudku, že obsah jednostranného započítania zo dňa 05.10.2011 je neurčitý a nezrozumiteľný, a teda je neplatným právnym úkonom. Z obsahu oznámenia vyplývajú prílohy, ktorými sú zmluvy o postúpení pohľadávok zo dňa 03.10.2011, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu a z obsahu ktorých je zrejмый rozsah postúpenia a následného započítania. Platnosť právnych dokumentov nebola žalovaným počas celého výkonu daňovej kontroly spochybnená.

28. Súčasne bolo podľa sťažovateľa nesprávne tvrdenie súdu pod bodom 34. rozsudku vo vzťahu k nezrozumiteľnosti zmluvy o postúpení pohľadávky uzatvorenej medzi H. N. a spoločnosťou EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o., pričom druhá zmluva o postúpení medzi spoločnosťou RISS, s. r. o. a sťažovateľom spochybnená súdom nebola. Vychádzajúc z obsahu zmluvy o postúpení pohľadávky zo dňa 03.10.2011, uzatvorenej medzi H. N. a spoločnosťou EKOSTAV SLOVAKIA, s. r. o., vrátane dodatku č. 1, vyplýva určitosť vymedzenia postúpenej pohľadávky, pričom neuvedenie čísla faktúry, ktorá nie je obligatórnou náležitosťou zmluvy o postúpení pohľadávky, nespôsobuje neplatnosť tejto zmluvy.

29. Z obsahu zmluvy, vrátane dodatku č. 1, podľa sťažovateľa jednoznačne vyplýva predmet postúpenia, a to pohľadávka vo výške 110 000,- eur z titulu nájmu na podklade uzatvorenej nájmovej zmluvy zo dňa 30.12.2010 medzi sťažovateľom ako nájomcom a H. N. ako prenajímateľom. Zmluva o prenájme nebytových priestorov je uzatvorená na dobu neurčitú s účinnosťou od 01.01.2011. Sťažovateľ tvrdil, že takáto identifikácia pohľadávky a postupníka je vyčerpávajúca, ako aj výška a právny dôvod je určitá a plne postačujúca.

30. Preukázanie platnosti právnych úkonov v roku 2011, uzatvorených na podklade zmluvnej voľnosti zúčastnených strán v snahe vysporiadať vzájomné práva a povinnosti, vyplýva aj zo samotných svedeckých výpovedí. Podstatnou otázkou pre skúmanie oprávnenosti nákladu vo výške 110 000,- eur na podklade označených právnych úkonov je predovšetkým rozhodný ich samotný obsah a súčasne skúmanie vôle zúčastnených strán vysporiadať svoje záväzky práve touto formou, ktorá je zákonom dovolená a v prípade insolventnosti niektorých obchodných partnerov je najrýchlejším spôsobom vysporiadania záväzkov, pričom táto skutočnosť podľa sťažovateľa bola preukázaná.

31. Legálna definícia daňového výdavku je upravená v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z., podľa ktorého daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka, ďalej ako výdavok rešpektujúci vecnú a časovú súvislosť zdaniteľných príjmov a výdavkov v príslušnom zdaňovacom období. Pre uznanie oprávnenosti výdavku vo vzťahu k nájomnému pre príslušné zdaňovacie obdobie musí byť splnená zákonná podmienka, a to jeho skutočná úhrada v príslušnom zdaňovacom období, pričom za úhradu sa považuje akýkoľvek zákonný spôsob zániku záväzku.

32. Pred samotnou analýzou pojmu daňový výdavok je nevyhnutné vychádzať aj zo znenia § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v platnom znení, podľa ktorého pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodnej pre výsledok konania. Pre tzv. test daňovej uznateľnosti daňového výdavku podľa zákona o dani z príjmov pri rešpektovaní časovej a vecnej súvislosti v danom zdaňovacom období je daňový subjekt povinný preukázať, že výdavky boli v ekonomickej súvislosti s príjmami, ktoré podliehajú zdaneniu a tiež preukázať ich výšku a súlad ich výšky so zákonom. V konaní sťažovateľ tieto atribúty preukázal, nakoľko výdavok bol vynaložený v súvislosti s nájmom, v ktorom žalobca vykonáva svoju činnosť pre účely dosahovania zdaniteľných príjmov.

33. Samotné nezaúčtovanie určitej skutočnosti však nemôže vylúčiť uznanie nákladu spĺňajúceho ostatné znaky zákonnosti pre jeho uznanie, pokiaľ je splnenie tejto podmienky daňovým subjektom preukázané iným zákonným spôsobom - právnymi listinami, svedeckými výpovedami, pričom zákonné ustanovenie § 19 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. v platnom znení oprávnenosť výdavku z titulu nájmu podmieňuje jeho skutočnou úhradou. Pokiaľ v priebehu výkonu daňovej kontroly sťažovateľ v rámci plnenia svojej dôkaznej povinnosti preukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky úhrady, je potom nerozhodné, či o týchto skutočnostiach účtoval. Vzájomné pohľadávky veriteľa a dlžníka zaniknú dňom ich započítania bez ohľadu na účtovanie týchto položiek. To znamená, že deň zániku týchto pohľadávok je aj dňom ich úhrady, teda dňom zaplatenia.

34. Splnenie hmotnoprávnej podmienky úhrady nájomného podľa § 19 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. v platnom znení je potrebné vykladať aj vo vzťahu k § 2 písm. j) citovaného zákona, a to práve z pohľadu jeho vecnej a časovej súvislosti. Ak nastali skutočnosti rozhodné pre uznanie oprávnenosti nákladu, v danom prípade úhrada nájomného spôsobom započítania v zdaňovacom období 2011, nie je možné tvrdiť, že úhrada sa viaže k zdaňovaciemu obdobiu roku 2012.

35. Tvrdenia týkajúce sa zaúčtovania úhrady nájomného v roku 2012 nemajú oporu v samotnom dokazovaní, nakoľko skutočnosti tvoriace podklad pre uznanie úhrady nájmu (zmluvy o postúpení, jednostranný zápočet) nie sú predmetom účtovníctva sťažovateľa ani pre zdaňovacie obdobie 2012. Účtovné doklady za obdobie rokov 2011, 2012 boli predmetom kontroly, v rámci ktorej mal správca preukázané ich nezaúčtovanie aj v roku 2012. Pokiaľ správca dane tvrdí, že sťažovateľ o týchto

skutočnostiach v roku 2012 účtoval, vychádzal iba z vyjadrenia svedka pána T., ktorý v rámci svedeckej výpovede uviedol, že dodávateľská faktúra bola uhradená v roku 2012 vo výške 115 000,- eur, pričom ide o tvrdenie nesprávne (nakoľko skutočná úhrada v roku 2012 nebola) a aj nepravdivé (nakoľko o skutočnostiach týkajúcich sa zmluvy o postúpení a následnom započítaní nebolo účtované ani v roku 2012).

36. Podľa názoru sťažovateľa Krajský súd Žilina prevzal v celom rozsahu závery vyslovené žalovaným s vyslovením, že skutkový stav bol podrobne opísaný a že obsahom zdôvodnenia rozhodnutia žalovaného je aj správna úvaha správneho orgánu, z ktorých vykonaných dôkazov vychádzal a ktorým priznal právnu relevanciu.

37. Je nesporné, že každý daňový subjekt má povinnosť viesť účtovníctvo podľa platného zákona o účtovníctve, nakoľko účelom účtovníctva je poskytnutie vierohodného, úplného, preukazného a správneho prehľadu o jeho predmete. Súčasne však platí, že nie každá chyba v účtovníctve má mať za následok neuznanie výdavku na podklade skutočností, ktoré nastali v určitom zdaňovacom období, aj keď daňový subjekt o nich neúčtoval, avšak tieto preukáže v rámci plnenia svojho dôkazného bremena. Potom dôkazné prostriedky je nutné hodnotiť ako dôkazné prostriedky mimo sféry účtovníctva, ktoré de facto nahradia neúplné, nepreukazné účtovníctvo.

38. Sťažovateľ vo vzťahu k neuznaniu nákladu za nájom v rozsahu, že tento náklad nesúvisí so zdaňovacím obdobím 2011, predložil dôkazy preukazujúce existenciu zmluvného vzťahu, vystavenie faktúry za nájom, ktorá bola zaevidovaná v účtovníctve sťažovateľa, úhradu nájomného vo výške 5 000,- eur v hotovosti oproti príjmovému dokladu v roku 2011, úhradu sumy vo výške 110 000,- eur za nájom spôsobom započítania, ktorý prejav smerujúci k zápočtu bol vykonaný v roku 2011, ako aj zmluvy o postúpení pohľadávky predchádzajúce časovo zápočtu. Uvedené dôkazy mal správca dane hodnotiť ako dôkazy mimo sféry účtovníctva, a to podľa ich obsahu, vôle zúčastnených strán, a to práve vo vzťahu k naplneniu zákonnej podmienky v § 19 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. v platnom znení, teda momentu úhrady.

39. Sťažovateľ tvrdil, že žalovaný a ani správca dane na základe dôkazov zabezpečených a vykonaných tieto dôkazy nevyhodnotil podľa zásad vzťahujúcich sa na proces dokazovania, teda jednotlivo a následne v ich vzájomnej súvislosti a na podklade porušenia tejto zásady vyvodil nesprávny skutkový záver. Celé zdôvodnenie vo vzťahu k neoprávnenosti uplatneného nákladu, je iba v rovine záverov z pohľadu neúčtovania o skutočnostiach medzi zúčastnenými stranami a nie v rovine vyhodnotenia tvrdení a dôkazov predložených sťažovateľom, ako aj dôkazov vykonaných správcou dane vo vzťahu k hmotnoprávnemu posúdeniu oprávnenosti takto uplatneného výdavku - jeho úhrady.

40. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu Žilina č. k. 20S/200/2015-67 zo dňa 15.11.2016 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1535748/2015 zo dňa 09.10.2015 zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

41. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, ktoré prvostupňovému súdu doručil dňa 06.02.2017, uviedol, že Krajský súd v Žiline sa v predmetnom rozsudku dostatočne vysporiadal s problematikou týkajúcou sa postúpenia pohľadávky, jej započítania, predloženými zmluvami, ako aj ďalšími dôkazmi v súvislosti s nájomným vo výške 115.000,- eur, ktoré správca dane vylúčil zo základu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011.

42. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane, ako aj žalovaný v daňovom konaní dodržali všetky zásady daňového konania podľa ust. § 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, konali objektívne, posúdili dôkazy predložené sťažovateľom, ako aj dôkazy, ktoré správca dane získal počas daňovej kontroly. Postupovali v súlade so všeobecne záväznými predpismi, chránili záujmy štátu a zachovávali pritom práva sťažovateľa.

43. Žalovaný tvrdí, že v administratívnom konaní bolo preukázané, že sťažovateľ porušil ust. § 19 ods. 4

zákona č. 595/2003 Z. z. tým, že za daňový výdavok považoval úhradu nájomného započítaním pohľadávok, pričom k postúpeniu a započítaniu pohľadávok medzi zúčastnenými osobami nedošlo, a taktiež o úhrade faktúry v roku 2011 neúčtoval. Úradu predmetnej dodávateľskej faktúry žalobca zaúčtoval v účtovníctve v roku 2012, na základe čoho ju správca dane zahrnul do daňových výdavkov pri zisťovaní základu dane za rok 2012 v sume 115 000,- eur, t. j. v zdaňovacom období, v ktorom nájomné skutočne bolo zaplatené.

44. Tým, že sťažovateľ zaúčtoval do daňových výdavkov dodávateľskú faktúru za nájom nebytových priestorov vyfakturovaný fyzickou osobou, ktorá k 31.12.2011 nebola uhradená, bol povinný pri zisťovaní základu dane zvýšiť výsledok hospodárenia o sumu 115 000,- eur podľa ust. § 17 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z.

45. Sťažovateľ vychádzajúc z predložených dôkazov správcovi dane pripustil zaúčtovanie úhrady predmetnej pohľadávky v roku 2012, ktoré vyhodnotil ako pochybenie. V tomto prípade žalovaný uviedol, že v prípade chyby zistenej do schválenia účtovnej závierky môže účtovná jednotka podľa § 16 ods. 10 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve opätovne otvoriť účtovné knihy v prípade, že sa zabezpečí pravdivý a verný obraz účtovníctva. Ak účtovná jednotka po zostavení účtovnej závierky a schválení najvyšším orgánom spoločnosti zistí, že zabudla zaúčtovať nejaký účtovný prípad, alebo že ho zaúčtovala nesprávne, nemôže opätovne otvoriť účtovné knihy, daný účtovný prípad doúčtovať alebo ho opraviť a zaúčtovať správne. Ak účtovná jednotka zistila, že údaje už schválenej účtovnej závierky nie sú porovnateľné, opraví ich v období, keď túto skutočnosť zistila v súlade s § 16 ods. 11 zákona č. 431/2002 Z. z. Uvedené účtovná jednotka v nasledujúcom zdaňovacom období roku 2012 nevykonala ako opravu chyby zistenej za zdaňovacie obdobie roku 2011.

46. Z predloženého spisového materiálu mal žalovaný nesporne za preukázané, že správca dane pri úprave základu dane v uvedenej veci vychádzal zo schválenej účtovnej závierky za zdaňovacie obdobie roku 2011 a 2012 a tiež z analytickej evidencie účtu 321, ktorý je podkladom k zostavenej a schválenej účtovnej závierke.

47. V nadväznosti na zostavenú a schválenú účtovnú závierku 2011, vychádzajúc z údajov v nej uvedených, bol sťažovateľ povinný v reálnom čase upraviť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2011 základ dane v súlade s ust. § 17 ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z., čo znamená zvýšiť o pripočítateľné položky k základu dane v nadväznosti na § 19 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. v tom čase platnom znení. To znamená, že v daňovom priznaní o tento nezaplatený nájom mal žalobca zvýšiť základ dane.

48. Správca dane pri posudzovaní, či k čiastočnej úhrade vo výške 5 000,- eur došlo, bral do úvahy aj komplexne všetky skutočnosti súvisiace s úhradou faktúry, t. j. skutočnosti zistené u obidvoch zúčastnených strán, ako aj fakt, že fyzická osoba N. N. nielenže nepreukázal hodnovernosť príjmového pokladničného dokladu, doklad preukazujúci výdaj hotovosti u platiteľa, ale ani nesplnil všetky povinnosti, na ktoré bol správcom dane vyzvaný.

49. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením sťažovateľa, že pri dokazovaní správca dane vychádzal len z výpovede pána T.. Tieto tvrdenia považuje za zavádzajúce, nakoľko správca dane okrem svedeckej výpovede účtovníka pána T. vychádzal z účtovnej evidencie sťažovateľa za zdaňovacie obdobia rokov 2011 a 2012.

50. Sťažovateľ nesprávne uvádza, že žalovaný úhradu nájomného uznal v roku 2012 ako oprávnený náklad v zdaňovacom období 2012 bez jeho zaúčtovania, to znamená, že sám potvrdil jeho oprávnenosť. V roku 2012 kedy došlo k úhrade nájomného, suma 115 000,- eur tvorí odpočítateľnú položku zo základu dane v roku 2012. Nie je preto podľa žalovaného pravdivé tvrdenie sťažovateľa, že podľa správnych orgánov nájomné nesúvisí s rokom 2011, pretože toto nájomné skutočne bolo súčasťou hospodárskeho výsledku v roku 2011, ale z pohľadu zákona o dani z príjmov tým, že nájomné nebolo uhradené v roku 2011, nemohlo byť uznané za daňový výdavok v roku 2011, ale až v roku 2012, teda v

roku úhrady.

51. Podľa daňového priznania za rok 2012 žalovaný k tvrdeniu sťažovateľa, že Krajský súd v Žiline konštatoval, že sťažovateľ uviedol nájomné ako položku znižujúcu výsledok hospodárenia v daňovom priznaní za rok 2012, pretože Krajský súd v Žiline na samotnom pojednávaní vyslovil, že odpočítateľná položka je uvedená v daňovom priznaní za rok 2012 po kontrole, t. j. túto sumu nemohol uviesť sťažovateľ v daňovom priznaní, uvádza, že žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 v sume 731,88 eura a určená strata v sume 96 492,99 eura. Žalovaný teda na základe výsledkov daňovej kontroly za rok 2011 otvoril daňovú kontrolu za rok 2012 z toho dôvodu, aby upravil základ dane v roku 2012 (tento znížil o sumu 115 000,- eur zaplateného nájomného), aby došlo k správne určeniu dane za rok 2012).

52. Žalovaný má za to, že s predmetnými namietanými skutočnosťami sa Krajský súd v Žiline podrobne zaoberal vo svojom rozsudku a navrhol, aby tento bol ako vecne správny potvrdený.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

53. Senát Najvyššieho súdu SR konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR podľa ust. § 137 ods. 2, ods. 3 SSP.

54. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd SR za preukázané, že Daňový úrad v Žiline vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011. O výsledku kontroly bol vyhotovený Protokol č. 9501402/5/5153290/2013 zo dňa 18.11.2013. Protokol bol sťažovateľovi doručený dňa 21.11.2013 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole.

55. Daňová kontrola bola ukončená dňa 21.11.2013, dňom doručenia Protokolu. Nasledujúci deň po dni doručenia Protokolu v zmysle § 68 zákona č. 563/2009 Z. z. začalo vyrubovacie konanie.

56. Dňa 11.12.2013 doručil v zákonnej lehote správcovi dane sťažovateľ písomné vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole.

57. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd ďalej za preukázané, že správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, okrem iného, že:

58. Sťažovateľ na účet 518 04 - Služby nemateriálovej povahy, zaúčtoval dodávateľskú faktúru č. 201103 (int. č. FDF11-0325) zo dňa 19.12.2011 za nájom nebytových priestorov na ul. H. X. XX, X. Q. J. za rok 2011 vo výške 115 000,- eur, vyfakturovaný fyzickou osobou: H. N., H. X. XX, X. Q. J., IČO: XX XXX XXX, IČ DPH: Y. Ide o obchodný vzťah medzi závislými osobami. Fyzická osoba H. N. je synom majiteľa nehnuteľnosti T. N. a otcom J. N., konateľa spoločnosti RISS Plus, s. r. o.

59. Správca dane pri posudzovaní oprávnenosti zaúčtovania dodávateľskej faktúry za nájom nebytových priestorov preveroval opodstatnenosť zaúčtovania faktúry v súvislosti s predloženou nájomnou zmluvou a úhradu faktúry za nájomné vyplácané fyzickej osobe.

60. Na požiadanie správcu dane sťažovateľ predložil dvakrát tú istú zmluvu o nájme nebytových priestorov zo dňa 18.06.2009 (ďalej len „zmluva zo dňa 18.06.2009“), ktorú spoločnosť RISS Plus, s. r. o. uzatvorila so T. N. (vlastníkom nehnuteľnosti) a nie s H. N.. Predmetom nájmu podľa zmluvy bol bezodplatný prenájom nebytových priestorov - kancelárskych priestorov využívaných na vykonávanie

podnikateľskej činnosti (sídlo spoločnosti).

61. Sťažovateľ do daňových nákladov zaúčtoval dodávateľskú faktúru, vystavenú iným subjektom ako bola uzatvorená zmluva o prenájme nebytových priestorov. Táto nezrovnalosť v osobe prenajímateľa bola dôvodom neuznania daňového výdavku, na základe čoho správca dane v protokole uviedol, že došlo k porušeniu § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. a následne pri zisťovaní základu dane zvýšil výsledok hospodárenia. Až na základe uvedeného zistenia sťažovateľ predložil dodatok k pôvodnej nájomnej zmluve a novú zmluvu na iného prenajímateľa.

62. Po ukončení daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní sťažovateľ v písomnom vyjadrení č. 5/5538019/2013 (príloha č. 6) podanom dňa 11.12.2013 uviedol, že ešte v roku 2010 uzatvoril dodatok k zmluve o nájme nebytových priestorov, podľa ktorého sa bezodplatný nájom zmenil na odplatný.

63. Podľa Dodatku č. 1 k zmluve o nájme skončil prenájom so T. N. a podľa zmluvy o nájme nebytových priestorov zo dňa 30.12.2010 uzatvorenej s H. N. bol bezodplatný prenájom zmenený na odplatný s dohodnutým ročným nájomom vo výške 115 000,- eur. Vzhľadom k tomu, že predložená zmluva bola uzatvorená s H. N., ktorý nie je vlastníkom nehnuteľnosti správca dane požiadal o vyjadrenie sťažovateľa s odvolaním na ustanovenie § 2 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov (zápisnica č. 9501402/5/917616/2014/Sni zo dňa 11.03.2014 - príloha č. 11).

64. Následne sťažovateľ vo vyjadrení č. 6/12947973/2014 zo dňa 24.03.2014 (príloha č. 8) uviedol, že pre rok 2011 bola platná zmluva o nájme nebytových priestorov zo dňa 30.12.2010 uzatvorená s H. N., ktorý ako nájomca ďalej prenajal nehnuteľnosť vo vlastníctve T. N. spoločnosti RISS Plus, s. r. o. s dohodnutým ročným nájomom 115 000,- eur s odvolaním na ustanovenie § 6 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme nebytových priestorov a § 666 ods. 1 Občianskeho zákonníka, avšak bez predloženia dôkazov.

65. Na základe uvedenej nezrovnalosti správca dane na ústnom pojednávaní (zápisnica č. 9501402/5/3945954/2014/Sni zo dňa 21.08.2014 - príloha č. 13) požiadal splnomocneného zástupcu H. N., aby preukázal súhlas majiteľa nehnuteľnosti dať do podnájmu predmetnú nehnuteľnosť spoločnosti RISS Plus, s. r. o. Splnomocnený zástupca sa vyjadril, že zmluva bola uzatvorená. Správcovi dane bola dňa 07.04.2015 preložená na základe výzvy č. 9501402/5/439140/2015/Sni zo dňa 04.03.2015. Podľa dodatočne predloženej zmluvy o nájme nebytových priestorov uzatvorenej dňa 30.12.2010 majiteľ nehnuteľnosti T. N. dal súhlas, aby nájomca H. N. predmetnú nehnuteľnosť prenajímal tretím osobám bezodplatne.

66. Okrem preverovania opodstatnenosti zaúčtovania dodávateľskej faktúry do daňových výdavkov (nákladov) správca dane preveroval aj úhradu faktúry, nakoľko kontrolou predložených účtovných dokladov, účtovného denníka, účtovnej závierky správca dane zistil, že sťažovateľ dodávateľskú faktúru neuhradil.

67. Po zistení, že správca dane smeruje k neuznaniu výdavku pre jeho nezaplatenie, sťažovateľ dňa 09.05.2014 predložil zmluvu o postúpení pohľadávok zo dňa 03.10.2011 uzatvorenú medzi H. N. (postupcom, pôvodným veriteľom) a spoločnosťou EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o., Litovelská 871, Kysucké Nové Mesto a neskôr ďalšie doklady o postúpení a započítaní pohľadávok.

68. Správca dane na základe vyjadrení a dokladov predložených daňovým subjektom vo vyrubovacom konaní, na základe doplneného dokazovania oboznámil splnomocneného zástupcu sťažovateľa so zistenými skutočnosťami (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20343664/2015 zo dňa 09.06.2015 - príloha č. 18). Sťažovateľ k zisteným skutočnostiam podal vyjadrenie č. 6/09018916/2015, dor. dňa 23.06.2015 (príloha č. 19), v ktorom namieta zmenu kontrolného zistenia pri vylúčení dodávateľskej faktúry. Správca dane podané pripomienky neakceptoval a trval na zisteniach uvedených v protokole, ktoré boli doplnené o zistenia z vyrubovacieho konania zaznamenané v zápisnici č. 20343664/2015 zo dňa 09.06.2015.

69. Správca dane podrobne rozpísal všetky zistené skutočnosti, a to pri preverovaní záväzku podľa predloženej zmluvy o postúpení pohľadávok zo dňa 03.10.2011 (príloha č. 26) uzatvorenej medzi H. N. (postupcom, pôvodným veriteľom) a spoločnosťou EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o., postupníkom, ktorou malo dôjsť u spoločnosti RISS Plus, s. r. o. k zmene záväzku z pôvodného veriteľa H. N. na nového veriteľa EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. bezodplatne. Správca dane vychádzal z jednotlivých zistení, a to z úradného záznamu č. 9501402/5/240025/2014/Sni zo dňa 02.06.2014 (príloha č. 12), zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 123391/2015 zo dňa 25.03.2015 (vyjadrenie svedka J. J. J., správcu konkurznej podstaty EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o.), zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9501402/5/464044/2014/Sni zo dňa 05.02.2014 (preverovanie fyzickej osoby H. N. /postupcu/), doplnenej dňa 10.02.2014 o zoznam vydaných a prijatých faktúr (úradný záznam č. 9501402/5/534816/2014/Sni zo dňa 10.02.2014), zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 188315/2015 zo dňa 01.04.2015 (vyjadrenie H. N.), zo zápisnice č. 227033/2015 zo dňa 08.04.2015 (J. T. - účtovník), z preverovania predložených účtovných dokladov, účtovného denníka, účtovnej závierky, záväzkov daňového subjektu RISS Plus, s. r. o.

70. Správca dane za účelom preverenia úhrady dodávateľskej faktúry preukázanej vo vyrubovacom konaní jednostranným započítaním pohľadávok vo výške 110 000,- eur a čiastočnou úhradou vo výške 5 000,- eur preveroval jednak záväzky spoločnosti, čiastočnú úhradu ako aj tri skupiny pohľadávok zúčastnených zmluvných strán.

71. Zisťoval, či medzi zúčastnenými osobami došlo k nadobudnutiu postúpeniu započítaniu pohľadávok ako aj k čiastočnej úhrade v nadväznosti na účtovníctvo.

72. Pri preverovaní zmluvných strán podľa zmluvy o postúpení pohľadávok zo dňa 03.10.2011 bolo zistené, že uznesením Okresného súdu v Žiline 3K/14/2012-70 bol dňa 05.09.2012 na majetok spoločnosti EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. vyhlásený konkurz. Následne správca dane vo veci preverenia postúpenia pohľadávky z pôvodného veriteľa H. N. na nového veriteľa EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. a započítania pohľadávok a záväzkov medzi spoločnosťami EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. a RISS Plus, s. r. o. vypočul J. J. J., správcu konkurznej podstaty spoločnosti EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. Z jeho výpovede zistil, že žiadne doklady tejto spoločnosti správca konkurznej podstaty nemal k dispozícii.

73. Na základe uvedených skutočností správca dane dospel k záveru, že podľa zmluvy o postúpení pohľadávok zo dňa 03.10.2011 tým, že zo strany fyzickej osoby k postúpeniu pohľadávky nedošlo, pre sťažovateľa nevznikol dôvod, aby účtoval o zmene veriteľa a ani dôvod platiť záväzok spoločnosti EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o.

74. Správca dane podrobne rozpísal všetky zistené skutočnosti aj pri preverovaní prvej skupiny pohľadávok podľa zmluvy o postúpení pohľadávok zo dňa 03.10.2011 uzatvorenej medzi spoločnosťou RISS, s. r. o. (postupcom, pôvodným veriteľom) a spoločnosťou RISS Plus, s. r. o., postupníkom, malo dôjsť k postúpeniu pohľadávok vo výške 49 665,06 eura evidovaných spoločnosťou RISS, s. r. o. voči spoločnosti EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. bezodplatne a súčasne podľa oznámenia o jednostrannom započítaní pohľadávok a záväzkov zo dňa 05.10.2011 malo dôjsť k ich započítaniu. Správca dane vychádzal z účtovných dokladov, zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 227033/2015 zo dňa 08.04.2015 (vyjadrenie svedka J. T.).

75. Zo zistení vyplynulo, že spoločnosť RISS, s. r. o. evidovala v knihe vydaných faktúr pohľadávky voči spoločnosti EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. vo výške 49 665,06 eura a nie voči spoločnosti RISS Plus, s. r. o., čo deklarovala aj v konečnom zostatku pohľadávok vo výkaze Súvaha k 31.12.2011.

76. Správca dane pri preverovaní druhej skupiny pohľadávok vychádzal z predloženej Knihy vydaných faktúr k 17.06.2014 s celkovým zostatkom 72 351,74 eura a z Knihy pohľadávok za rok 2013 s celkovým zostatkom 13 970,86 eura. V uvedených knihách mal žalobca zaúčtované odberateľské faktúry v celkovej výške 13 970,86 eura vystavené v rokoch 2009, 2010 pre spoločnosť EKOSTAV

SLOVAKIA, spol. s r. o. Podľa knihy pohľadávok za rok 2013 sťažovateľ preukázal, že uvedené pohľadávky naďalej eviduje.

77. Správca dane podrobne rozpísal všetky zistené skutočnosti aj pri preverovaní tretej skupiny pohľadávok podľa oznámenia o jednostrannom započítaní pohľadávok a záväzkov zo dňa 05.10.2011. Sťažovateľ mal započítať pohľadávku - sankčný úrok z omeškania vo výške 46 364,08 eura.

78. Šetrením správcu dane sa zistilo, že pohľadávka - sankčný úrok pre účely započítania nevznikla.

79. Správca dane pri posudzovaní, či k úhrade dodávateľskej faktúry došlo v roku 2011 vzájomným započítaním pohľadávok a záväzkov vo výške 110 000,- eur a čiastočnou úhradou v hotovosti vo výške 5 000,- eur vychádzal nielen z predložených účtovných dokladov sťažovateľom ku daňovej kontrole, ktoré sú predmetom účtovníctva v nadväznosti na podané daňové priznanie, ale aj z dokladov predkladaných sťažovateľom vo vyrubovacom konaní, zo zistení správcu dane pri preverovaní jednotlivých zúčastnených strán, z vyjadrenia fyzickej osoby a zo svedeckých výpovedí svedkov.

80. Z predloženého spisového materiálu k odvolaniu je zrejmé, že správca dane pri úprave základu dane v uvedenej veci vychádzal zo schválenej účtovnej závierky za zdaňovacie obdobie 2011 a 2012 a tiež z analytickej evidencie účtu 321 dôkazný prostriedok), ktorá je podkladom k zostavenej a schválenej účtovnej závierke.

81. Správca dane rozsiahlym šetrením zistil, že suma 115 000,- eur bola skutočne uhradená v roku 2012. Správca dane ju uznal za daňový výdavok v súlade s ustanovením § 19 ods. 4 zákona č. 595/2004 Z. z. v základe dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 (protokol č. 9501402/5/5162656/2013 zo dňa 18.11.2013).

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

82. Podľa § 1 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia, tento zákon upravuje

- a) daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby (ďalej len „daň“),
- b) spôsob platenia a vyberania dane.

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

84. Podľa § 17 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

85. Podľa § 17 ods. 2 písm. a), b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške, upraví o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane.

86. Podľa § 19 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, za obstarávaciu cenu obchodného podielu alebo akcie v obchodnej spoločnosti alebo družstve sa na účely tohto zákona považuje aj hodnota

splateného peňažného vkladu a nepeňažného vkladu spoločníka obchodnej spoločnosti alebo člena družstva vrátane emisného ážia alebo obstarávacía cena majetkovej účasti, ak obchodný podiel alebo akcia bola nadobudnutá inak ako vkladom. Za splatený vklad sa považuje aj zvýšenie základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva zo zisku po zdanení na základe rozhodnutia valného zhromaždenia obchodnej spoločnosti alebo predstavenstva družstva.

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

88. Podľa § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia, Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

89. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

90. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline, po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním Najvyšší súd SR stotožnil v celom rozsahu považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

91. Predmetom súdneho prieskumu bolo zistiť, či daňové orgány oboch stupňov správne určili v prípade sťažovateľa rozdiel dane z príjmu právnickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobie 2011, ktoré v tomto prípade predstavovalo sumu 21 901,47 eura. V prejednávanej veci bolo medzi účastníkmi konania sporné posúdenie, či k úhrade dodávateľskej faktúry došlo v roku 2011 vzájomným započítaním pohľadávok, a to záväzkov vo výške 110 000,- eur a čiastočnou úhradou hotovosti vo výške 5 000,- eur.

92. Kasačný súd konštatuje, že v danom prípade bolo nesporne preukázané, že daňový subjekt neúčtoval o postúpení pohľadávok z pôvodného veriteľa H. N. na nového veriteľa EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. o nadobudnutí pohľadávok od pôvodného veriteľa RISS s. r. o. o jednostrannom započítaní pohľadávok a záväzkov so spoločnosťou EKOSTAV SLOVAKIA, spol. s r. o. o vzniku a započítaní pohľadávky - sankčného úroku z omeškania, o čiastočnej úhrade faktúry, teda že neúčtoval o podstatných účtovných prípadoch. Predložené doklady o započítaní pohľadávok a záväzkov neboli predmetom účtovníctva, resp. boli v rozpore so skutočnosťami, ktoré boli predmetom účtovníctva daňového subjektu v nadväznosti na zostavenú účtovnú závierku a daňové priznania za roky 2011 a 2012.

93. V danom prípade je potrebné konštatovať, že správca dane pri zisťovaní základu dane postupoval podľa ust. § 17 ods. 1 písm. b), ods. 2 písm. a), b) zákona č. 595/2003 Z. z., keď správne konštatoval

u daňového subjektu porušenie ust. § 19 ods. 4 citovaného zákona, ku ktorému došlo tým, že úhradu spornej dodávateľskej faktúry daňový subjekt zaúčtoval v účtovníctve v roku 2012, na základe čoho ju správca dane zahrnul do daňových výdavkov pri zisťovaní základu dane za rok 2012 vo výške 115 000,- eur, teda v tom zdaňovacom období, v ktorom nájomné bolo skutočne zaplatené.

94. Postúpenie a započítanie pohľadávok medzi zúčastnenými stranami v konaní preukázané nebolo.

95. V danom prípade je teda nevyhnutné konštatovať porušenie ust. § 19 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z., ust. § 14 ods. 1 v spojení s ust. § 17 ods. 2 písm. a) citovaného zákona.

96. Zákon o dani z príjmov je koncipovaný tak, že striktné určuje predmet dane, jej základ a spôsob jeho zistenia, ako i príjmy oslobodené od dani z príjmov. Hlavnou zásadou pri zisťovaní základu dane odpočítaním daňových výdavkov (nákladov) od zdaniteľných príjmov je požiadavka zákona, aby daňové výdavky boli daňovníkom preukázateľne vynakladané na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (§ 2 písm. i) zákona o dani z príjmov), a to v ich vzájomnej vecnej a časovej súvislosti v príslušnom zdaňovacom období, ktorým je kalendárny rok (§ 2 písm. j) a l) v spojení s § 21 ods. 1 citovaného zákona).

97. Na základe obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane pri úprave základu dane v danej veci vychádzal zo schválenej účtovnej závierky za zdaňovacie obdobie 2011 a 2012, z analytickej evidencie účtu 321, z účtovníctva, ako aj zo svedeckých výpovedí.

98. V dôsledku takto vykonaného dokazovania bolo nesporne preukázané, že správca dane kontrolou účtovníctva účtu 321.01 zistil, že faktúra č. FDF11-0325 v roku 2011 nebola uhradená, na základe čoho ju sťažovateľ evidoval v záväzkoch k 31.12.2011, ako aj v knihe prijatých faktúr. Následne bolo zistené, že predmetná faktúra bola uhradená dňa 07.07.2012 a jej úhrada bola zaúčtovaná v účte 321.01.

99. Správca dane za účelom dôkladného zistenia skutkového stavu opakovane vyzýval daňový subjekt na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 9501402/5/5162656/2013 zo dňa 18.11.2013. Daňový subjekt reagoval na predmetnú výzvu, avšak bez predloženia dôkazov. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd konštatuje porušenie ust. § 19 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. tým, že sťažovateľ za svoj daňový výdavok považoval úhradu nájomného započítaním pohľadávok, pričom nebolo preukázané reálne postúpenie a započítanie predmetných pohľadávok medzi uvedenými účastníkmi. Taktiež o úhrade faktúry v roku 2011 neúčtoval.

100. Úhrada dodávateľskej faktúry bola zaúčtovaná v účtovníctve sťažovateľa za rok 2012, na základe čoho ju správca dane zahrnul do daňových výdavkov za rok 2012 vo výške 115 000,- eur, t. j. v zdaňovacom období, v ktorom nájomné bolo skutočne zaplatené.

101. Najvyšší súd SR konštatuje, že správca dane v daňovom konaní postupoval podľa ustanovení § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v súlade s ust. § 3 ods. 3, 6 citovaného zákona. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré žalovaný namietal už v konaní pred správny súdom a s ktorými sa Krajský súd v Žiline náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

102. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami si najvyšší súd osvojil záver, že napadnutý rozsudok krajského súdu bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu, a preto bolo potrebné kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť v zmysle ust. § 461 SSP.

103. O trovách súdneho konania rozhodol najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 170 písm. a) v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal a

žalovaný nemá zo zákona právo na ich náhradu.

104. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.