

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/19/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200109
Dátum vydania rozhodnutia: 22.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200109.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): S. K., nar. XX.XX.XXXX, trvale bytom B. J.É. XXX, B. J., právne zastúpený JUDr. Valériou Brečkovou, advokátkou so sídlom Dal'kovská 470/14, Snina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 6. februára 2017 č.: 100219413/2017, o kasačnej sťažnosti proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/7/2017 - 80 zo dňa 24. novembra 2017, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Žalovaný rozhodol dňa 06.02.2017 pod č.: 100219413/2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) ako príslušný odvolací orgán o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné zo dňa 14.11.2016 č: 104293658/2016 (ďalej len „rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu“), ktorým správca dane vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane v sume 38 064,82 Eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 na základe vykonanej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 v zmysle zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), tak že podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil.

2. Preskúmané rozhodnutie vychádza zo skutočností, že Daňový úrad Prešov ako správca dane vykonal u žalobcu kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013, pri ktorej

overením účtovných dokladov predložených daňovým subjektom zistil, že daňový subjekt v podanom daňovom priznaní za rok 2013 vyčíslił základ dane vo výške 7 734,77 Eur, t. j. o 154 801,08 Eur menej, ako zistil správca dane daňovou kontrolou. Následne správca dane zistil, že daňový subjekt vykázal za rok 2013 daň vo výške 505,03 Eura, čo predstavuje o 38 064,82 Eur menej, ako zistil správca dane. Rozdiel vo vykazanom základe dane vznikol tým, že daňový subjekt v rozpore s § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov zaúčtoval do daňových výdavkov o 154 801,08 Eura viac výdavkov, než v akej výške mu na to vznikol nárok. Podstatnú časť z týchto výdavkov tvorili výdavky na úhradu faktúr od dodávateľa AGRODREVO s.r.o. za dodanie drevnej hmoty a náhradných dielov na stroje v celkovej sume 154 776,00 Eur bez DPH.

3. V odôvodnení žalovaný uviedol, že v priebehu daňovej kontroly sa kontrolovanému daňovému subjektu nepodarilo preukázať relevantným spôsobom fakturáciu služieb spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. a tým uniesť dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Pri hodnotení získaných dôkazov správca dane prihliadal hlavne na skutočnosť, že daňový subjekt okrem faktúr a dokladov o úhrade nepredložil správcovi dane žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukázal, že tovar mu bol skutočne dodaný spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. na základe faktúr, ktoré boli podkladom pre zaúčtovanie daňových výdavkov napriek tomu, že v priebehu daňovej kontroly na to bol správcom dane viackrát vyzvaný. Správca dane počas daňovej kontroly relevantným spôsobom preukázal, že vyššie uvedené dôkazy predložené daňovým subjektom nemohli byť podkladom na uznanie deklarovaných výdavkov za daňové výdavky, pretože rozhodujúci vplyv na neuznanie vyššie uvedených výdavkov daňového subjektu mala svedecká výpoveď konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. K. K., ktorý ako už bolo citované do zápisnice zo dňa 03.06.2016 jednoznačne potvrdil, že bol iba účelovo dosadeným konateľom vyššie uvedenej spoločnosti, ktorá v roku 2013 žiadnu obchodnú činnosť pod jeho vedením nevykonávala a on žiadne faktúry pre nikoho nevystavoval. Taktiež prehlásil, že so žalobcom nikdy neobchodoval, toho nepozná, nikdy sa s ním nestretol a žiadnu rámcovú zmluvu s ním neuzavrel. Čo sa týka čestného prehlásenia, ktoré predložil žalobca prehlásil, že on nečítal, čo na papieroch podpisoval, ani ho nezaujímalo, pre koho ten papier podpisuje, za toto dostal peniaze a vyplýva z toho, že čestné prehlásenie podpisoval účelovo.

4. Žalovaný nesúhlasil ani s tvrdením daňového subjektu, že ide o kontroverznú svedeckú výpoveď K. K., na ktorú by správca dane nemal prihliadať, naopak správca dane logicky kládol svedkovi otázky, tento odpovedal. Daňový subjekt nevyužil svoje zákonom dané právo byť prítomný pri svedeckej výpovedi a klásť svedkovi otázky. Správca dane prihliadal aj na svedeckú výpoveď K. K. z roku 2014 uskutočnenú pri daňovej kontrole iného daňového subjektu, zápisnica z 24.10.2014, pri ktorej takisto potvrdil, že spoločnosť AGRODREVO s.r.o. v roku 2013 žiadnu činnosť nevyvíjala, s nikým neobchodovala a preto aj keď možno súhlasí s tvrdením daňového subjektu, že vyššie uvedená daňová kontrola nesúvisela s daňovou kontrolou u žalobcu rozhodne nemožno prehliaďnúť tú skutočnosť, že svedok K. K. poprel dodávku tovaru v roku 2013 nielen v prípade kontrolovaného daňového subjektu, ale aj u iných subjektov, teda vo všeobecnosti.

5. Čo sa týka námietky žalobcu, že v procese daňovej kontroly navrhol preskúmanie zdravotného stavu svedka K. K. v čase svedeckej výpovede a v čase čestného prehlásenia, t. j. v roku 2016 správca dane b y vykonaním tohto návrhu prekročil svoje právomoci. Správca dane taktiež nepochybil tým, že neakceptoval návrh daňovníka vypočúť vo veci ďalších svedkov, ktorý predostrel v rámci prerokovania pripomienok k protokolu z daňovej kontroly, konkrétne S. K. staršieho, konateľa spoločnosti, ktorej bola nakúpená drevná hmota ďalej odpredaná a pracovníkov, ktorí náhradné diely montovali do strojov daňovníka, a to nielen preto, že by to nemohlo viesť k preukázaniu nákupu drevnej hmoty a náhradných dielov od spoločnosti AGRODREVO s.r.o., ale hlavne preto, že návrh daňovníka bol podaný až pri prerokovaní pripomienok k protokolu z daňovej kontroly.

6. Žalovaný považoval za bezpredmetnú aj ďalšiu námietku daňového subjektu, že podľa ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku nemožno od neho vyžadovať absolútne dôkazné bremeno, pretože nielen že nevyčerpal svoje možnosti na preukázanie oprávnenosti ním uplatnených daňových výdavkov, ale pri ich preukazovaní nedodržel ani svoje základné povinnosti, medzi ktoré patrí viesť svoju evidenciu a

uskutočňovať svoju činnosť tak, aby v akomkoľvek prípade a v každej situácii mal dostatočné podklady na riadne preukázanie existencie vzniku daňového výdavku, pričom správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech daňovníka. V tejto súvislosti daňový subjekt bol správcom dane opakovane vyzývaný na predloženie aj iných dokladov, ten však na ústnom pojednávaní konanom dňa 21.04.2016 uviedol, že už žiadne iné doklady nemôže predložiť. Ak daňový subjekt vo svojom odvolaní tvrdil, že správcom dane požadované doklady nemohol predložiť z objektívnych dôvodov, keďže tieto sa zničili pri požiari budovy, v ktorej sa tieto doklady nachádzali, nie je toto tvrdenie pravdivé, pretože k požiaru došlo 16.07.2016, teda až po vyjadrení daňovníka zo dňa 21.04.2016, že už žiadne dôkazy (doklady) nepredloží, keďže ich nemá.

II.

Konanie na krajskom súde

7. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu správnu žalobu. Krajský súd v Prešove po preskúmaní veci dospel k záveru, že žalobu je potrebné zamietnuť z nasledujúcich dôvodov:

- daňové orgány postupovali v zmysle príslušných ustanovení zákonných noriem. V tejto súvislosti poukázal na príslušnú judikatúru NS SR v obdobných veciach (napr. rozhodnutia sp. zn. 2Sžf/29/2010 z 15. júna 2011, 3Sžf/42/2009 z 9. októbra 2008);

- v prípade, ak dodanie tovaru podľa faktúr nie je uskutočnené dodávateľom, ktorý je na faktúre uvedený, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, ktoré boli predložené žalobcom, nie sú dostatočným podkladom pre uznanie daňového výdavku, ako to deklaruje žalobca v odvolaní, ako aj v žalobe;

- pri posudzovaní opodstatnenosti účtovaných výdavkov je potrebné vychádzať nielen z predložených daňových dokladov žalobcom, ale aj zo zistení, či k predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad, pričom nie je povinnosťou správcu dane počas tejto daňovej kontroly zisťovať, od ktorého iného dodávateľa uvedený tovar, ktorým sa preukazoval žalobca, skutočne prevzal, resp. akým spôsobom tento tovar získal. Správca dane však v protokole, ako aj v rozhodnutí bezpochyby konštatoval, že tovar nebol dodaný žalobcovi spoločnosťou AGRODREVO s.r.o., pričom vychádzal z dôkazov, ktoré boli v daňovej kontrole bezpochyby potvrdené. Išlo predovšetkým o predložené faktúry, ktorých existenciu a samotné vystavenie spochybnil konateľ spoločnosti AGRODREVO s.r.o., ako aj predložené doklady o platbách v hotovosti na základe pokladničných dokladov, potvrdenie o zaplatení tovaru.

- spochybnené bolo aj samotné preberanie tovaru, ako aj reálne dodanie tovaru. Nedôveryhodné bolo aj samotné preukázanie účtovných dokladov, vyhotovených faktúr, ako aj potvrdení o zaplatení hotovosti a samotné platenie v hotovosti za dodaný tovar;

- pokiaľ žalobca v rámci daňovej kontroly mal v úmysle podať návrh na vypočutie ako svedka jeho otca, tak to mohol urobiť už skôr, teda počas daňovej kontroly, a nie ako uviedol správca dane, ako aj žalovaný, až po pripomienkach k protokolu o výsledku daňovej kontroly. Výpoveď samotného S. K. staršieho aj podľa názoru správneho súdu by neprinesla žiadne nové skutočnosti, ktoré by ozrejmili účtovné výdavky, ktoré boli deklarovane vystavenými faktúrami zo strany spoločnosti AGRODREVO s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2013 v spoločnosti žalobcu;

- rozhodnutia daňových orgánov vychádzali z náležite zisteného skutkového stavu veci, rozhodnutie žalovaného je zrozumiteľné, jasné a náležite odôvodnené, pričom je preskúmateľné a v administratívnom spise sa nachádzajú všetky listiny, ktoré tvorili podklad uvedeného rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správcu dane.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti/vyjadrenie

A)

8. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť z dôvodov v zmysle § 440 ods. 1 písm. f), g), h) S.s.p., t. j. z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe a nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

9. Sťažovateľ v nasledujúcich sťažnostných bodoch v súlade s § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. najmä uviedol, že:

- krajský súd svoje rozhodnutie oprel len o skutkové zistenia z kontroverznej výpovede konateľa AGRODREVO s.r.o. K. K. zo dňa 03.06.2016. Podľa názoru sťažovateľa teda správca dane pochybil, keď odmietol vykonať ním navrhovaný dôkaz preskúmania zdravotného stavu K. K. v čase svedeckej výpovede a čestného prehlásenia, t. j. v aktuálnom čase v roku 2016 zameraný na psychologické a psychiatrické aspekty tohto svedka v podobe znaleckého posudku. K tejto námietke sa krajský súd žiadnym spôsobom nevyjadril. Táto výpoveď z dôvodu jej nedôveryhodnosti a spornosti nemala byť braná v procese rozhodovania do úvahy v celom rozsahu;

- správca dane nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena, keď mu ho v celom rozsahu určili ako daňovému subjektu podľa ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Na podporu tvrdení poukázal na rozsudok Krajského súdu Bratislava, sp. zn. 6S/192/2016 zo dňa 15.02.2017. Skutková podstata a skutkové okolnosti, z ktorých súd vychádzal pri formulovaní rozsudku, sú v danom prípade takmer identické. Vzhľadom na uvedený rozsudok je preto nevyhnutné poukázať na zásadu jednotného postupu správcu dane pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch, resp. zásadu legitímneho očakávania;

- ak je sídlo spoločnosti neexistentné, s týmto sa mali príslušné úrady a registrový súd vysporiadať pri registrácii spoločnosti, udelenia povolenia na podnikanie a vydania osvedčenia o registrácii a pridelení daňového identifikačného čísla;

- sťažovateľ na preukázanie svojich tvrdení o dodaní tovaru v priebehu konania predložil doklady, ktorými sa snažil preukázať reálnosť dodania predmetného tovaru, ktorý bol predmetom faktúr. Okrem toho viackrát navrhoval vykonanie ďalších dôkazov v súlade s ustanovením § 24 ods. 1 a ods. 4 Daňového poriadku a s ustanovením § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, ako napríklad výsluch svedkov. Tieto však správca dane opakovane neakceptoval;

- správca dane nespochybňuje dodanie tovaru a vznik výdavku, ale spochybňuje len osobu dodávateľa - spoločnosť AGRODREVO s.r.o. Sťažovateľ je však toho názoru, že daňový subjekt nemá povinnosť preukazovať osobu dodávateľa, resp. aj jej prípadné nepreukázanie by samo o sebe nemalo viesť k záveru, že si daňový subjekt nespĺnil pre účely dane z príjmov fyzických osôb svoje dôkazné bremeno. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4SŽf/16/2010 z 18.09.2010. S týmto rozhodnutím Najvyššieho súdu SR sa krajský súd žiadnym spôsobom nevysporiadal.

10. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, eventuálne aby zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

B)

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za správny a zákonný a navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu potvrdil.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

12. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 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 rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22.05.2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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.

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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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.

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.

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

Podľa § 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.

Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, sa na účely tohto zákona daňovým výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov, sa na účely tohto zákona rozumie 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.

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.

Podľa § 461 S.s.p., kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

13. Kasačný súd konštatuje, že 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 ani nesprávny procesný postup súdu majúci za následok porušenie práva na spravodlivý proces.

14. 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.

15. 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 výlučne u dodávateľa sťažovateľa, pričom má sťažovateľ za to, že nenesie zodpovednosť za dôkaznú povinnosť iného daňového subjektu. Najvyšší súd k tomu uvádza, že 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, v prejednanom prípade teda musí preukázať, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach.

16. Skutočnosť, že v prejednávanej veci bolo relevantne spochybnené dodanie tovarov práve od deklarovaného dodávateľa, nemožno interpretovať tak, že dôkazné bremeno neunesol tento dodávateľ sťažovateľa a sťažovateľ za to nezodpovedá. Dodanie tovarov od konkrétneho dodávateľa deklaroval sám sťažovateľ a na ňom teda spočívalo bremeno deklarovanú transakciu aj reálne preukázať. Dôkazmi, ktoré predložil (účtovníctvo, faktúry, rámcovou zmluvou o dodávkach a odberoch z 05.01.2013, dokladmi z ERP s prideleným DKP), nepodložil fakturované obchodné transakcie, nakoľko zákonné podmienky po splnení ktorých vzniká právo uznania výdavkom v zdaňovacom období, nespočívajú len v podobe formálneho dôkazu, ale tieto musia smerovať k preukázaniu hmotnoprávneho úkonu osvedčujúceho existenciu predaja drevnej hmoty a náhradných dielov. V prejednávanej veci správca dane svoje úlohy vyplývajúce mu z citovaných právnych noriem splnil a vo veci sám vykonával dokazovanie za účelom čo najpresnejšieho zistenia skutkového stavu, pričom zhromaždené dôkazy následne starostlivo vyhodnotil.

17. Z preskúmaného rozhodnutia žalovaného pritom vyplýva, ktoré všetky dôkazy boli v konaní získané, ako ich správny orgán vzájomne vyhodnotil a k akým skutkovým záverom a z nich vyplývajúcim právnym záverom dospel. Podľa názoru najvyššieho súdu preto rozhodnutie žalovaného spĺňa zákonné požiadavky v zmysle § 63 ods. 1 a 5 Daňového poriadku. Najvyšší súd nezistil žiadnu

nelogickú či nezákonnú úvahu žalovaného, ktorú žalovaný vyvodzoval z informácií zhromaždených v priebehu daňovej kontroly a ktoré tvorili skutkový základ pre skutkové a právne závery žalovaného.

18. Najvyšší súd uvádza, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - sťažovateľa, ktorý uplatňuje určitú obchodnú transakciu ako daňový výdavok; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak správca dane preukázateľne spochybni 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 spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

19. Pokiaľ samotný dodávateľ tvrdí, že k dodaniu fakturovaného tovaru nedošlo, správca dane nemôže a nesmie považovať deklarovanú obchodnú transakciu za preukázanú a je potom na daňovom subjekte, ktorý obchodnú transakciu deklaruje (v našom prípade na sťažovateľovi), aby svoje tvrdenia podložil aj inými dôkazmi a relevantne vyvrátil zistenia správcu dane. Najvyšší súd tiež poukazuje na to, že správca dane (ako aj žalovaný) neopieral svoje závery o nepreukaznosti deklarovaných výdavkov len o výpoveď konateľa dodávateľa, na ktorej sťažovateľ nevyužil právo byť prítomný, ale tieto vyhodnocoval v súvislosti s ďalšími zisteniami, ktoré podrobne popísal v prvostupňovom ako aj v preskúvanom rozhodnutí. Všetky zistenia vo vzájomnej súvislosti relevantne spochybnili, že sťažovateľom deklarovaný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na ním predložených faktúrach a sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal opak.

20. Čo sa týka spochybenia výpovede konateľa dodávateľa a návrhu na preskúmanie jeho duševného stavu, ide o námietky, s ktorými sa už vysporiadali ako správne orgány, tak aj krajský súd a kasačný súd sa s ich názorom stotožňuje a má rovnako za to, že nebol dôvod na spochybenie výpovede, ani na skúmanie duševného stavu. S poukazom na ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku kasačný súd poznamenáva, že zákonodarca jednoznačne ustanovil, že daňový subjekt sa vo vyjadrení môže zamerať len na dôkazy, ktoré mal povinnosť poskytnúť v priebehu daňovej kontroly. Návrhy na vypočutie svedkov predložené sťažovateľom boli jednoznačne návrhy, ktoré mohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, preto správny orgán potupoval v súlade so zákonom, keď tieto dôkazy nevykonal aj s poukazom na to, že predmetné návrhy by neprinesli žiadne nové skutočnosti, ktoré by ozrejmili účtovné výdavky, ktoré boli deklarované vystavenými faktúrami.

21. Pokiaľ sťažovateľ na podporu svojich záverov označil rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18.11.2010, kasačný súd konštatuje, že je v ňom venovaná pozornosť otázke rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v konaní o priznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Kasačný súd považuje za potrebné ozrejmiť, že nakoľko konanie sa týkalo DPH (a nie dane z príjmov, ako v danom prípade), 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 zdaniteľným 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 zdaniteľného 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)

„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 udrжанím príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.“
(Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5Sžf 60/2015 z 28. februára 2017)

22. Čo sa týka rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/192/2016 zo dňa 15.02.2017, na ktorý sťažovateľ poukazuje, kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že nie je viazaný rozhodnutiami krajských súdov, aj vzhľadom na to, že uvedený rozsudok bol napadnutý kasačnou sťažnosťou, o ktorej rozhodne najvyšší súd ako súd kasačný. V oboch prípadoch správca dane dospel k záveru o nepreukázaní dodania tovaru spoločnosťou AGRODREVO s.r.o., preto nie je dôvodná námietka týkajúca sa nedodržania zásady rovnakého postupu správcu dane v skutkovo zhodných prípadoch ako ani porušenie zásady legitímnych očakávaní. Hoci z legitímnych očakávaní v pomere k správnym rozhodnutiam/ k rozhodnutiam súdov možno správne predpokladať určitú istotu účastníkov, že o ich veci bude rozhodnuté obdobne ako vo veci skutkovo a právne podobnej, legitímne očakávania sa nedajú absolutizovať. Dotknuté osoby sa nemôžu účinne dovolávať nemennosti rozhodovacej činnosti verejnej správy/súdov, ani ju však naopak očakávať tam, kde na takúto zmenu neexistuje legitímny dôvod.

23. Čo sa týka námietky nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku zo strany krajského súdu, kasačný súd dáva do pozornosti, že to, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998). Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel k záveru, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré aj náležite odôvodnil.

24. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania, ktoré mu predchádzalo, v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti, dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol. Kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú preto kasačný súd podľa § 461 S.s.p. zamietol.

25. O trovách kasačného konania rozhodol najvyšší súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že sťažovateľovi právo na ich náhradu nepriznal, nakoľko v tomto konaní nemal úspech (§ 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) a u žalovaného nezistil existenciu zákonného dôvodu na ich priznanie (§ 168 Správneho súdneho poriadku).

26. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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