

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/64/2019  
Identifikačné číslo spisu: 5018200114  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5018200114.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): U. W. s.r.o., so sídlom J. Šimku č. 9/4708, 036 01 Martin, IČO: 44 840 870, zast. Weis & Partners s.r.o., so sídlom Ivánska cesta č. 30/B, 821 04 Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 16. apríla 2019 sp. zn. 30S/39/2018, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 100273887/2018 z 01.02.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 101992022/2017 z 19.09.2017 (ďalej len

„prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby (ďalej len „daň“ resp. „daň z príjmov“) za zdaňovacie obdobie roka 2014.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku kontroly dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2014, zachytenej v protokole z daňovej kontroly č. 101251725/2017 z 07.06.2017 (ďalej len „protokol“). Správca dane pri daňovej kontrole zistil, že žalobca ako správca uzatvoril 01.01.2014 Zmluvu o sprostredkovaní so spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. ako sprostredkovateľom (ďalej len „zmluva o sprostredkovaní“) a následne 01.10.2014 Dodatok č. 1. Predmetom zmluvy bolo sprostredkovanie prepravných služieb v rámci Európy a Anglicka, ktoré začalo dňa 01.01.2014. Sprostredkovateľ na základe zmluvy fakturoval za jednotlivé mesiace províziu spolu v sume 95.809,36 eura bez DPH, ktoré mal žalobca zaúčtované na nákladovom účte ako províziu za sprostredkovanie prepravy pre spoločnosť KraussMaffei Technologies, spol. s r.o. Správca dane zistil, že žalobca vykonal úhradu na základe výdavkových pokladničných dokladov vložení hotovosti na účty spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o.

3. Žalovaný uviedol v preskúvanom rozhodnutí, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že jednotlivé prepravy vykonané pre spoločnosť KraussMaffei Technologies, spol. s r.o. boli vykonané prostredníctvom sprostredkovateľa. Žiadna z predložených príloh nepreukazuje činnosť sprostredkovateľa. Poradenská činnosť a činnosť v cenotvorbe v predmete zmluvy nie je uvedená, pričom predmet fakturácie uvedený na jednotlivých faktúrach je sprostredkovanie v zmysle zmluvy. Žalovaný poukázal na Rámcovú zmluvu na prepravné služby z 01.01.2014 uzavretú medzi žalobcom a spoločnosťou KraussMaffei Technologies, spol. s r.o. a uviedol, že z výsluchu svedka C. W. ebika (konateľ spoločnosti KraussMaffei Technologies, spol. s r.o.) nevyplývalo, že jednotlivé prepravy, ktoré uskutočnil žalobca boli vykonané prostredníctvom sprostredkovateľa, tento vylúčil vzťahy so spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. a nebolo mu známe, žeby niekoho požiadali o sprostredkovanie prepravy. Ani z výsluchu svedka F. Q. (bývalý konateľ KraussMaffei Technologies, spol. s r.o.) nevyplývalo, že by jednotlivé prepravy, ktoré realizoval žalobca boli vykonané prostredníctvom sprostredkovateľa.

4. Žalovaný zdôraznil, že nebol potrebný opätovný výsluch svedka L., pretože vo svojej výpovedi neuviedol žiadne meno osoby, s ktorou jednal, považuje ju za obchodné tajomstvo, že jeho kontakty boli neoficiálne. Žalovaný poukázal na prejednávaciu zásadu, ktorá sa uplatňuje v daňovom konaní a že tvrdenia žalobcu, že spoločnosť STAVOINVESTA SK s.r.o. mu poskytla aj poradenské služby zostávajú len v rovine tvrdenia, keďže uvedené nevyplýva z predloženej zmluvy o sprostredkovaní. Žalovaný súhlasil so správcom dane, že zaplatenie hotovosti na účet spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o. nepreukazuje, že sa jednálo o reálne poskytnutie sprostredkovateľských služieb. Ak by žalobca preukázal uplatnenie nákladov na základe dane z príjmov tak, aby spĺňali podmienku preukázateľnosti podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 595/2003 Z.z.“), správca dane by nemal pochybnosti o ich uplatnení v základe dane. Správca dane postupoval správne, keď v zmysle § 17 zák. č. 595/2003 Z.z. zvýšil základ dane z príjmov právnickej osoby.

## II.

### Konanie na krajskom súde

5. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúvaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia vecí na ďalšie konanie z dôvodu, že vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vecí, zistenie skutkového stavu bolo nedostatočné na riadne posúdenie vecí a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

6. Krajský súd preskúmal v medziach žalobných bodov bez nariadenia pojednávania preskúvaného rozhodnutie a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa 190 zák. č. 162/2015

Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

7. Krajský súd úvodom poukázal na prejednací zásadu, ktorá sa uplatňuje v daňovom konaní a na zásadu voľného hodnotenia dôkazov a zdôraznil zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu (§ 19 a nasl. zák. č. 563/2003 Z.z.). Pokiaľ si teda žalobca uplatnil ako náklady vo vzťahu k faktúram, resp. na faktúrach od dodávateľa STAVOINVESTA SK s.r.o., a to v zdaňovacom období roku 2014 (tieto faktúry boli špecifikované v rozhodnutí správcu dane tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní) bolo povinnosťou žalobcu takéto tvrdenie preukázať spôsobom vylučujúcim akúkoľvek pochybnosť, a teda preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet nákladov zák. č. 595/2003 Z.z. stanovil. Na žalobcovi spočívala povinnosť preukázať, že k poskytnutiu plnení, ktoré boli fakturované skutočne došlo, resp. ich skutočne realizoval označený subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočítanie nákladov znižujúcich základ dane uznaný ako oprávnený.

8. Podľa krajského súdu je pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných kritérií zák. č. 595/2003 Z.z. potrebné, aby boli súčasne splnené tri podmienky, a to :

1/ Podmienka vecnosti - výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. To znamená, že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom.

2/ Podmienka preukázateľnosti - daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol.

3/ Podmienka zaúčtovania - preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný, na ktoré kritéria musia daňovníci vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku. Len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zúčtovania, potom sa výdavky uznávajú ako daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak s poukazom na § 19 ods. 2 až 5, § 20, § 21 zák. č. 595/2003 Z.

9. K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci a nedostatočne zisteného skutkového stavu veci krajský súd uviedol, že v rámci daňového konania správca dane vykonal množstvo úkonov, ktoré súviseli s účelom preverenia reálneho uskutočnenia dodaného plnenia a tieto sú podrobne uvedené v odôvodnení preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia. Podľa krajského súdu sú závery správcu dane aj žalovaného sú ucelené, koherentné, racionálne a v súlade so zásadami logiky, pričom krajský súd nemal dôvod sa od nich odchýliť (a v podrobnostiach na nich odkázal). Vykonaným dokazovaním (výsluchom svedkov, oboznámením zmlúv, evidencií daňového subjektu, atď.) vedeným správcom dane sa nepodarilo preukázať poskytnutie plnení podľa žalobcom označených predložených faktúr.

10. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku žalobcu, že splnil podmienky pre uznanie výdavku ako daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. nakoľko na základe vykonaného dokazovania je zrejmé, že nebola splnená podmienka vecnosti ani preukázateľnosti daňového výdavku. Nebola preukázaná súvislosť medzi zdaniteľným príjmom žalobcu a konkrétnym výdavkom žalobcu, t. j. výdavkom za plnenie poskytnuté spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Taktiež nebola splnená podmienka preukázateľnosti, keďže žalobca nepreukázal, že výdavok - náklad skutočne vznikol, t. j. nepreukázal, že plnenie deklarované spornými faktúrami pre neho skutočne vykonal daný subjekt. Zaúčtovanie dokladov vystavených dodávateľom nie je ešte preukázaním reálneho uskutočnenia a plnenia dodávateľom. Akýkoľvek listinný dôkaz bez preukázania skutkovej - materiálnej podstaty ešte nie je dôkazom o tom, že plnenie uvedené v predmete faktúr aj skutočne bolo uskutočnené a že výdavky (náklady) sú uplatnené v súlade s § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z.

11. Krajský súd zdôraznil, že základným predpokladom k uznaniu deklarovaného výdavku určitej výšky je priradenie tohto nákladu ku konkrétnemu plneniu. V tomto smere sú faktúry označené žalobcom nedostatočným dôkazom o daňovom výdavku v deklarovanej výške, nakoľko neobsahujú špecifikáciu tohto výdavku nezameniteľným spôsobom, teda aby nemohol byť zameniteľný s iným plnením v rámci toho istého dodávateľsko-odberateľského vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Faktúry predložené žalobcom k označeniu predmetu plnenia udávajú: „sprostredkovanie služieb“. Ani zmluva o sprostredkovaní s ohľadom na jej predmet nie je takým dôkazom. Krajský súd k uvedenému udáva, že bez ďalších dôkazov nie je možné dospieť k záveru o výške a charaktere plnení

ako daňových výdavkov žalobcu. Ani z príloh listu žalobcu doručeného správcovi dane dňa 07.03.2017 nevyplývajú relevantné údaje slúžiace k prevereniu výšky a charakteru plnení ako daňových výdavkov žalobcu. Z obsahu príloh - žalobcom označených ako vyhlásenie výberového konania v nemeckom jazyku z roku 2014 s názvom „Geheimhaltungsverpflichtung“ (čo však v preklade do slovenského jazyka znamená povinnosť mlčanlivosti o obchodných záležitostiach), podpísanej dňa 04.06.2014 a ani z ďalších jednotlivých predložených príloh žiadnym spôsobom nevyplýva vecná súvislosť uvedených listinných dokladov so spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o.

12. Krajský súd konštatoval, že k nezameniteľnej identifikácii daňového výdavku nie je faktúra nevyhnutne potrebná. Pokiaľ však ani z iných žalobcom predložených dôkazov nemožno identifikovať dostatočne určitým spôsobom predmet plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o., dokonca, a to je vo veci podstatné, ani z obsahu samotných skutkových tvrdení žalobcu, nie je splnený ani prvý krok, t. j. identifikácia vecného výdavku, ktorý by mal byť čo do reálneho poskytnutia v určitej výške a štruktúre a vecnej súvislosti s príjmami žalobcu preverovaný. Žalobca vo svojej výpovedi z 01.02.2017 v súvislosti s preverovaním sporných faktúr a ďalších žalobcom označených dôkazov (rámcovej zmluvy, zmluvy o sprostredkovaní) uviedol, že STAVOINVESTA SK s.r.o. sprostredkovala žalobcovi prepravné služby. K bližšej špecifikácii spôsobu sprostredkovania uviedol, že spoločnosť mu zabezpečuje, aby ho spoločnosť KraussMaffei Technologies, s.r.o. oslovovala telefonicky alebo e-mailami na objednanie prepráv. Na otázku správcu dane, aby špecifikoval konkrétne, aké, akou formou a kedy mu poskytovala STAVOINVESTA SK s.r.o. informácie a aké informácie požadoval žalobca v zmysle predloženej zmluvy z roku 2014 a ako vie uvedené tvrdenia preukázať, žalobca odpovedal, že spoločnosť STAVOINVESTA SK s.r.o. ho prvotne skontaktovala pred desiatimi rokmi, pomáhala mu pri výberových konaniach so spoločnosťou KraussMaffei Technologies, s.r.o. na prepravné služby. STAVOINVESTA SK s.r.o. mu zabezpečuje spoluprácu s KraussMaffei Technologies, s.r.o., preukázať to vie len faktúrami vystavenými na spoločnosť KraussMaffei Technologies, s.r.o.

13. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca po výsluchu konateľov spoločnosti KraussMaffei Technologies, s.r.o., ktorí popreli účasť sprostredkovateľa pri dojednávaní prepravných služieb so žalobcom, zmenil svoju výpoveď, keď v liste doručenom správcovi dane 07.03.2017 už dodáva, že na základe zmluvy o sprostredkovaní vykonáva STAVOINVESTA SK s.r.o. pre žalobcu nielen sprostredkovateľskú, ale aj poradenskú činnosť. Ďalej udával, že v súvislosti so sprostredkovateľskou činnosťou spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o. sa vzhľadom na povahu tejto činnosti nevie vyjadriť k osobe, ktorá v tejto súvislosti koná za sprostredkovateľa, ani k ďalším okolnostiam tejto činnosti. Pokiaľ ide o poradenskú činnosť, táto spočívala najmä v oblasti cien, prepráv a poradenstva v štádiu prípravy ponúk prostredníctvom osoby pána L., tým, že sa aktívne zúčastňoval na ich príprave, dával žalobcovi odporúčanie a pripomienky ohľadne cien a iných podmienok pripravovaných ponúk, všetko pred ich odoslaním zákazníkovi v rámci určitého výberového konania. Na základe informácie od p. L. bolo vopred pripravené rozšírenie vozového parku na rozvoj vývojového procesu spoločnosti KraussMaffei Technologies, s.r.o., preto dokázal uspieť vo výberovom konaní v roku 2014. K obsahu skutkových tvrdení krajský súd uviedol, že obe výpovede resp. výpoveď žalobcu z februára 2017, ako aj písomné vyjadrenie žalobcu z marca 2017, sú všeobecného charakteru, sú neurčité a neposkytujú dostatočný skutkový základ pre preverovanie obsahu (z hľadiska kvantity i kvality) poradenskej či sprostredkovateľskej činnosti spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o. pre žalobcu tak ako boli fakturované.

14. Len na okraj v tejto súvislosti dal krajský súd do pozornosti, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že s KraussMaffei Technologies, s.r.o. žalobca spolupracoval už od roku 2005, pričom v roku 2014 došlo k uzatvoreniu rámcovej zmluvy len z dôvodu štandardizácie zmlúv, pričom impulz na uzatvorenie zmluvy vyšiel od materskej spoločnosti v Nemecku. Žalobca teda čo do „získania“ prepravných príležitostí u spoločnosti KraussMaffei Technologies, s.r.o. nebol v roku 2014 závislý od poskytovania poradenskej či sprostredkovateľskej činnosti spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o., ktorá by bola potrebná pre dosahovanie príjmov žalobcu z prepravy.

15. Vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa procesného pochybenia daňových orgánov, ktoré nepristúpili k opätovnému výsluchu svedka L., krajský súd uviedol, že opätovné vypočutie svedka L. nebolo potrebné, a preto nie je procesnou vadou. K uvedenému poukazuje na právnu zásadu, podľa ktorej právo patrí bdelým. Žalobca bol informovaný o výsluchu svedka. Výsluchu svedka sa bez ospravedlnenia nezúčastnil a pripravil sa tak sám o právo klásť svedkovi otázky. Správca dane navyše kládol svedkovi otázky v rámci skutkovej „základne“, ktorú vymedzil samotný žalobca vo svojej výpovedi do zápisnice z 01.02.2017. Žalobca nemal právny nárok na opätovné vypočutie svedka len z dôvodu, že sa jeho výsluchu z dôvodov na jeho strane dobrovoľne nezúčastnil. Odhliadnuc od uvedeného je krajský súd toho názoru, že opätovný výsluch L. nebol potrebný, pretože by nebol účelný. Ako je zrejmé z obsahu zápisnice o výsluchu svedka L. z 20.04.2017, L. totiž pod obsah „sprostredkovateľská činnosť“ zahrnul tú časť svojej údajnej činnosti poskytovanej žalobcovi, ktorú sám žalobca v liste doručenom správcovi dane 07.03.2017 označil slovami „poradenská činnosť“; svedok po nahliadnutí do zmluvy o sprostredkovaní a po otázke správcu dane, akú konkrétnu sprostredkovateľskú činnosť vykonával udával, že mal neoficiálny kontakt, ktorý považuje za obchodné tajomstvo. Vždy poslal informácie o tom, či bude robota v KraussMaffei Technologies, s.r.o. žalobcovi, zavolali si telefonicky alebo sa stretli. Činnosť sprostredkovateľa vykonával L. osobne. Žalobca dostal od L. informácie, a potom bol na výberovom konaní, robili spolu ceny. Svedok sa teda vyjadroval neurčito, neuvádzal konkrétne prípady jeho poradenstva či sprostredkovania. Krajský súd zároveň vyhodnotil dôkaz - Oboznámenie s priebehom a zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január 2015 - december 2015 zo dňa 24.09.2018 vydané Daňovým úradom Žilina, pobočka Martin pod č. 101884477/2018, uvedený v replike. Z jeho obsahu vyplýva, že správny orgán v ňom neuviedol, že by svedok L. konkrétnymi tvrdeniami preukázal poradenskú činnosť pre žalobcu, preto ani tento dôkaz nie je dostatočným pre jej určité vymedzenie ako predmetu plnenia, aby ako také mohlo byť čo do výšky ďalej preverené správcom dane vykonaným dokazovaním.

16. Krajský súd záverom uviedol, že bez ohľadu na termín označenej služby (sprostredkovateľská či poradenská činnosť) však možno konštatovať, že skutkové tvrdenia žalobcu, výpoveď svedka ani iné listinné dôkazy nie sú dostatočným podkladom k uznaniu daňových výdavkov pre absenciu preukázateľnosti, ktorej základným predpokladom je dostatočne určité vymedzenie predmetu plnenia, aby ako také mohlo byť čo do výšky ďalej preverené správcom dane vykonaným dokazovaním.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

#### A)

17. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 01.07.2019 (č. I. 105), v ktorej uviedol ako dôvody kasačnej sťažnosti, že:

- krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.),
- krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.),
- krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.).

18. Sťažovateľ namieta, že závery krajského súdu sú neprávne, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, krajský súd sa nesprávne stotožnil so zamietnutím návrhu na opätovný výsluch pána L., čím porušil právo na spravodlivý proces, pričom krajský súd nedbal na sťažovateľom poukazovanú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a nezaoberal sa ňou (ďalej len „Najvyšší súd“), čím sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

19. Sťažovateľ namieta, že predložil dostatok dôkazov, ktoré preukazujú, že mu boli služby od dodávateľa STAVOINVESTA SK s.r.o. poskytnuté. V tomto smere sa vyjadril aj konateľ dodávateľa, pán L., ktorý dodanie služieb pre sťažovateľa potvrdil. Keďže správca dane, resp. žalovaný nadobudli pochybnosti o reálnosti dodania fakturovaných služieb, tak sťažovateľ následne navrhol ďalší - opätovný

výsluch svedka L.. Tento návrh na vykonanie dôkazu však správca dane zamietol, s čím sa nesprávne stotožnil aj žalovaný, i krajský súd, čo napadol sťažovateľ kasačnou sťažnosťou. Sťažovateľ sa nestotožnil s právnym posúdením a zamietnutím návrhu na vykonanie kľúčového dôkazu (opätovného výsluchu). Opätovný výsluch bol podľa sťažovateľa potrebný práve z dôvodu, aby sa vôbec vyjadril aj k poskytnutým poradenským službám (počas prvého a jediného výsluchu sa ho správca dane pýtal iba na sprostredkovateľské služby), aby sa vyjadril konkrétnejšie, prípadne uviedol ďalšie konkrétne príklady a aby odstránil údajné správcom dane i krajským súdom tvrdené rozpory. Sťažovateľ uviedol, že realizáciu poradenskej činnosti preukázal aj listinnými dôkazmi priloženými k listu doručenému 07.03.2017, napr. ponuka k dennej kamiónovej preprave, spolupráca na cenotvorbe, spolupráca pri tvorbe prezentácie sťažovateľa.

20. Sťažovateľ namietal, že odmietnutím dopočutia svedka práveže správca dane neuniesol na neho prenesené dôkazné bremeno, znemožnil odstrániť údajné rozpory, nedôsledne vykonať dokazovanie. Na uvedenom nič nemení ani skutočnosť, že sťažovateľ sa na prvom výsluchu svedka nezúčastnil, hoci bol o tom upovedomený. Účasť na výsluchu bolo sťažovateľovo právo, nie povinnosť, pričom potreba dopočutia svedka vznikla až neskôr v priebehu konania. Sťažovateľ poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) zo dňa 16.12.2015 sp. zn. I. ÚS 314/2015, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 31.09.2019 sp. zn. 5Sžfk/5/2018. Sťažovateľ považuje záver krajského súdu, že správca dane vykonal vo veci dokazovanie postačujúce na riadne posúdenie veci a zistený skutkový stav správne právne posúdil za nesprávny. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 04.05.2017 sp. zn. 14S/17/2016, § 3 ods. 1, 2, 3, 8 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku a namietal, že správca dane aj žalovaný postupovali v rozpore s týmito ustanoveniami, vykonané dokazovanie nebolo dostatočné, a to najmä z dôvodu nevykonania opätovného výsluchu svedka.

21. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že nebola preukázaná súvislosť medzi zdaniteľným príjmom sťažovateľa a konkrétnym výdavkom. Podľa sťažovateľa urobil všetko preto, aby uvedené preukázal a splnil dôkazné bremeno. Predložil dôkazy o poskytovaní poradenstva ako prílohu k listu, navrhol vykonať opätovný výsluch svedka a oboznámenie s priebehom a výsledkami kontroly dane z pridanej hodnoty za rok 2015, predložené k vyjadreniu z 19.11.2018.

22. Sťažovateľ namietal, že obsah teda skutočne poskytnuté služby majú prednosť pred formou, teda formálnymi údajmi uvedenými na faktúre. Keďže bolo fakturované aj poradenstvo (čo potvrdil aj L.), pričom to nebolo na faktúre, ktorou bolo toto poradenstvo fakturované vyznačené, nejedná sa o takú vadu, ktorá by bola spôsobilá mať za následok zamietnutie právnych nárokov z toho vyplývajúcich. Jednalo by sa totiž o prísne formálny výklad. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 28.02.2018 sp. zn. 2Sžf/6/2016, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 21.11.2018 sp. zn. 3Sžfk/22/2018.

23. Sťažovateľ ďalej uviedol, že krajský súd za nedostatočný dôkaz označil zmluvu o sprostredkovaní, a to z dôvodu, že predmetom uvedenej zmluvy je sprostredkovanie prepravných služieb v rámci Európy a Anglicka. Sťažovateľ však poukázal na už skôr uplatnenú námietku, že žalovaný ani správca dane nie sú oprávnení posudzovať zmluvy medzi daňovými subjektmi (odkázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave z 10.07.2012 č. k. 5S/78/2012-76). Z tvrdení sťažovateľa, predložených listinných dôkazov, ale najmä aj z tvrdenia L. vyplýva, že sa zmluvné strany od písomnej zmluvy odchýlili, resp. že ich skutočná vôľa bola iná, ako tá zachytená v písomnom vyhotovení zmluvy, čo však správca dane, žalovaný ani krajský súd nijakým spôsobom nevyhodnotili, neprihliadali na túto závažnú skutočnosť. Podľa sťažovateľa sa krajský súd s námietkou sťažovateľa, že správca dane ani žalovaný nie sú oprávnení posudzovať zmluvy medzi daňovými subjektmi v napadnutom rozsudku riadne nevysporiadal, čo považuje za pochybenie zo strany krajského súdu.

24. Vzhľadom na uvedené skutočnosti sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané aj napadnuté rozhodnutie zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie eventuality aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať trovy konania.

B)

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 06.09.2019 (č. l. 155) uviedol, že krajský súd rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, a to na základe preukázaného skutkového stavu, v napadnutom rozsudku sa vysporiadal s námietkami účastníkov konania, uviedol podľa akej právnej normy rozhodol, akými úvahami sa riadil, ako aj podľa akých úvah rozhodol. Na základe uvedeného navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok potvrdil a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

26. Žalovaný zdôraznil dôkazné bremeno žalobcu, ktorý existenciu daňovo relevantných plnení musí preukázať, správne zaevidovať v účtovníctve a deklarovať. Správca dane nie je povinný preukázať existenciu transakcie, ale overuje, či ju daňový subjekt preukázal a deklaroval správne. Pokiaľ pri svojej činnosti nebol daňový subjekt dostatočne precízny a nevedol si evidenciu konkrétnej činnosti, ktorá by korešpondovala s jej účtovaním, tak musí znášať dôsledky neunesenia dôkazného bremena. Žalovaný poukázal na obsah zásady voľného hodnotenia dôkazov a z prvostupňového aj preskúmaného rozhodnutia je zrejmé, na základe akých skutočností dospel k záveru a vyrubil rozdiel dane. Uvedené vyplýva aj z napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorý žalobu zamietol. Podľa žalovaného žalobca v kasačnej sťažnosti uviedol námietky, ktoré boli aj predmetom žaloby. Žalovaný ďalej poukázal na zásadu poctivého obchodného styku.

27. Podľa žalovaného len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, dokladmi o úhrade, bez preukázania skutočného vykonania služieb pre daňové účely nepostačujúce. Z dôvodu akceptovania výdavku na daňové účely je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho vynaloženia, a to nielen po formálnej stránke, ale aj po stránke obsahovej. Je pritom vecou daňového subjektu, aké dôkazné prostriedky má k dispozícii a či je schopný tvrdené skutočnosti aj preukázať. Daňový doklad je z hľadiska uplatnenia nákladov (výdavkov) v základe dane použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Ak by žalobca preukázal uplatnenie nákladov v základe dane tak, aby spĺňali podmienku preukázateľnosti podľa § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z., správca dane by nemal pochybnosti o ich uplatnení v základe dane. Žalovaný uviedol, že vychádzal z jednotlivých ustanovení zákonov, súdne judikáty pre neho záväzné nie sú a nie je možné len na základe rozsudkov súdov konštatovať, že správne orgány či krajský súd nepostupovali správne. Skutočnosť, že sťažovateľ nepreukázal svoje tvrdenia, nie je možné klásť za vinu žalovaného resp. správcu dane ani za vinu krajského súdu.

C)

28. Sťažovateľ reagoval na vyjadrenie žalovaného vo vyjadrení z 17.10.2019, v ktorom zdôraznil, že žalovaný neuviedol žiadne nové skutočnosti ani novú právnu argumentáciu a jeho vyjadrenie považuje vzhľadom na jeho obsah za irelevantné. Sťažovateľ v súvislosti s odmietnutím správcu dane vykonať dôkaz - opätovné vypočutie svedka L. poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 04.05.2017 sp. zn. 14S/17/2017, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 31.01.2019 sp. zn. 5Sžfk/5/2018, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 18.09.2008 sp. zn. I. ÚS 241/07, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 16.09.2019 sp. zn. 10Sžfk/46/2018, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 15.04.2015 sp. zn. 2Sžf/86/2013. Sťažovateľ mal za to, že dodatočná výpoveď svedka by bola objektívne schopná priniesť nové poznatky a objasniť rozhodné skutočnosti, a preto mal správca dane resp. žalovaný svedka opätovne vypočuť. Sťažovateľ uviedol, že všeobecné súdy sú povinné prihliadať na ustálenú rozhodovaciu prax.

IV.

Právne názory kasačného súdu

29. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455

S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súběžne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. novembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

30. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

31. Sťažovateľ napadol kasačnou sťažnosťou rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., porušenie práva na spravodlivý proces nesprávnym procesným postupom krajského súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p. Sporným medzi účastníkmi bolo preukázanie splnenia podmienok na uznanie uplatniteľných výdavkov za dodanie služieb od spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o. v súlade s § 2 písm. i) a za použitia § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec 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 v cit. znení 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.

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 § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z. z. v znení relevantnom pre prejednávanú vec na účely tohto zákona sa rozumie 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 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak,

Podľa § 21 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v cit. znení 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).

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

32. Sťažovateľ založil svoju kasačnú sťažnosť na troch odlišných dôvodoch kasačnej sťažnosti, pričom sťažovateľ namietal, že závery krajského súdu sú neprávne, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, krajský súd porušil právo na spravodlivý proces, keď sa nesprávne stotožnil so zamietnutím návrhu na opätovný výsluch svedka L. a krajský súd nedbal na sťažovateľom poukazovanú judikatúru Najvyššieho súdu, čím sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačný súd nevyhodnotil ako naplnený ani jeden sťažovateľom uplatnený kasačný dôvod.

33. Kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 13. septembra 2019 sp. zn. 1Sžfk/10/2018) na to, že s kasačným dôvodom nesprávneho právneho posúdenia (prvý sťažovateľom uplatnený dôvod) zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1). Krajský súd sa v napadnutom rozsudku nedopustil takéhoto pochybenia.

34. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že sťažovateľ síce založil svoju kasačnú sťažnosť na tomto dôvode kasačnej sťažnosti, avšak nezrejmil, v čom konkrétne spočíva nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, resp. ako je vyššie naznačené, v čom spočíva nesprávna aplikácia objektívneho práva krajským súdom (s odkazom na právnu normu, ktorá bola nesprávne aplikovaná), a teda dostatočne nezrejmil tento uplatnený dôvod kasačnej sťažnosti.

35. Kasačný súd aj napriek vyššie uvedenej vade kasačnej sťažnosti považuje za potrebné zdôrazniť, že právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom bolo správne a súladné so zákonom a sťažovateľ neuviedol žiadne relevantné argumenty, pre ktoré by bolo potrebné dospieť k záveru o nesprávnosti právneho posúdenia veci krajským súdom. Kasačný súd nezistil pri rozhodovaní o merite sporu nedostatky právneho posúdenia a zhodne s názorom krajského súdu konštatuje, že v konaní sťažovateľ nepreukázal, že uplatnený náklad preukázateľne vynaložil na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, a preto bolo vyrubenie rozdielu dane pre sťažovateľa rozhodnutím správcu dane a žalovaného zákonné. Odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu vytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, pričom kasačný súd rozsiahlo neopakoval skutkový stav a vo svojom odôvodnení obmedzil sa na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, ktoré doplnil.

36. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014, na základe ktorej vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane, keďže na základe vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že sprostredkovanie služieb boli reálne vykonané spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o., a preto mu neuznal uplatnený náklad za daňový náklad vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Správca dane a žalovaný uzavrel, že sťažovateľ na základe predložených listinných dokladov (faktúry s predmetom dodania - sprostredkovanie služieb, resp. na základe sprostredkovateľskej zmluvy, zmluva o sprostredkovaní, doklady o vykonaných hotovostných úhradách, Rámcová zmluva Prepravné služby z 01.01.2014,...) nepreukázal ním deklarovajúcu obchodnú transakciu, a to sprostredkovanie služieb od STAVONVESTA SK s.r.o. ako dodávateľa. Táto nebola preukázaná ani ďalším správcom dane vykonaným dokazovaním (výsluchom sťažovateľa, konateľov KraussMaffei Technologies, spol. s r.o., svedka T. L., konateľa STAVOINVESTA SK s.r.o. a ďalšie) ani ďalšími sťažovateľom dňa 07.03.2017 predloženými dôkazmi (listina „Geheimhaltungsverpflichtung“ z 04.06.2014, projekt a ponuka sťažovateľa z 14.02.2014, manuál spolupráce s dopravcom, prezentácia sťažovateľa,...).

37. Z výsluchu sťažovateľa z 01.02.2017 v súvislosti s preverovaním sporných faktúr a ďalších žalobcom označených dôkazov (rámcovej zmluvy, zmluvy o sprostredkovaní) vyplynulo, že STAVOINVESTA SK s.r.o. sprostredkovala žalobcovi prepravné služby a zabezpečovala mu, aby ho spoločnosť KraussMaffei Technologies, s.r.o. oslovovala telefonicky alebo e-mailami na objednanie prepráv, pričom spoločnosť STAVOINVESTA SK s.r.o. ho prvotne skontaktovala pred desiatimi rokmi, pomáhala mu pri výberových konaniach so spoločnosťou KraussMaffei Technologies, s.r.o. na prepravné služby. Po výsluchu svedkov C. W., konateľa spoločnosti KraussMaffei Technologies, spol. s r.o. s F. Q., bývalého konateľa KraussMaffei Technologies, spol. s r.o., ktorí popreli účasť sprostredkovateľa pri dojednávaní prepravných služieb so žalobcom, sťažovateľ zmenil svoju výpoveď, keď v liste doručenom správcovi dane 07.03.2017 už uviedol, že na základe zmluvy o sprostredkovaní vykonáva STAVOINVESTA SK s.r.o. pre žalobcu nielen sprostredkovateľskú, ale aj poradenskú činnosť, ktorá spočívala najmä v oblasti cien, prepráv a poradenstva v štádiu prípravy ponúk

prostredníctvom osoby pána L.. Na základe informácie od p. L. bolo vopred pripravené rozšírenie vozového parku na rozvoj vývojového procesu spoločnosti KraussMaffei Technologies, s.r.o., preto dokázal uspieť vo výberovom konaní v roku 2014.

38. Sťažovateľ namietal, že predložil dostatok dôkazov, ktoré preukazujú, že mu boli služby od dodávateľa STAVOINVESTA SK s.r.o. poskytnuté, pričom nesúhlasil s názorom krajského súdu, že nebola preukázaná súvislosť medzi zdaniteľným príjmom sťažovateľa a konkrétnym výdavkom. Podľa sťažovateľa si splnil svoju dôkaznú povinnosť, s čím sa kasačný súd a ani kasačný súd nestotožnil.

39. Pri posúdení, či boli v prejednávacom prípade splnené uvedené zákonné predpoklady pre uznateľnosť daňových výdavkov z faktúry spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o. je nutné, ako správne uviedol aj krajský súd, skúmať podmienku vecnosti, preukázateľnosti a zaúčtovania. Ani podľa kasačného súdu u sťažovateľa nebolo preukázané, že uplatnené výdavky za „sprostredkovateľské služby“ sú daňovými výdavkami, a teda že ide o výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložené sťažovateľom a súvisiace so zdaniteľným príjmom.

40. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 19.06.2018 sp. zn. 1Sžf/91/2016, v ktorom vymedzil podmienky uznateľnosti daňového výdavku podľa zák. č. 595/2003 Z.z. nasledovne:

„Pre daňovú uznateľnosť výdavku sa vyžaduje, aby bol výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), musí byť zaúčtovaný v účtovníctve alebo v evidencii daňovníka (podmienka zaevidovania) a jeho vynaloženie musí byť daňovníkom riadne preukázané (podmienka preukázateľnosti). Ak zákon o dani z príjmov stanovuje limity pre daňové výdavky inak, potom je na posúdenie daňového výdavku nevyhnutné aj posúdenie tohto obmedzenia alebo súvisiacich podmienok.“

41. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, že nebola splnená podmienka vecnosti ani preukázateľnosti daňového výdavku. Nebola preukázaná súvislosť medzi zdaniteľným príjmom sťažovateľa a konkrétnym výdavkom sťažovateľa, t. j. výdavkom za plnenie poskytnuté spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. ani že výdavok skutočne vznikol. Aj keď sťažovateľ predložil faktúry, tieto nie sú dostatočným dôkazom o daňovom výdavku v deklarovanej výške, nakoľko neobsahujú špecifikáciu tohto výdavku tak, aby nemohol byť zameniteľný s iným plnením v rámci toho istého dodávateľsko-odberateľského vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Neurčitý predmet plnenia podľa faktúry hoc aj s odkazom na zmluvu nie sú takýmto dôkazom. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že poskytnutie služieb preukazujú doklady predložené spolu s listom z 07.03.2017, z ich obsahu nevyplýva akýkoľvek súvis so spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. (nie je v nich zachytená žiadna spolupráca medzi sťažovateľom a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o.). Sťažovateľ síce tvrdí, že mu tieto dokumenty pomáhala vypracovať spoločnosť STAVOINVESTA SK s.r.o. resp. jej konateľ, čo preukazuje vynaloženie výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a ich súvis s zdaniteľnými príjmami, uvedené tvrdenie listiny nepreukazujú. Ani z obsahu oboznámenia s priebehom a zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január 2015 - december 2015 zo dňa 24.09.2018, na ktoré poukazoval sťažovateľ nevyplýva, že svedok L. konkrétnymi tvrdeniami preukázal poradenskú činnosť pre sťažovateľa. Krajský súd sa dostatočne v odôvodnení napadnutého rozsudku vysporiadal s námietkami sťažovateľa týkajúce sa predloženia resp. nepredloženia dostatočných dôkazov preukazujúcich vynaloženie daňového výdavku za služby spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o.

42. Podľa kasačného súdu krajský súd správne uzavrel, že ani z faktúry ani z iných žalobcom predložených dôkazov nemožno identifikovať dostatočne určitým spôsobom predmet plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Kasačný súd poukazuje aj na výpoveď sťažovateľa, resp. jeho konateľa, ktorý najprv tvrdil, že išlo o sprostredkovanie služieb prepravy a následne v liste uvádzal, že išlo o poradenské služby v oblasti cien, prepráv a poradenstva v štádiu prípravy, čo však nevyplýva ani z predložených faktúr, zo zmluvy o sprostredkovaní ani z ďalších predložených dokladov. Kasačný súd odkazuje aj na obsah výpovede konateľov KraussMaffei

Technologies, s.r.o., ktorí potvrdili vykonávanie prepravy sťažovateľom a spoluprácu už od roku 2005, pričom v roku 2014 došlo k uzatvoreniu rámcovej zmluvy len z dôvodu štandardizácie zmlúv (na podnet materskej spoločnosti v Nemecku). Konatelia nepotvrdili spoluprácu ani komunikáciu so spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Krajský súd preto správne uzavrel, že na základe vykonaného dokazovania sťažovateľ čo do „získania“ prepravných príležitostí u spoločnosti KraussMaffei Technologies, s.r.o. nebol v roku 2014 závislý od poskytovania poradenskej či sprostredkovateľskej činnosti spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o., ktorá by bola potrebná pre dosahovanie príjmov sťažovateľa z prepravy.

43. Sťažovateľ ďalej namietal, že bolo spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. fakturované aj poradenstvo (čo potvrdil aj L.), pričom to nebolo na faktúre, ktorou bolo toto poradenstvo fakturované vyznačené, nejedná sa o takú vadu, ktorá by bola spôsobilá mať za následok zamietnutie právnych nárokov z toho vyplývajúcich, nakoľko by sa jednalo o formálny výklad. S uvedeným tvrdením nemôže kasačný súd súhlasiť, nakoľko v súlade so zákonom o účtovníctve majú účtovné doklady poskytovať verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva. Sťažovateľ sa teda nemôže odvolávať na nedostatky fakturácie, resp. neúplne označený predmet služby na faktúre (mohla byť vykonaná oprava dokladu). Kasačný súd dodáva, že pri posudzovaní daňového výdavku je jednou s podmienok jeho riadne zaúčtovanie v účtovníctve daňového subjektu, teda boli náklady riadne podložené faktúrami a inými dokladmi, aby bolo možné za splnenú považovať i podmienku zaevidovania v účtovníctve. Sťažovateľ uvedeným výkladom vlastne popiera aj samotnú podmienku riadneho zaúčtovania uplatnených výdavkov.

44. Sťažovateľ sa neúspešne dovoľáva aj odchýlenia sa od písomnej zmluvy o sprostredkovaní, z ktorej obsahu vyplýva, že predmetom uvedenej zmluvy je sprostredkovanie prepravných služieb v rámci Európy a Anglicka, resp. toho, že daňové orgány neboli oprávnené posudzovať zmluvu medzi daňovými subjektmi. Kasačný súd k uvedenému uvádza, že správca dane ani žalovaný neposudzovali zmluvu z hľadiska jej platnosti či neplatnosti (na to nie sú ani oprávnení), pri preverení preukázateľnosti a vecnosti daňového výdavku sú však oprávnení zisťovať na základe akej skutočnosti daňový výdavok vznikol. Daňové orgány boli preto oprávnené skúmať obsah zmluvy, ak predmetom fakturácie bolo sprostredkovanie služieb na základe zmluvy, pričom na základe uvedenej zmluvy resp. dodatku bola aj vypočítavaná fakturovaná suma. Neobstojí preto námietka sťažovateľa, že sa strany zmluvy odchýlili od jej obsahu. Správca dane a žalovaný preverujú uplatnený daňový výdavok na základe zákonných kritérií stanovených v zák. č. 595/2003 Z.z., teda či išlo o výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený sťažovateľom, zaúčtovaný v účtovníctve sťažovateľa, pričom daňovým výdavkom nie je výdavok, ktorý nesúvisí so zdaniteľným príjmom. Bolo preto len logickým krokom správcu dane a žalovaného na podklade faktúr preverovať aj ďalšie doklady, vrátane zmluvy. Nejedná sa zo strany daňových orgánov ani krajského súdu o formálny výklad zmluvy, keď prihliadali na jej obsah.

45. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie aj vo vzťahu k nevykonaniu opätovného výsluchu T. L. a v tejto súvislosti aj porušenie práva na spravodlivý proces, keďže svedok sa nevyjadril k poskytnutým poradenským službám a bol dopytovaný len na sprostredkovateľské služby, pričom správca dane a žalovaný odmietli vykonať opätovný výsluch, teda nevykonali dôsledne dokazovanie, čo krajský súd odobril.

46. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, že nebolo pochybením správcu dane resp. žalovaného, keď nebol vykonaný opätovný výsluch svedka T. L.. Názor sťažovateľa, že na potrebe výsluchu nemení nič ani skutočnosť, že sťažovateľ sa na prvom výsluchu svedka nezúčastnil, hoci bol o tom upovedomený, nakoľko to bolo jeho právo nie povinnosť, neobstojí. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní, na ktorom bol svedok vypočutý nepochybne vyplýva, že bol svedok správcou dane dôsledne dopytovaný na spoluprácu medzi sťažovateľom a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. na základe zmluvy o sprostredkovaní. Podľa kasačného súdu nezaváži, či by sa správca dane dopytoval výslovne na sprostredkovateľskú činnosť alebo na poradenskú činnosť, nakoľko z výsluchu bolo zrejmé, že sa týkal realizovanej spolupráce. Svedok však okrem tvrdenia, že poslal sťažovateľovi informácie o tom, či bude robota v KraussMaffei Technologies, spol. s r.o., že činnosť vykonával

osobne a na základe informácií od neho bol sprostredkovaný kontakt sťažovateľa a spoločnosti KraussMaffei Technologies, spol. s r.o., vo veci odkazoval na neoficiálne kontakty, obchodné tajomstvo a bližšie vykonávanú činnosť (bez ohľadu na jej označenie či už za poradenskú alebo sprostredkovateľskú) nepopísal a nepredložil ani žiadne listiny, ktoré by uvedené preukazovali.

47. Aj podľa názoru kasačného súdu sa svedok vyjadroval neurčito, neuvádzal konkrétne prípady jeho poradenstva či sprostredkovania. Správca dane navyiac kládol svedkovi otázky, ktoré sa odvíjali a nadväzovali na výpoveď sťažovateľa vo veci z 01.02.2017. Z obsahu zápisnice o výsluchu svedka je navyše zrejmé, že T. L. pod obsah „sprostredkovateľská činnosť“ zahrnul tú časť svojej údajnej činnosti poskytovanej sťažovateľovi, ktorú sám žalobca v liste doručenom správcovi dane 07.03.2017 označil slovami „poradenská činnosť“. Jeho výpoveď vykonaná správcom dane bola zameraná správne a nebol preto dôvod na jej opakovanie. Nie je relevantná námietka sťažovateľa o inom obsahu výpovede a je nutné zdôrazniť, že sťažovateľ bol o výsluchu svedka upovedomený, výsluchu sa dobrovoľne nezúčastnil, čím sa sám pripravil o právo klásť svedkovi otázky. Záver krajského súdu, že sťažovateľ nemal právny nárok na opätovné vypočutie svedka len z dôvodu, že sa jeho výsluchu z dôvodov na jeho strane dobrovoľne nezúčastnil je správny a kasačný súd sa s ním stotožňuje.

48. Vo vzťahu k namietanému odklonu od ustálenej praxe kasačného súdu Najvyšší súd uvádza, že ani tento dôvod nevyhodnotil kasačný súd za naplnený. Sťažovateľ namietal, že krajský súd nedbal na sťažovateľom poukazovanú judikatúru, avšak sťažovateľom v žalobe citované rozhodnutia (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 20S/71/2014 zo dňa 28.02.2018" , nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015), sú všeobecného charakteru (týkajú sa potreby súčinnosti správcu dane a daňového subjektu, výkladu normy s duchom zákona a povinnosti vykonávať dôkazy aj v prospech aj neprospech daňového subjektu), pričom ich závery kasačný súd nerozporuje, avšak z kasačnej sťažnosti nie je zrejmé ako sa od nich krajský súd odklonil (navyše rozhodnutie sp. zn. 20S/71/2014 je nejasne resp. chybné označené, keďže takúto sp. zn. nemožno priradiť Najvyššiemu súdu, pričom sťažovateľ až v kasačnej sťažnosti uviedol správnu sp. zn.).

49. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazoval na judikatúru Najvyššieho súdu a Ústavného súdu, kasačný súd uvádza, že ani táto nie je spôsobilá spochybniť správnosť záveru krajského súdu. Sťažovateľ opätovne poukázal na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015, týkajúci sa povinnosti vykonávať dôkazy aj v prospech aj neprospech daňového subjektu, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 31.09.2019 sp. zn. 5Sžfk/5/2018, ktorý sa týka jednak uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (nie dane z príjmov) a ktorý poukazuje na povinnosť správcu dane presne a úplne zistiť skutkový stav veci a nemožnosti hodnotiť dôkazy ľubovoľne, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 28.02.2018 sp. zn. 2Sžf/6/2016, v ktorom je poukázané na súčinnosť s daňovým subjektom a potrebu menej formalistického prístupu, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 21.11.2018 sp. zn. 3Sžfk/22/2018, v ktorom sa Najvyšší súd vyjadril k skutočnému obsahu právneho úkonu, či rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 19.06.2019 sp. zn. 10Sžfk/46/2018, kde Najvyšší súd poukázal na požiadavku dostatočného odôvodnenia rozsudku vo vzťahu k námietkam a návrhom daňového subjektu. Kasačnému súdu však nie je zrejmé, ako sa mal od nich krajský súd odkloniť. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti aj v ďalšom vyjadrení citoval odseky jednotlivých rozhodnutí, avšak bližšie sa nevenoval ich relevancii v konkrétnej veci. K rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 15.04.2015 sp. zn. 2Sžf/86/2013, na ktorý sťažovateľ poukazoval v súvislosti s nutnosťou vykonania opätovného výsluchu, kasačný súd uvádza, že v tejto veci došlo k zrušeniu rozhodnutia žalovaného z dôvodu viacerých procesných pochybení správcu dane, ktorý predovšetkým vykonával výsluchy bez upovedomenia daňového subjektu ako aj nesprávneho vyhodnotenia charakteru miestnych zisťovaní, čím došlo k porušeniu procesných práv daňového subjektu, čo je však nepochybne odlišná situácia ako v prípade sťažovateľa.

50. Kasačný súd však nevidí odklon krajského súdu voči citovanej judikatúre, ktorá poukazuje na niektoré základné zásady, ktoré je potrebné v daňovom konaní a následne aj v konaní pred správnym súdom dodržiavať (povinnosť zistiť skutkový stav dostatočne, povinnosť odôvodniť rozhodnutie, povinnosť zachovávať procesné práva daňového subjektu, zásada voľného hodnotenia dôkazov), a ktoré podľa kasačného súdu v prípade sťažovateľa zachované boli. Ani tento dôvod kasačnej sťažnosti

nevyhodnotil kasačný súd ako naplnený.

51. Podľa kasačného súdu krajský súd zároveň naplnil požiadavku kladenú na riadne odôvodnenie rozhodnutia, keď sa v rozsudku náležite zaoberal jednotlivými podmienkami uznania daňového výdavku sťažovateľom v zmysle zák. č. 595/2003 Z.z. aj námietkami nesprávneho procesného postupu daňových orgánov, najmä nevykonaním opätovného výsluchu svedka.

52. Kasačný súd zdôrazňuje, že krajský súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, je povinný jasne objasniť rozhodujúci skutkový a právny základ rozhodnutia, čo krajský súd aj urobil. Z rozsudku krajského súdu dostatočne vyplýva, ako aplikoval ustanovenia týkajúce sa preukázania nároku na uznanie daňového výdavku na zistený skutkový stav v prejednávanej veci. Krajský súd vhodne uviedol, čo možno a čo nemožno považovať za daňový výdavok a aké podmienky sa musia skúmať pri posudzovaní uznateľnosti daňového výdavku, a tieto aj vzhľadom na konkrétne skutkové okolnosti prípadu vyhodnotil. Krajský súd konštatovať, že skutkové tvrdenia sťažovateľa, výpoveď svedka ani iné listinné dôkazy nie sú dostatočným podkladom k uznaniu daňových výdavkov pre absenciu preukázateľnosti, ktorej základným predpokladom je dostatočne určité vymedzenie predmetu plnenia, aby ako také mohlo byť čo do výšky ďalej preverené správcou dane vykonaným dokazovaním. Pozornosť správne zamerlal aj na namietané procesné pochybenia správcu dane resp. žalovaného a podľa kasačného súdu ich dostatočne odôvodnil.

53. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ nepreukázal splnenie podmienok na uznanie uplatniteľných výdavkov.

54. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. To platí aj pre judikatúru, na ktorú sťažovateľ odkazoval a ktorá nie je schopná vyvrátiť vyššie uvedené závery kasačného súdu. Najvyšší súd Slovenskej republiky teda dospel k záveru o nutnosti zamietnutia kasačnej sťažnosti podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnej. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

55. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 168 S.s.p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).