

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/57/2019
Identifikačné číslo spisu: 4018200370
Dátum vydania rozhodnutia: 15.10.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200370.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: Erik Šeffler, nar. XX.XX.XXXX, Veľké Chyndice 128, Veľké Chyndice, IČO: 45 438 871, právne zastúpený: BARKOCI law firm, s.r.o., Námestie slobody 28, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100529053/2018 zo dňa 12.03.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/88/2018-127 zo dňa 26.06.2019, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100529053/2018 zo dňa 12.03.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 102518438/2017 zo dňa 06.12.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby v sume 45 804,17 EUR za zdaňovacie obdobie rok 2014.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že medzi účastníkmi konania bolo spornou otázkou, či výdavky žalobcu, ktoré mu boli vyfakturované spoločnosťami IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. pri dodaní stavebných prác boli odrazom reálneho plnenia, pričom správny súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný sa ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o

dani z príjmov“) dôsledne riadili.

3. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane mandátnu zmluvu uzavretú dňa 02.01.2014, v zmysle ktorej sa mandatár (IP - ECONOMIC s.r.o.) zaviazal vykonávať stavebné práce pre mandanta (žalobca), ktoré zabezpečí mandant. Správny súd konštatoval, že táto zmluva nebola dôkazom o dodaní stavebných prác žalobcovi ako odberateľovi a navyiac v nej neboli konkretizované žiadne stavebné práce.

4. Vo vyjadrení zo dňa 25.11.2016 žalobca tvrdil, že stavebné práce boli vykonané spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o., ktorá zabezpečovala stavebné práce na stavbách označených ako: Zberný dvor Lužianky Hala, Priemyselný park Drážovce Hala, Pečivárne Dunajská Streda, Priemyselný park CEHIP Vráble, Obchodné centrum Decathlon Bratislava a zo strany spoločnosti moldowa s.r.o. na stavbách Priemyselný park CEHIP Vráble a OC Martin. Zároveň však zmätočne tvrdil, že práce boli ním vykonané v subdodávke so spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. pre odberateľa DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. Taktiež predložil nikým nepodpísaný a nedátovaný súpis prác od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. s uvedením hodín, resp. m², ktoré nebolo možné považovať za dôkaz o vykonaní stavebných prác dodávateľmi a ich dodaní žalobcovi ako odberateľovi.

5. Krajský súd konštatoval, že nebolo zrejmé, ktoré z týchto prác boli fakturované predloženými faktúrami, na základe ktorej si žalobca zaučtoval výdavky do výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržiavanie príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2014 a ktorej stavby, resp. stavieb sa predmetné faktúry týkali a kedy boli práce vykonané, kto ich za dodávateľov dodal a kto ich za odberateľa prevzal.

6. Dôkazom o dodaní prác podľa názoru správneho súdu neboli ani predložené faktúry vystavené spoločnosťami IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. pre žalobcu s predmetom fakturácie „na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02.01.2014“, prípadne fakturácia podľa objednávky s uvedením jej čísla a dátumu (pri deklarovanom dodávateľovi moldowa s.r.o.), v ktorej nebol uvedený počet merných jednotiek, jednotková cena a cena spolu. Na uvedených faktúrach neboli fakturované práce špecifikované v zmysle ich konkrétneho vymedzenia, resp. označenia stavby, na ktorej mali byť vykonané, pričom na identifikáciu týchto prác nebolo postačujúce uvedenie merných jednotiek.

7. Krajský súd ďalej uviedol, že správca dane vypočul za účelom objasnenia deklarováných obchodných vzťahov ako svedkyňu F. Ď. (konateľka spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. v období od 27. 05. 2009 do 26. 03.2014 a spoločnosti moldawa s.r.o. v období od 02.06.2014 do 29.09.2014), ktorá uviedla, že spoločnosti nemali zamestnancov, vykonávali, okrem iného, i zabezpečovanie stavebných a pomocných stavebných prác, dodávateľmi boli živnostníci, pracovalo sa na príkazné zmluvy a odberateľom bol, okrem iných, i žalobca. Potvrdila, že vystavila a podpísala predložené faktúry pre žalobcu ako odberateľa. V zmysle mandátnej zmluvy boli dodané stavebné práce žalobcovi ako odberateľovi a jednalo sa o stavebné práce na rodinných domoch (stierky, obklady, vynášanie odpadu a pod.) v okolí Nítry, ona zabezpečila ľudí a práce im zadal žalobca podľa potreby. Práce realizovali subdodávatelia, na ktorých si s odstupom času už nespomenula a žiadneho neoznačila. Faktúry boli zaučtované, odberateľom zaplatené, ale doklady už nevedela predložiť, nakoľko účtovníctvo podľa protokolu zo dňa 19.02.2015 o odovzdaní a prevzatí účtovníctva a dokladov spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. odovzdala likvidátorovi spoločnosti Bankrot, s.r.o. Svedkyňa potvrdila, že vystavovala faktúry a viedla účtovníctvo spoločnosti moldawa s.r.o. i po zmene konateľa. Uvedenú skutočnosť potvrdila i ďalšia vypočutá svedkyňa M. W. (konateľka spoločnosti moldowa s.r.o. v období od 29.09.2014 do 25.11.2015), ktorá uviedla, že sa konateľkou spoločnosti stala na základe žiadosti p. Ď., s ktorou je v rodinnom vzťahu a ktorá ju o to požiadala pre jej nevyhovujúci zdravotný stav. Všetky faktúry vystavovala a podpisovala p. Ď. a viedla i účtovníctvo spoločnosti. Spoločnosť zamestnancov nemala. Nevedela sa vyjadriť, aké práce boli fakturované faktúrami vystavenými pre žalobcu ako odberateľa v roku 2014. Účtovníctvo odovzdala likvidátorovi spoločnosti Bankrot, s.r.o., o čom predložila protokol o odovzdaní a prevzatí účtovníctva a dokladov spoločnosti zo dňa 13.11.2015.

8. Krajský súd mal ďalej za preukázané, že správca dane za účelom preverenia týchto tvrdení výzvou zo dňa 27.10.2016 vyzval spoločnosť Bankrot, s.r.o. na zapožičanie účtovníctva spoločností IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014, ale výzva adresovaná do sídla tejto spoločnosti sa vrátila správcovi dane s oznámením poštového doručovateľa, že adresát je neznámy. Spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. bola vymazaná z obchodného registra dňa 27.03.2015 a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť K2 Business s.r.o. (vymazaná z obchodného registra dňa 14.04.2015), následne spoločnosť ENERGY GROUP, s.r.o. (vymazaná z obchodného registra dňa 15.08.2015), spoločnosť BELEOR, s.r.o. (vymazaná z obchodného registra dňa 27.08.2015), spoločnosť RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o. (vymazaná z obchodného registra dňa 25.09.2015), spoločnosť DEBET INVEST, s.r.o. (vymazaná z obchodného registra dňa 16.12.2015) a následne spoločnosť RELCO s.r.o., na ktorú bol dňa 09.05.2016 vyhlásený konkurz a správkyňa konkurznej podstaty na základe výzvy správcu dane v podaní zo dňa 03.08.2016 oznámila, že nemá žiadne účtovné doklady úpadcu, ani jeho právnych predchodcov, teda ani spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. Zásielky adresované na adresu úpadcu, resp. adresované jeho štatutárnemu zástupcovi do Francúzska sa jej vrátili s poznámkou poštového doručovateľa, že adresát je neznámy. Spoločnosť moldowa s.r.o. bola dňa 26.11.2015 vymazaná z obchodného registra a zlúčená s nástupníckou spoločnosťou ZET PLUS s.r.o., ktorej právnym nástupcom sa stala spoločnosť RELCO s.r.o.

9. Tvrdenie svedkyne F. Ď. (bývalej konateľky spoločností IP - ECONOMIC s.r.o. moldowa s.r.o.) o vykonaní stavebných prác na rodinných domoch v okolí Nitra je v rozpore s tvrdením žalobcu v jeho písomnom vyjadrení zo dňa 25.11.2016, že práce mali byť vykonané na stavbách označených ako: Zberný dvor Lužianky Hala, Priemyselný park Drážovce Hala, Pečivárne Dunajská Streda, Priemyselný park CEHIP Vráble, Obchodné centrum Decathlon Bratislava. Svedok Y. G. vo svojej výpovedi zo dňa 19.10.2017 potvrdil, že robil (šalovanie, murovanie, betónovanie) pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. na stavbe haly v Dražovciach, ale nevedel, s kým zo spoločnosti jednal. Ním predložená objednávka stavebných prác zo dňa 04.01.2014 vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. nepreukazuje, aké stavebné práce a na ktorých stavbách mali byť, resp. boli vykonané a v akom časovom období. Skutočnosť, že tento svedok predložil päť faktúr (s predmetom fakturácie murárske práce za mesiac marec, máj, júl-august, september-október, november-december 2014) vystavených ním ako dodávateľom pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. ako odberateľom v priebehu roku 2014 v celkovej sume 3 210,- EUR vyhodnotil správny súd tak, že toto nie je dôkazom o dodaní stavebných prác žalobcovi zo strany spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o.

10. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane bol aj krajský súd toho názoru, že žalobca nepreukázal vynaloženie výdavkov za dodanie služieb od spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. v súlade s ust. § 2 písm. i/ a za použitia § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., a preto nemohli byť tieto výdavky uznané za oprávnené náklady (výdavky).

11. Správca dane zadovážil výpis z účtu spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. za rok 2014 a z neho zistil, že na tento účet boli v roku 2014 vykonané úhrady niektorých faktúr, resp. čiastkové úhrady faktúr, čo ale nie je dôkazom o vykonaní a dodaní stavebných prác zo strany tejto spoločnosti pre žalobcu. Miestne zisťovanie v spoločnosti DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. (odberateľ žalobcu) správca dane nevykonával, nakoľko dodanie stavebných prác tejto spoločnosti nepreukazuje, že práce fakturované faktúrami v roku 2014 pre žalobcu vykonala spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. alebo spoločnosť moldowa s.r.o.

12. Správca dane na základe vykonaného dokazovania rozhodol dňa 06.12.2017, rozhodnutím č. 102518438/2017 tak, že daňovému subjektu vyrubil rozdiel dane z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014 v sume 45 804,17 EUR

13. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného, ktorý vyššie uvedené prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

14. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správneho orgánu zruší a vec vráti na ďalšie konanie, eventuálne, aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania.

15. V kasačnej sťažnosti konštatoval, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom na uplatnenie daňového nákladu z faktúr od spoločností IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. pri dodaní stavebných prác. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 a argumentoval, že mal preukázať len to, že stavebné práce boli dodané spoločnosti DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. od spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o.

16. Sťažovateľ bol toho názoru, že mu nemôže byť na vrub pričítaná skutočnosť, že u jeho dodávateľa došlo ku skutočnosti, ktorá ovplyvnila jej riadny chod, prípadne, že jeho dodávateľ riadne neregistroval svojich zamestnancov alebo dodávateľov. Nebolo mu známe a správca dane ani neuviedol, akými inými dôkazmi mohol a mal ešte disponovať, aby vyvrátil jeho pochybnosti. Správny súd tak pričítal sťažovateľovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. V súvislosti s uvedeným odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky III.ÚS 311/07, nález Ústavného súdu Českej republiky I.ÚS 403/03.

17. Podľa jeho názoru sa správny súd jednoznačne priklonil k argumentácii žalovaného, prebral jeho argumenty, pričom svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil.

18. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre sp.zn. 11S/88/2018 zo dňa 26.06.2019, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100529053/2018 zo dňa 12.03.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 102518438/2017 zo dňa 06.12.2017.

21. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na daň z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2014 s dátumom začatia 29.06.2016.

22. Daňový úrad Nitra kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby u daňového subjektu ukončil protokolom č. 101071661/2017 zo dňa 25.05.2017. Správca dane doručil sťažovateľovi protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 31.05.2017. Sťažovateľ zaslal správcovi dane vyjadrenie k predmetnému protokolu dňa 13.06.2017.

23. Z protokolu o daňovej kontrole vyplýva, že daňový subjekt v podanom daňovom priznaní vykázal

príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov vo výške 286 949,- EUR a prislúchajúce výdavky vo výške 281 607,- EUR a čiastkový základ dane vo výške 5 342,- EUR.

24. Dňa 06.12.2017 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým sťažovateľovi vyrubil rozdiel dane v sume 45 804,17 EUR na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2014 (daň vyrubená v daňovom priznaní doručenom dňa 31.03.2015 v sume 292,34 EUR, daň zistená správcom dane v sume 46 096,51 EUR, rozdiel v sume 45 804,17 EUR). Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie zo dňa 14.12.2017, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 12.03.2018.

25. Priebeh administratívneho konania dôsledne popísal krajský súd v bode I. napadnutého rozsudku, na ktorý kasačný súd bez ďalšieho odkazuje.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

26. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

27. Správne súdu v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

28. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

29. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priet'ahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

31. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

32. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo

daňového konania,

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

33. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

34. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 2 písm. a/, b/, c/, f/, h/, i/, j/ zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov účinnom do 31.12.2014 (v kontrolovanom zdaňovacom období), na účely tohto zákona sa rozumie

a) daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba,

b) predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12,

c) príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak; za nepeňažné plnenie fyzickej osoby, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11, sa považuje aj prijatie zmenky ako platobného prostriedku, ktorou dlžník uhradil pohľadávku veriteľovi, ktorý je fyzickou osobou,

f) predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí, h) zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy,

i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak,

j) základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

36. Podľa § 17 ods. 1 písm. a/, b/, ods. 2 zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza

a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva 1) alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,

b) u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva 1) z výsledku hospodárenia.

Výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa

a) zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške,

b) upraví o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane,

c) upraví o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nezahrnú do základu dane.

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

38. Podľa § 6 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 431/2002 Z.z.“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§

10).

39. Podľa § 6 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

40. Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov.

41. Podľa § 32 ods. 1 písm. a/ zákona č. 431/2002 Z.z. sa za preukázateľný účtovný záznam - faktúru považuje iba účtovný záznam, ktorého obsah priamo dokazuje skutočnosť.

42. Podľa § 34 zákona č. 431/2002 Z.z., ak účtovná jednotka zistí, že niektorý účtovný záznam (faktúra) je neúplný, nepreukázateľný, nesprávny alebo nezrozumiteľný, je povinná vykonať bez zbytočného odkladu jeho opravu.

43. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

44. Kasačná sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu sa podstatne neodlišovala od dôvodov podanej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, s ktorej dôvodmi sa krajský súd v plnom rozsahu vysporiadal a jeho skutkové zistenia aj právne závery považuje kasačný súd za vecne správne. V aplikačnom postupe krajského súdu pri rozhodovaní o merite sporu nezistil nedostatky právneho posúdenia.

45. Kasačný súd považuje za podstatné zaujať právny názor k sťažovateľom nastoleným námietkam nesprávneho právneho posúdenia veci, neunesenia dôkazného bremena, ako aj otázky nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu.

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

47. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

48. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

49. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať

zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

50. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

51. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 14. novembra 2018, č.k. I.ÚS 377/2018-53).

52. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

53. K sťažovateľovým námietkam, podľa ktorých sa krajský súd nevysporiadal dostatočným spôsobom so žalobnými námietkami, kasačný súd uvádza, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV.ÚS 115/03). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III.ÚS 209/04).

54. Európsky súd pre ľudské práva v rozhodnutí *Vetrenko v. Moldavsko* uviedol: „...jednou z požiadaviek článku 6 Dohovoru na vnútroštátne súdy je, aby sa zaoberali najdôležitejšími argumentmi vznesenými účastníkmi konania a aby uviedli dôvody pre prijatie alebo odmietnutie týchto argumentov. Hoci rozsah, v ktorom sú súdy povinné uviesť dôvody sa môže meniť v závislosti od osobitných

okolností prípadu, opomenutie zaoberať sa podstatnými argumentmi alebo zjavne svojvoľné (arbitrárne) zaoberanie sa takýmito argumentmi, je nezlučiteľné s ideou spravodlivého procesu.“

55. Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmaného ako aj prvoinštančného rozhodnutia.

56. Najvyšší súd v prejednávanej veci v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je samozrejme viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukázateľnosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie dodávateľom uvedeným na faktúrach a sťažovateľ svoje tvrdenie nepreukázal.

57. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa najvyšší súd uvádza, že sťažovateľ nesprávne interpretuje závery napadnutého rozsudku, keď konštatuje, že pochybnosti o dodaní vznikli u dodávateľa, pričom má sťažovateľ za to, že nenesie zodpovednosť za dôkaznú povinnosť iného daňového subjektu. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na uznanie určitého výdavku na základe ním predložených faktúr, musí byť potom schopný preukázať, že obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované na predložených faktúrach.

58. Kasačný súd poukazuje na aktuálnu judikatúru, vzťahujúcu sa na daň z príjmov, aplikovateľnú na predmetnú vec: „Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniiteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku, len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následné určenie správnej výšky základu dane z príjmov nepostačuje, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu - faktúry s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniiteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane z príjmov.“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf 45/2015 z 26.01.2017).

59. „Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 5Sžf 60/2015 z 28. februára 2017).

60. S poukazom na výsledky rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane je kasačný súd toho názoru, že v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané, kto skutočne vykonal stavebné práce, ktoré

sťažovateľ následne dodal svojmu odberateľovi, a preto správca dane nemohol vysloviť záver, že stavebné práce vykonali spoločnosti uvedené na predložených listinných dokladoch ako dodávatelia.

61. Nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Iba bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov. Ak daňovník kumulatívne tieto zákonné podmienky nesplní (čo v danom prípade splnené zo strany sťažovateľa nebolo), je správca dane a žalovaný oprávnený tieto daňové výdavky neuznať.

62. Aj podľa názoru kasačného súdu, daňový subjekt v danom prípade neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že ním uplatnený náklad bol skutočne vynaložený na dosiahnutie jeho zdaniteľných príjmov.

63. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

64. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

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

66. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

67. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu 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.