

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/20/2018
Identifikačné číslo spisu: 2016200587
Dátum vydania rozhodnutia: 26.09.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200587.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera, členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): TOP GAME'S, spol. s r.o., IČO: 34 103 091, so sídlom Vladimíra Roya 8691/2B, Trnava, právne zastúpeného: JUDr. Adriena Výsudilová, advokátka, so sídlom Paulínska 15/A, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103633632/2016 zo dňa 01. augusta 2016 a o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14 S/63/2016-55 zo dňa 10. mája 2017 takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len ako krajský súd alebo správny súd) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti preskúmania žalovaného č. 103633632/2016 zo dňa 01. 08.2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava, č. 103004712/2016 zo dňa 25.04.2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 až 6 Zákona č. 563/2009 Z.z. bol vyrubený rozdiel dane v sume 24.689,29 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 a určený rozdiel v sume daňovej straty 29.451,16,-Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 daňovému subjektu - žalobcovi.

2. Z prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Trnava č. 103004712/2016 zo dňa 25.4.2016 súd zistil, že prvostupňový správny orgán vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 24.689,29 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013, pričom svoje rozhodnutie odôvodnil tým,

že Daňový úrad Trnava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 102764132/2016 zo dňa 17.3.2016, ktorý bol doručený žalobcovi. Daňovou kontrolou dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013 boli mimo iného zistené skutočnosti (žalobcom namietané v žalobe), že porovnaním výnosov s vyúčtovaním vkladov, výhier a výťažku z prevádzkovania výherných hracích prístrojov za mesiac január až december 2013 po jednotlivých prevádzkach daňového subjektu bolo zistené, že daňový subjekt zaúčtoval v prospech účtu Tržby z predaja služieb - tržby z prevádzkovania VHP celkom sumu 340.935 eur. V Ročnom vyúčtovaní odvodov tržieb dosiahnutých z prevádzkovania hazardných hier za rok 2013, však daňový subjekt vykázal výťažok z prevádzkovania VHP vo výške 469.154,60 eur. Rozdiel výnosov vo výške 340.935 eur a skutočne dosiahnutého výťažku z prevádzkovania výherných prístrojov 469.154,60 eur predstavuje sumu 128.219,60 eur, o ktorú daňový subjekt zaúčtoval nižšie výnosy a vykázal nižší základ dane. Zamestnanci správcu dane preverili daňovým subjektom predložené doklady (príjmové pokladničné doklady, výdavkové pokladničné doklady a mandátne zmluvy) porovnali s mesačnými výkazmi o vkladoch, výhrach a výťažku z prevádzkovania VHP podľa jednotlivých prevádzok a ročným prehľadom celkových podielov mandatárov na výťažku z VHP ako aj s účtovníctvom daňového subjektu a zistili nasledovné skutočnosti: ani jeden z predložených výdavkových a príjmových pokladničných dokladov nie je zaúčtovaný v účtovníctve daňového subjektu, daňový subjekt neeviduje v knihe dodávateľov, ani v knihe odberateľov, za rok 2013 žiadne záväzky a pohľadávky z titulu vyplácania odmien jednotlivým obchodným partnerom na základe uzatvorených mandátnych zmlúv, výška mesačných odmien pre jednotlivých mandatárov nesúhlasí s mesačným podielom nájomcu, nesúhlasí ani ročná výška odmien určená jednotlivých mandatárov s údajmi vykázanými v ročnom prehľade podielov mandatárov na výťažku VHP, v tabuľke, ktorú daňový subjekt predložil správcovi dane na preukázanie rozdielu 128.219,60 eur a výšky vyplatených odmien jednotlivým obchodným partnerom - mandatárom, je uvedený výťažok z prevádzkovania VHP vo výške 466.254 eur, avšak do tejto sumy nie je zahrnutý výťažok z prevádzky VHP u obchodného partnera V. a syn vo výške 5.622,80 eur, pričom dosiahnutý výťažok (výnos) z prevádzkovania výherných hracích prístrojov za rok 2013 predstavuje sumu 469.154,60 eur, výška odmeny v percentách dohodnutá v mandátnych zmluvách v 3 prípadoch nesúhlasí s uplatneným percentom vyplatenej odmeny mandantom pre mandatárov. Daňový subjekt nepreukázal oprávnenosť zaúčtovania výnosov z prevádzkovania VHP v sume nižšej o 128.219,60 eur. Správca dane zvýšil základ dane z príjmov právnickej osoby o sumu 128.219,60 eur, o ktorú daňový subjekt neoprávnene znížil zdaniteľné príjmy.

3. Proti rozhodnutiu Daňového úradu Trnava č. 103004712/2016 zo dňa 25.4.2016 podal žalobca odvolanie. V odvolaní uviedol, že správca dane nesprávne zvýšil daňový základ o 128.219,60 eur, mal za to, že mu nevznikla žiadna pohľadávka voči nájomcovi VHP - mandatárovi, ani žiaden záväzok, ktorý by bolo možné vzájomne započítať. Má za to, že príjem z prevádzkovania VHP je v zmysle mandátnej zmluvy rozdelený tak, že časť patrí žalobcovi ako prevádzkovateľovi VHP a časť nájomcovi mandatárovi. Je presvedčený, že na základe účtovného dokladu, potvrdeného nájomcom, si svoj podiel na výťažku z prevádzkovania VHP každý nájomca zaúčtoval do svojich zdaniteľných príjmov a tieto aj zdanil daňou z príjmov právnických osôb, resp. daňou z príjmov fyzických osôb. V zmysle zákona o dani z príjmov nie je povinný vystavovať faktúru. Predložil správcovi dane príjmové a výdavkové doklady podpísané od mandatárov, ktorými dodatočne potvrdzuje platnosť a pravdivosť prevzatia podielu na prevádzkovaní VHP tak, ako to bolo zaúčtované na základe pôvodne zhotovených dokladov. Nakoľko nájomcovia, u ktorých sú výherné hracie prístroje umiestnené v zmysle mandátnych zmlúv nie sú prevádzkovateľmi hazardných hier, odvádza odvod z prevádzkovania hazardných hier a predkladá daňovému úradu vyúčtovanie tržieb dosiahnutých z prevádzkovania hazardných hier aj z podielu nájomcu. Nájomca - mandatár mu neposkytuje žiadne služby a jemu voči nemu nevznikajú žiadne záväzky z obchodného styku, ktoré by bolo možné započítať s pohľadávkou voči nemu.

4. Žalovaný ako druhostupňový správny orgán svojim rozhodnutím č. 103633632/2016 zo dňa 1.8.2016 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 103004712/2016 zo dňa 25.4.2016, pričom skonštatoval, že preskúmaním napadnutého rozhodnutia dospel k záveru, že daňový subjekt znížil

výnosy z prevádzkovania VHP o sumu odmien pripadajúcich na mandatórov v rozpore s ustanoveniami zákona o účtovníctve, ako aj v rozpore s ustanoveniami zákona o dani z príjmov, a preto sa odvolací orgán stotožnil so správcom dane, keď podľa § 17 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov zvýšil daňovému subjektu základ dane o sumu nezúčtovaných tržieb z prevádzkovania VHP vo výške 128.219,60 eur.

5. Správny súd poukázal na to, že žalobca v žalobe namietal zistenie orgánu verejnej správy, že rozdiel medzi zaúčtovanými tržbami z prevádzkovania výherných hracích automatov (340.935 eur) a skutočne dosiahnutým výťažkom z prevádzkovania výherných hracích automatov (469.154,60 eur) predstavuje sumu 128.219,60 eur, o ktorú žalobca ako daňový subjekt vykázal nižší základ dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013, v dôsledku čoho mu bol dovyrušený rozdiel dane v sume 24.689,29 eur. Žalobca zdôvodňoval tento rozdiel chybou v účtovníctve tým, že mandatár si z čistej tržby odpočítal svoju odplatu a dal ju do svojho príjmu a on si ponechal náležiacu časť a iba túto dal do výnosov. Všetci mandatári mali však túto odplatu v daňových priznaniach vykázajú a on sám dodatočne predložil správcovi dane príjmové a výdavkové pokladničné doklady majúce preukázať vyplatenie odplaty jednotlivým mandátárom. Nesúhlasil s postupom a právnym záverom správcu dane, že ním preukázané vyplatenie odmien tretím subjektom - osobám zabezpečujúcim prevádzkovanie vo svojich zariadeniach považoval za nedôveryhodné a tieto výdavky mu neuznal.

6. Z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že žalobca mal uzatvorených 22 kusov mandátnych zmlúv v zmysle ustanovenia § 566 Obchodného zákonníka s ďalšími daňovými subjektmi, na základe ktorých mal v ich prevádzkach pohostinstiev, barov, pubov, reštaurácií a pod. umiestnené vlastné výherné hracie prístroje a jednotliví mandatári za zaviazali pre žalobcu (mandanta) v jeho mene a na jeho účet zabezpečiť prevádzkovanie výherných hracích prístrojov s tým, že odmena mandatórov bola dohodnutá percentom z hrubého zisku po odpočítaní alikvótnej časti mesačného správneho poplatku každého výherného hracieho prístroja od 35 % do 55 %. Jednotliví mandatári tak poskytli žalobcovi vhodné priestory na umiestnenie výherných hracích prístrojov a zabezpečili ich prevádzku, teda poskytnutím týchto služieb vznikol jednotlivým mandátárom nárok na úhradu za zmluvne dohodnuté činnosti spojené s prevádzkovaním výherných hracích prístrojov. Z uvedeného bolo zrejmé, že žalobca postupoval nesprávne, keď zaúčtoval do výnosov len svoj podiel na tržbách a podiel jednotlivých mandatórov nezaúčtoval vo svojom účtovníctve. Postup žalobcu, keď si z čistej tržby odpočítal len svoju odplatu a dal si ju do príjmu, teda iba túto časť tržieb zaúčtoval do výnosov, bol v rozpore s ustanovením § 7 ods. 5 zákona o účtovníctve a žalobca tak znížil tržby z prevádzkovania výherných hracích prístrojov o podiel pripadajúci na mandatórov, hoci ho mal správne zaúčtovať do výnosov a zahrnúť do základu dane podľa ustanovenia § 17 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov. V tomto smere je námietka žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci neopodstatnená, nakoľko žalobca nezúčtoval všetky jeho príjmy z prevádzkovania výherných hracích automatov v prospech účtu - Tržby z predaja služieb.

7. Žalobca namietal, že na výzvu správcu dane mu predložil príjmové a výdavkové doklady podpísané jednotlivými mandatármi a napriek tomu správca dane ustálil skutkový stav v rozpore s týmito dokladmi nachádzajúcimi sa v administratívnom spise. K uvedenému správny súd uviedol že v zmysle ustanovenia § 4 ods. 6 veta prvá zákona o účtovníctve účtovnými záznamami sú najmä účtovné doklady, účtovné zápisy, účtovné knihy, odpisový plán, inventúrne súpisy, účtový rozvrh, účtovná závierka a výročná správa. Žalobca však takýmto spôsobom neúčtoval jednotlivým mandátárom ich odmenu za činnosti spojené s prevádzkovaním výherných hracích prístrojov a neuplatnil si tieto odmeny ako daňové výdavky vo vzťahu k dosiahnutým zdaniteľným príjmom spojených s prevádzkovaním výherných hracích prístrojov, preto nemohli byť tieto daňové výdavky ani predmetom daňovej kontroly, keďže ich žalobca ako daňový subjekt neúčtoval vo výdavkoch. Žalobca ako mandant mal nepochybne povinnosť tieto záväzky z mandátnych zmlúv účtovať a následne ich mohol vysporiadať buď ich úhradou alebo vzájomnou kompenzáciou pre prípad existencie splatného záväzku jednotlivých mandatórov voči žalobcovi ako mandantovi. Takto vzniknuté záväzky žalobcu ako mandanta z plnení na základe

mandátnych zmlúv tento správne nezaúčtoval, t. j. neevidoval ich ako svoje záväzky voči dodávateľom služieb (mandatárom) a nesplnil si tak svoju povinnosť zaúčtovať do výnosov všetky príjmy dosiahnuté z podnikateľskej činnosti. Súd považoval za potrebné k veci uviesť, že povinnosťou žalobcu je viesť účtovníctvo v súlade so zákonom a každý účtovný prípad doložiť riadnym účtovným dokladom, resp. záznamom. Riadne vedenie účtovníctva je totiž nevyhnutým prostriedkom k určeniu hospodárskeho výsledku, pričom dôkazným prostriedkom je práve účtovný doklad. V danom prípade si žalobca znížil tržby z prevádzkovania výherných hracích prístrojov o podiel pripadajúci na mandatárov, a teda do výnosov zaúčtoval len svoj podiel na tržbách, čo nebolo správne. Znamená to, že žalobca mal tieto vzniknuté záväzky účtovať a tým by mu vzniklo právo si ich uplatniť ako daňové výdavky v súvislosti s prevádzkovaním výherných hracích prístrojov.

8. Žalobca ďalej poukazoval na to, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav a nevyvinul objektívne úsilie, aby zistil dôvodnosť výdavku. Z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že správca dane v priebehu daňovej kontroly uskutočnil ústne pojednávanie dňa 28.1.2016, dňa 1.2.2016 podal žalobca písomné vyjadrenie k zápisnici z ústneho pojednávania dňa 28.1.2016, dňa 12.2.2016 sa správca dane dostavil do miesta vedenia účtovníctva žalobcu, kde bola s jeho konateľom spísaná zápisnica, dňa 18.2.2016 uskutočnil ústne pojednávanie, zápisnicou zo dňa 4.3.2016 správca dane oboznámil žalobcu s jeho závermi z ústneho pojednávania. Práve sám žalobca sa na ústnom pojednávaní dňa 28.1.2016 nevedel vyjadriť k zaúčtovaným tržbám s tým, že dodatočne podá vyjadrenie a predloží dôkazy. Na základe telefonickej žiadosti žalobcu sa správca dane dostavil do miesta vedenia účtovníctva žalobcu, keď opakovane konateľ žalobcu uviedol, že potrebuje dlhší čas na predloženie dôkazov. Po oboznámení žalobcu so závermi správcu dane dňa 4.3.2016 sa žalobca k týmto nevyjadril a po vyhotovení protokolu správcom dane sa opakovane žalobca k nemu nevyjadril. V priebehu celého daňového konania sám žalobca opakovane nevedel objasniť okolnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti, bola mu správcom dane poskytovaná opakovane možnosť na predloženie dôkazov, pričom z vyššie uvedeného postupu nepochybne vyplýva, že správca dane dôsledne dbal, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu boli zistené čo najúplnejšie a vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu. Na tomto zistení nemení nič ani tvrdenie žalobcu, že správca dane mal vykonať krížovú kontrolu u jednotlivých mandatárov, nakoľko správca dane pri vykonaní kontroly dospel k záveru, že žalobca si nezaúčtoval do výnosov všetky svoje príjmy z podnikateľskej činnosti, a to bez ohľadu na to, či jednotliví mandatári zaúčtovali v daňovom priznaní svoj podiel na výťažku z prevádzkovania výherných hracích prístrojov (t. j. v rozpore so zákonom postupoval sám žalobca a nie jednotliví mandatári). Daňový subjekt má nielen povinnosť preukaznú, ale aj povinnosť na preukázanie svojich tvrdení. V danom prípade správca dane vykonal dostatok úkonov za účelom správneho posúdenia veci, dostatočne zistil skutkový stav veci, pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade so zákonom a využil všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly.

9. Súd mal za to, že správca dane pri šetrení danej veci poskytol dostatočný priestor žalobcovi na predloženie relevantných dôkazov. Správca dane sa všetkými predloženými dôkazmi podrobne zaoberal, vyhodnocoval, pričom konal v súčinnosti s daňovým subjektom. Daňový subjekt bol so skutočnosťami, ktoré mali vplyv na základ dane, priebežne oboznamovaný, t. j. nebol pri uplatňovaní svojich zákonných práv žiadnym spôsobom obmedzovaný. Daňový subjekt dôkazné bremeno neuniesol a nepreukázal, že ním vykázaný daňový základ skutočne zodpovedá rozdielu, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky. Je pritom vecou daňového subjektu, aké dôkazné prostriedky má k dispozícii a či je schopný tvrdené skutočnosti aj preukázať. Ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno. Správca dane dbal o to, aby skutočnosť rozhodné pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pre správne určenie daňovej povinnosti vykonal šetrenie aj napriek tomu, že dôkazná povinnosť je na daňovom subjekte, t. j. konal podľa zásady zákonnosti ustanovenej v ustanovení § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

10. Vzhľadom na obsah administratívneho spisu a rozsah úkonov, ktoré správca dane v rámci svojej činnosti vykonal, považuje správny súd za súladný so zákonom postup pri správe daní, ktorým nebol žalobca poškodený na svojich právach. Nemožno preto vytýkať správcovi dane jeho úkony súvisiace so šetrením a zisťovaním skutočnej výšky tržieb z prevádzkovania výherných hracích prístrojov na rozdiel od výšky, ktorú deklaroval žalobca.

11. Správny súd nezistil porušenie ustanovení § 3 a § 46 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, keďže povinnosťou žalobcu bolo preukázať hodnovernými dôkazmi svoje tvrdenia o účtovaných príjmoch vo vzťahu k vyrubenému rozdielu dane. I správny súd je toho názoru, že správca dane a žalovaný správne dospeli k záveru, že žalobca si neoprávnene nezúčtoval výnosy v sume 128.219,60 eur, čím si mimo iného (neuznané náklady v sume 8.576,32 eur) znížil základ dane, keďže žalobca neoprávnene vykonal kompenzáciu výťažku z prevádzkovania výherných hracích prístrojov s nákladmi na služby poskytovanými mandatármi na základe mandátnych zmlúv, nakoľko účtovné jednotky sú povinné vystaviť si navzájom faktúry a vzájomne si môžu započítať až vzniknuté pohľadávky a záväzky. Žalobca nevedol správne svoje účtovníctvo, keďže odmeny za prevádzkovanie výherných hracích prístrojov neevidoval ako svoje záväzky voči dodávateľom služieb (mandatárom).

12. Správny súd mal za to, že žalovaný sa v dostatočnom rozsahu a podrobne zaoberal všetkými žalobcom v rámci odvolania vznesenými námietkami, správca dane zistené skutočnosti dôsledne a podrobne preveroval, vyhodnotil a výsledkom tejto činnosti bolo rozhodnutie žalovaného napadnuté žalobou, ktoré správny súd považuje za vecne správne

13. S poukazom na vyššie uvedený záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, tento zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s príslušnými hmotnoprávnymi ustanoveniami. Žalovaný sa logicky a vecne správne vysporiadal s námietkami žalobcu vznesenými v odvolaní a správca dane zistené skutočnosti dôsledne a podrobne preveroval, vyhodnotil a výsledkom tejto činnosti bolo rozhodnutie žalovaného napadnuté žalobou, ktoré súd považoval za vecne správne a preto žalobu zamietol. O náhrade trov konania rozhodol správny súd v zmysle ustanovenia § 168 Správneho súdneho poriadku, keď žalovanému právo na ich náhradu nepriznal, nakoľko si žalovaný ako v konaní úspešný účastník žiadne trovy konania neuplatnil.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

14. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave žalobca podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť. Kasačnú sťažnosť podal s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g/ SSP pre nesprávne právne posúdenie a z dôvodu § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, že súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnuté rozhodnutie a vec vrátil Krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo aby súd zmenil rozsudok tak, že zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

15. Poukázal na to, že dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP spočíva v tom, že pri postupe správneho orgánu bol porušený procesný postup upravený v § 24 zákona č. 536/2009 Z.z. najmä v odseku 2 a 3 a predovšetkým 4, kde v rámci dokazovania, ktoré malo predchádzať vydaniu rozhodnutia je povinnosťou daňového úradu, ktorý vedie dokazovanie zistiť stav čo najúplnejšie, pričom nie je viazaný len návrhmi daňového subjektu, ale ako dôkaz môže slúžiť i zápisnica o miestnom zisťovaní, svedecká výpovede a ďalšie dôkazy. Súd rozhodujúci o žalobe sa s týmto nevysporiadal. Z rozhodnutia krajského súdu nie je možné zistiť, k akým konkrétnym záverom súd dospel.

16. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že podstatou žaloby bolo, že žalobca si riadne splnil svoju povinnosť v rámci konania s tým, že doložil mandátnu zmluvu, ktorá prakticky v rovnakom znení bola uzavretá so všetkými subjektami, ktoré boli poverené zabezpečiť pre neho konkrétnu činnosť - prevádzkovať automaty a doložil aj tabuľku z ktorej vyplynuli celkové príjmy, ďalej časť príjmov, ktorú si priamo mandatár ponechal titulom dohodnutého spôsobu odplaty za túto činnosť ako aj spôsob výpočtu dojednaný medzi mandantom a mandatárom, rovnako odmena, ktorej predstavoval určité percentá z hotovosti nachádzajúcej sa v hracích automatoch. Žalobca nemohol predložiť iný dôkaz okrem zmluvy a samotnej tabuľky, pretože nedisponuje účtovníctvom žiadneho z mandatárov tak, aby mohol preukázať, že skutočne v časti finančných prostriedkov si ponechal mandatár ako svoju odplatu a riadne o nich účtoval.

17. Porušenie zákona č. 563/2009 Z.z. , § 24 namietané žalobcom v časti nevyhodnotení miestnych šetrení absentujúcich v napádanom správnom rozhodnutí a absentujúcich i v rozhodnutí krajského súdu nie je možné považovať za zodpovedajúce právu.

18. Z hľadiska hmotnoprávneho bola nesprávnosť právneho posúdenia spojená s aplikáciou § 2 i/ zákona o dani z príjmov č. 595/2003 Z.z. v časti splnenia zákonných predpokladov na uznanie dôvodnosti výdavku. Skutočnosť, že žalobca výdavok predstavujúci odplatu za činnosť poskytovanú mandatárom vynaložil, vyplynula v rámci dokazovania z miestnych šetrení realizovaných správcami dane v súvislosti s preverovaním záväzkov - mandátnych zmlúv. Poukázal na to, že v zmysle § 2 písm. b/ zákona o hazardných hrách je možné aj zmluvné zabezpečenie vykonávať činnosť potrebnú na realizáciu hier, z tohto dôvodu zo skutočnosti, že žalobca využíval najmä mandatára na prevádzkovanie, ktoré sa uskutočňovalo vždy v jeho priestoroch preukazuje dôvodnosť vynaloženia výdavku na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie príjmu a jeho nespornú súvislosť výhradne len s podnikateľskou aktivitou.

19. V danom prípade sa zmluvné strany dohodli na spôsobe odplaty tak, že príde k delbe zisku z prevádzkovania hry automatov a nárok mandatára na odplatu predstavovala práve táto jemu náležiaci časť zisku. Išlo teda o nárok priamy, dojednaný v súlade s § 2 písm. b/ zákona o hazardných hrách, pripúšťajúce priame zabezpečenie výkonu činnosti i keď v mene prevádzkovateľa, avšak priamo na svoj účet. V danom prípade žiadna zákonná norma nevyklučuje, aby si strany takto upravili svoj vzťah. U mandatára prišlo k fyzickému prevzatíu časti príjmu - finančnej hotovosti tak ako je táto predpokladaná v § 2 odsek 4 písm. f/ zákona č. 431/2002 Z.z. a prírastku finančných prostriedkov priamo u neho, o čom riadne účtoval a vystavil i zákonom predpísaný doklad, na základe neho zápis verne zobrazujúci účtovný prípad. Naopak mandant fyzicky prebral zostatok, resp. jemu náležiacu časť príjmu a postupoval rovnako ako mandant, nakoľko fyzicky neprijal peniaze v celom rozsahu a nemohol ani realizovať zápočet, nakoľko voči mandatárovi nemal žiadnu pohľadávku zo záväzku, ale iba právo na vydanie veci, teda časti tržby.

20. Ďalej poukázal na to, že z pohľadu plnenia si daňových povinností je pre žalobcu podstatné preukázať, aké účtovné prípady v kontrolovanom období boli v rámci jeho činnosti zrealizované - § 3, čo v danom prípade bolo nepochybne daňovým subjektom preukázané konkrétnymi mandátnymi zmluvami, ktoré boli zrealizované ako jednotlivé účtovné prípady v kontrolovanom období. Okrem týchto predložených zmlúv zrealizovanie účtovných prípadov správcami dane zistil rovnako aj u tretích subjektov - mandatárov, v rámci ich vykonaného miestneho zisťovania. V danom prípade prijatie alebo vyplatenie peňažnej sumy podľa § 10 ods. 1 c/ predstavuje v spojitosti s § 2 ods. 2 písm. f/ príjem u mandatára za odplatu a u kontrolovaného subjektu príjem za skutočne prevzatú tržbu. Pri daňovej kontrole v spojitosti s vedením účtovníctva bolo preukázané, že obe strany účtovali o spomínaných účtovných prípadoch, teda záväzku z mandátnej zmluvy a príjme kontrolovaného subjektu z podnikateľskej činnosti. Boli preto splnené všetky tri podmienky pre uznanie výdavku podľa zákona o dani z príjmu. Možno však rôzne vykladať realizáciu zákona č. 433/2002 Z.z. o účtovníctve, ktorý však priamo v jednotlivých normách neupravuje postup v prípade započítania odplaty ako peňažného plnenia proti vecnému nároku na vydanie veci prijatej tretím subjektom v prospech mandatára. Z tohto dôvodu ak žalobca nepostupoval výslovne v rozpore so zákonom, nie je možné spravodlivo ustáliť, že sa

dopustil porušenia a už nie takého že by neúčtoval v danom prípade.

21. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu nie je možné zistiť, k akému záveru došiel súd pri vyhodnotení, že výdavok nie je dôvodný a v čom konkrétne nastalo porušenie povinnosti správneho vedenia účtovníctva. Za celkový nedostatok sťažovateľ považoval nevysporiadanie sa so všetkými vznesenými námietkami vo vzťahu k porušeniu procesných a hmotnoprávných noriem.

22. K dôvodu kasačnej sťažnosti s poukazom na § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu č.k. 4Sž 114/02, v ktorom bol vyslovený názor, že samotné nesprávne zúčtovanie ešte neznamená, že výdavok vynaložený na dosiahnutie zabezpečenia a udržanie zdaniteľného príjmu nie je možné preukázať aj inak.

23. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril písomne žalovaný, uviedol, že správca dane miestnymi zisťovaniami - v dvoch prípadoch preveroval obchodné vzťahy vyplývajúce z mandátnych zmlúv z výsledku ktorých vyplynulo, že mandatári účtovali o odmene, avšak ich výška nesúhlasila s výškou deklarovanou na vystavených a nezaúčtovaných výdavkových pokladničných dokladoch, ktoré predložil sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly a ani s výškou dohodnutou v mandátnych zmluvách. Z uvedeného dôvodu správca dane nepovažoval výsledky miestnych zisťovaní za dôkazy, ktoré by mali vplyv na správne určenie dane. Sporné v danom prípade nebolo to, či si mandatári zaúčtovali odmeny do svojho účtovníctva, ale to, že sťažovateľ zaúčtoval do výnosov nižšiu sumu výťažku ako bola potvrdená a overená štátnym dozorom daňového úradu Trnava, ktorá predstavovala sumu 469.154,60,- Eur. Takto overenú výšku výťažku sťažovateľ v predchádzajúcom konaní nerozporoval a potvrdil, že z uvedenej sumy odvádzal daňovému úradu odvod z prevádzkovania hazardných hier, pretože bol prevádzkovateľom hazardných hier. Neobstojí ani tvrdenie sťažovateľa, že z miestnych šetrení realizovaných správcom dane vyplynulo že boli splnené zákonné predpoklady na uznanie dôvodnosti výdavku, pretože sťažovateľ o odmene pre mandatárov neúčtoval ako o výdavku.

24. Vo vzťahu k poukazu sťažovateľa na § 2 písm. b/ zákona č. 175 /2005 Z.z. uviedol, že v zmysle citovaného ustanovenia v zmysle mandátnych zmlúv nemožno považovať využívanie mandatára za prevádzkovateľa hazardných hier. Mandatár nebol prevádzkovateľom hazardných hier, ale poskytol sťažovateľovi vhodné priestory pre umiestnenie hracích prístrojov vo svojich prevádzkach a služby personálu spojené s ich prevádzkou.

25. Vo vzťahu k poukazu na rozsudok Najvyššieho súdu č. 4 Sž 114/02 uviedol, že daný rozsudok nie je možné aplikovať na obchodné vzťahy medzi sťažovateľom a jednotlivými mandatármi, pretože išlo o kontrolované obdobie roku 1998, kedy bol v platnosti zákon 286/1992 Zb. o daniach z príjmov, ktorý v § 24 ods. 1 výslovne nestanovil podmienku zúčtovania v účtovníctve daňovníka. V ostatnom sa žalovaný pridržiaval svojich doterajších vyjadrení a žiadal kasačnú sťažnosť zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde, právne názory kasačného súdu.

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd ako súd kasačný) § 438 ods. 2 SSP, po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 26.9.2019 bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke NS SR www.nsud.sk . (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok a aj konanie ktoré mu predchádzalo.

27. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu v Trnave preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu ako aj konanie ktoré mu predchádzalo najmä z pohľadu, či sa 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.

28. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP 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.

(2) 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.

29. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy 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.

30. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

31. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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.

32. Podľa § 3 ods. 1 až 3 zákona 563/2009 Z.z. (daňový poriadok) 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.

(2) 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) 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.

33. Podľa § 24 ods. 1 až 4 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, 2)

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.

(2) 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.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) 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.

34. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

35. Podľa § 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 o dani z príjmov (Zákon účinný do 31.12.2013), na účely tohto zákona, predmetom dane je príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12.

36. Podľa § 2 písm. c/ veta pred bodkočiarkou zákona o dani z príjmov, 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.

37. Podľa § 2 písm. h/ zákona o dani z príjmov zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

38. Podľa § 2 písm. i/ zákona 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 (1)zákon č. 431/2002 Z.z o účtovníctve) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

39. Podľa § 2 písm. j/ zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa 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.

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

41. 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.

42. Podľa § 4 ods. 6 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve účtovnými záznamami sú najmä účtovné doklady, účtovné zápisy, účtovné knihy, odpisový plán, inventúrne súpisy, účtový rozvrh, účtovná závierka a výročná správa. Jednotlivé účtovné záznamy sa môžu zoskupovať do účtovných záznamov obsahujúcich súhrnnú informáciu (ďalej len "súhrnné účtovné záznamy"). Účtovná jednotka je povinná účtovné záznamy viesť v rozsahu ustanovenom týmto zákonom.

43. Podľa § 7 ods. 5 zákona o účtovníctve účtovná jednotka účtuje majetok a záväzky, náklady a výnosy, výdavky a príjmy v účtovných knihách a zobrazuje ich v účtovnej závierke samostatne bez ich vzájomného započítania s výnimkou niektorých prípadov upravených účtovnými zásadami pre účtovné

jednotky zriadené podľa osobitných predpisov.

44. Podľa § 2 písm. a/ a b/ zákona č. 171/2005 Z.z. o hazardných hrách na účely tohto zákona sa rozumie

a) prevádzkovateľom hazardnej hry právnická osoba, ktorej udelil príslušný orgán štátnej správy alebo obec individuálnu licenciu podľa tohto zákona, alebo právnická osoba, ktorá splnila podmienky všeobecnej licencie vydané Ministerstvom financií Slovenskej republiky (ďalej len "ministerstvo") a podala oznámenie podľa § 19,

b) prevádzkovaním hazardnej hry vykonávanie alebo zmluvné zabezpečenie vykonávania činností potrebných na realizáciu hazardnej hry.

45. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu v Trnave, ktorý zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane, Daňového úradu Trnava, ktorý vyrubil vo vzťah k žalobcovi rozdiel dane v sume 24.689,29 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013. Daň vyrubená podaným daňovým priznaním doručeným dňa 3.3.2014 bola 0,-Eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní bola 24.689,29 Eur a rozdiel dane bol v sume 24.689,29 Eur, zároveň bol určený rozdiel v sume daňovej straty 29.451,16 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013.

46. Kasačný súd konštatuje, že skutkový stav zistený správnym súdom resp. aj orgánmi verejnej správy považuje za dostatočne zistený tak ako ho zistili orgány verejnej správy a aj správny súd.

47. Sťažovateľ nebol spokojný s rozhodnutím správcu dane a teda aj žalovaného a namietał zistenia orgánu verejnej správy vo vzťahu k rozdielu medzi zúčtovanými tržbami z prevádzkovania výherných hracích automatov - 340.935,-Eur a skutočne dosiahnutým výťažkom z prevádzkovania výherných automatov (469.154,60 Eur), čo predstavovalo sumu 128.219,60 Eur o ktorú žalobca mal ako daňový subjekt vykázat' nižší základ dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013, v dôsledku čoho mu bol dovyrubený rozdiel dane v sume 24.689,29,-Eur.

48. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietał nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom a odklon od ustálenej judikatúry najvyššieho súdu (§ 440 ods. 1 pís. g) a h) SSP). Obidve námietky vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné.

49. Sporným v predmetnom prípade nebola skutočnosť, či si mandatári zaúčtovali odmeny do svojho účtovníctva, ale to, že sťažovateľ zaúčtoval do výnosov (príjmov) nižšiu sumu výťažku (znížil tržby z prevádzkovania výherných hracích automatov o podiel pripadajúci na mandatórov, ktorý mal správne zaúčtovať do výnosov a zahrnúť do základu dane v súlade s § 17 ods. 2 pís. b) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov), ako bola potvrdená a overená štátnym dozorom Daňového úradu Trnava, ktorá predstavovala sumu 469.154,60 Eur. Takto overenú výšku výťažku v rámci predchádzajúceho konania žalobca nerozporoval a potvrdil, že z uvedenej sumy odvádzal daňovému úradu odvod z prevádzkovania hazardných hier, pretože bol prevádzkovateľom hazardných hier. V tomto smere kasačný súd považoval aj právne posúdenie správnym súdom za správne a naň odkazuje v podrobnostiach opísaných v bodoch 31. a 32 odôvodnenia napadnutého rozsudku.

50. Tiež bolo sporným a významným pre posúdenie, tvrdenie sťažovateľa, že z miestnych šetrení realizovaných správcom dane vyplynulo, že boli splnené zákonné predpoklady na uznanie dôvodnosti daňového výdavku v zmysle § 2 pís. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

51. 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.

Bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov správcom dane (§ 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov).

52. K otázke uznania (neuznania) daňového výdavku podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov kasačný súd poukazuje na ustálenú rozhodovaciu prax, ktorá vychádza z rozsudkov NS SR a to č.k. 3Sžf/44/2014 z 19.5.2015, 3Sžf/33/2014 zo dňa 1.4.2014 a 8Sžf/32/2014, z ktorých kasačný súd cituje nasledovné : „skutkový stav nebol medzi účastníkmi konania sporný. Predmetom sporu je otázka posúdenia splnenia podmienok na uznanie dodatočne predložených faktúr žalobcom, ktoré tento riadne nezaúčtoval vo svojom účtovníctve. Právny záver otázky uznania, resp. neuznania daňovým subjektom nezaúčtovaných daňových výdavkov ovplyvňujúcich základ dane podľa príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov, bol už konštatovaný v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 33/2013 z 1. apríla 2014, ktorého sa vzhľadom na zhodnosť merita veci, aj v tomto prípade odvolací súd pridržiava: "Daňovým výdavkom je v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje. Výdavky, ktoré žalobca preukazoval správcovi dane, nespĺňali jednu zo základných podmienok daňových výdavkov - neboli zaúčtované v účtovníctve žalobcu, a preto ich nemožno považovať za daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i) citovaného zákona č. 595/2003 Z.z. Zásadnou spornou otázkou bolo, že zistený príjem nebol evidovaný v účtovníctve žalobcu. Vzhľadom na to neboli k nemu evidované ani výdavky vynaložené na jeho dosiahnutie. Senát sa zaoberal otázkou, či pri takto zistenom príjme by nemali byť zohľadnené aj prípadné výdavky. Dikcia ustanovenia § 2 ods. 1 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. je však kategorická v tom, že daňovým výdavkom je iba evidovaný výdavok. Vzhľadom na to v procese riadnej daňovej kontroly nie je možné takýto výdavok ani potenciálne zohľadňovať. V konaní bolo jednoznačne preukázané, že nešlo o postup vyrubenia dane podľa pomôcok. Koncepcia zákona vychádza z toho, že pri neevidovanom príjme sa daňový subjekt ukracuje o možnosť uplatniť k tomuto príjmu výdavky. Ide o pomerne prísne ustanovenie."

53. Vzhľadom na uvedené skutočnosti je nedôvodná je aj námietka sťažovateľa, že z miestnych šetrení, ktoré boli realizované správcom dane (vo vzťahu k mandatórom), že boli splnené zákonné predpoklady pre uznanie dôvodnosti výdavku a to z dôvodu toho, na čo poukazoval aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí a napokon aj krajský súd, že sťažovateľ o odmene pre mandatórov neúčtoval ako o výdavku. Keďže o výdavku neúčtoval, tento nemohol byť ani predmetom daňovej kontroly a ani posúdenia, či súvisí so zdaniteľnými príjmami.

54. Pokiaľ ide o námietku odklonu od ustálenej judikatúry najvyššieho súdu a poukaz sťažovateľa na rozsudok 4 Sž/114/2002, kasačný súd poukazuje na to, že uvedený rozsudok nie je aplikovateľný na predmetnú prejednávajúcu vec, vzhľadom k tomu, že v prejednávanej veci išlo o kontrolované zdaňovacie obdobie roku 1998, kedy sa aplikoval na prejednávajúcu vec zákon o dani z príjmov č. 286/1992 Zb. o dani z príjmov, ktorý v § 24 ods. 1 výslovne nestanovil podmienku zaúčtovania v účtovníctve daňovníka.

55. Aj podľa kasačného súdu, zistený skutkový stav vo veci bol zistený dostatočne a na takto zistený skutkový stav boli správne aplikované právne predpisy zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov a zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní a poplatkov - daňový poriadok.

56. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou sťažovateľa o nedostatočnom zdôvodnení rozsudku, nakoľko správny súd dal odpovede na všetky podstatné námietky žalobcu, ktoré sa na vec vzťahovali a tieto v jednotlivých bodoch odôvodnenia aj riadne zdôvodnil, prečo postup správcu dane aj žalovaného bol v súlade so zákonom a s jednotlivými ustanoveniami zákona o dani z príjmov a daňového poriadku. Aj podľa kasačného súdu žalobca si neoprávnene nezaúčtoval výnosy v sume 128.219,60 Eur tak, ako to bolo konštatované jednak v rozsudku správneho súdu a jednak aj v rozhodnutiach orgánov verejnej správy, čím teda znížil základ dane. Správca dane nezvýšil základ dane z dôvodu neuznania vyplatených odmien za výdavky, ale z dôvodu neoprávneného zníženia základu dane, keď nezaúčtoval do výnosov celý výtazok z prevádzkovania potvrdený a overený daňovým úradom za kontrolované zdaňovacie

obdobie.

57. Vzhľadom na uvedené, Najvyšší súd SR považoval rozsudok krajského súdu za vecne správny a vydaný v súlade so zákonom, preto kasačnú sťažnosť sťažovateľ podľa § 461 ods. 1 SSP zamietol.

58. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 odsek 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania podľa zákona prislúcha výnimočne (§ 168 SSP), preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

59. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku právny prostriedok nie je prípustný.