

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/68/2017  
Identifikačné číslo spisu: 2016200030  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200030.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: L. V., J.. XX.XX.XXXX, G. K. Z. XXX/XX, I. H., zastúpený: Advokátska kancelária Bugala - Ďurček, s. r. o., so sídlom Miletičova 5B, Bratislava, IČO: 36 731 544, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovaný): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1669176/2015 zo dňa 13.11.2015, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/3/2016-97 zo dňa 11. mája 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/3/2016-97 zo dňa 11. mája 2017 z a m i e t a .

Žalobcovi voči žalovanému p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 14S/3/2016-97 zo dňa 11. mája 2017 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1669176/2015 zo dňa 13.11.2015 a tiež rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej ako „prvostupňový správny orgán“) č. 1261862/2015 zo dňa 05.08.2015, a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. Rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 159 676,47 eur na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) za zdaňovacie obdobie roka 2011. Žalovaný rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že Daňový úrad Trnava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č.9201401/5/3860064/2013/Lu,Mt,Sur zo dňa 20.8.2013. Kontrolovaným obdobím bolo obdobie roka 2011. Protokol o výsledku daňovej kontroly bol doručený žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie dňa 26.8.2013, pričom predmetnou daňovou kontrolou neboli do

výdavkov ovplyvňujúcich základ dane uznané nasledovné doklady:

- faktúra dodávateľa spoločnosti RAN Slovakia s. r. o., Horné Saliby 375 č.20110050 zo dňa 25.2.2011 v celkovej sume 17.580,- Eur (bez DPH 14.650,-Eur),

- faktúry dodávateľa URMITEX s. r. o., Horné Saliby 536, č.201209 zo dňa 30.9.2011 v sume 23.400,- Eur (bez DPH 19.500,-Eur a fakt.č.201200 zo dňa 2.9.2011 v celkovej sume 45.000,- Eur (bez DPH 37.500,-Eur),

- faktúra dodávateľa PEXESO s. r. o., Trnavská cesta 920, Sered', č.201100281 zo dňa 24.8.2011 v celkovej sume 18.120,-Eur (bez DPH 15.100,-Eur),

- zostatková cena hmotného majetku ktorý nebol predaný a odovzdaný kupujúcemu spoločnosti GAMA-EXPO s. r. o., Drotárska cesta 102, Bratislava, v zmysle kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 21.9.2011. Správca dane vydal v predmetnej veci rozhodnutie č.9201401/5/572070/2014/Lu,Mt,Sur, ktoré bolo doručené daňovému subjektu 24.2.2014, proti ktorému podal žalobca odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č.1100307/1/257950/2014/2206 zo dňa 2.6.2016 prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a zaviazal správcu dane, aby vypočul konateľov dodávateľských spoločností, za prítomnosti daňového subjektu a vyzval daňový subjekt na preukázanie skutočností, ako a kde boli práce vykonané, na základe akej objednávky a tiež za akým účelom boli predmetné práce vykonané, v nadväznosti na dosahovanie zdaniteľných príjmov. Následne správca dane ako prvostupňový správny orgán vydal rozhodnutie č. 1261862/2015 zo dňa 5.8.2015, ktoré bolo opätovne napadnuté zo strany žalobcu odvolaním, a žalovaný ako druhostupňový správny orgán svojim rozhodnutím č. 1669176/2015 zo dňa 13.11.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Toto rozhodnutie je predmetom súdneho prieskumu.

3. Krajský súd poukázal na zásadné pochybenie prvostupňového správneho orgánu, ktorý nerešpektoval právny názor odvolacieho správneho orgánu uvedený v rozhodnutí č.1100307/1/257950/2014/2206 zo dňa 2.6.2014, ktorým došlo k zrušeniu prvostupňového správneho rozhodnutia v predmetnej veci a v ktorom odvolací orgán, t. j. žalovaný na str. 9 svojho rozhodnutia skonštatoval, že správca dane počas daňovej kontroly a v priebehu vyrubovacieho konania nevykonal také dokazovanie, ktorým by odstránil vzniknuté pochybnosti a nejasnosti o neopodstatnenosti zaúčtovania sporných výdavkov do daňových výdavkov, pričom neprihliadal na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo, je potrebné napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovaný ďalej prikázal správcovi dane, aby vyzval daňový subjekt na predloženie dôkazov resp. podanie vysvetlenia v súvislosti s prácami fakturovanými označenými dodávateľmi, preverí zostatkovú hodnotu predaného majetku v nadväznosti na predložené doklady a všetky predložené doklady daňovým subjektom riadne vyhodnotí. Ďalej správca dane vypočuje konateľov dodávateľských spoločností, za prítomnosti daňového subjektu a až po vyhodnotení všetkých zistených skutočností vydá nové rozhodnutie, ktoré bude riadne odôvodnené v súlade s procesno-právnymi predpismi tak, aby odrážalo všetky skutočnosti zistené v daňovom konaní, pričom prihliadne na všetko čo do času vydania nového rozhodnutia vo veci vyšlo alebo vyjde najavo s prihliadnutím aj na novozískané dôkazy.

4. Ďalej krajský súd uviedol, že napriek tomu, že daňový subjekt t. j. žalobca zaslal na základe výzvy správcovi dane viacero dokladov, tieto doklady správca dane žiadnym spôsobom nevyhodnotil, pričom odôvodnenie svojho rozhodnutia vychádzalo len z tých dôkazov, ktoré daňový úrad získal ešte predtým ako bolo jeho rozhodnutie zo strany odvolacieho orgánu zrušené, teda bez hodnotenia dôkaznej sily dokumentov predložených daňovým subjektom vyhodnotil celú dôkaznú situáciu bez prihliadnutia na novo predložené doklady. Okrem toho považoval krajský súd za nepochopiteľné, že žalovaný prvé rozhodnutie správcu dane zrušil z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a vo svojom rozhodnutí zo dňa 2.6.2014 prikázal správcovi dane, aby vypočul konateľov dodávateľských spoločností za prítomnosti žalobcu, správca dane týchto nevypočul (zo spisu je zrejmé, že ich predvolával, pričom predvolával len dvoch konateľov, tretieho konateľa spoločnosti PEXESO s. r. o. K. ani nepredvolával.) Toto doplnenie dokazovania nevykonal a prakticky za rovnakej dôkaznej situácie rozhodol tak, že potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Vo výpovediach konateľov RAN N. s. r. o. Y. H., URMITEX s. r.

o. O. Z. sú rozpory s ich čestnými prehláseniami, v ktorých deklarujú obchody so žalobcom, hoci pred správcom dane tieto skutočnosti vylúčili. Žalovaný v prvom rozhodnutí prikázal správcovi dane tieto rozpory odstrániť práve vypočítaním konateľov dodávateľských spoločností. To, že správca dane si tieto osoby nezabezpečil na dopočutie, nemôže byť na ťarchu žalobcu, ktorý nemal možnosť akýmkoľvek spôsobom ovplyvniť doplnenie dokazovania v naznačenom smere.

5. Krajský súd zistil, že správca dane zaslal žalobcovi výzvu na doloženie ďalších dôkazov avšak nezaslal žalobcovi výzvu, aké konkrétne doklady má zaslať, najmä v súvislosti s dokladovaním hnutelného majetku, ktorý mal byť započítaný do výdavkov žalobcu, v súvislosti s predajom spoločnosti GAMA-EXPO s. r. o.. Správca dane totiž v tejto výzve formuluje vo vzťahu k tomuto dôkazu svoju výzvu tak, že žiadal žalobcu, aby preukázaným spôsobom zdokladoval aký majetok bol predaný a odovzdaný kupujúcemu spoločnosti GAMA-EXPO s. r. o., Drotárska cesta 102, Bratislava, v zmysle kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 21.9.2011. Žalobca totiž v súvislosti s uplatňovaním tohto nároku zaslal správcovi dane kúpnu zmluvu spolu s prílohami, v ktorých je uvedené aj príslušenstvo, ktoré podľa názoru žalobcu tvorilo časť výdavkov ovplyvňujúcich základ dane vo vzťahu k predaju hnutelných vecí v rámci kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 21.9.2011. Správca dane nekonkretizoval aké ďalšie doklady je povinný žalobca predložiť, aby jeho uplatniteľný nárok zodpovedal požiadavkám daňového úradu.

6. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k žalobným námietkam konštatoval, že ich preskúvanie v tomto štádiu dokazovania je irelevantné, nakoľko zo strany správcu dane nedošlo k rešpektovaniu právneho názoru vysloveného jeho odvolacím orgánom t. j. Finančnou správou SR (správne: Finančné riaditeľstvo SR). Hoci správca dane v ďalšom konaní rozhodol bez ďalšieho vyhodnotenia dôkazov a bez toho, aby vykonal dôkazy ktoré žiadala Finančná správa (správne: Finančné riaditeľstvo SR) ako odvolací orgán zabezpečiť a Finančná správa SR (správne: Finančné riaditeľstvo SR) ako odvolací orgán potvrdila rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu napriek týmto nedostatkom, krajský súd je toho názoru, že pokiaľ v danom prípade nedošlo k riadnemu zisteniu skutkového stavu a následne správca dane sa nevysporiadal s dôkazmi, ktoré dodatočne predložil žalobca a žalovaný toto rozhodnutie bez ďalšieho doplnenia potvrdil, je potrebné, aby boli obe rozhodnutia správnych orgánov zrušené. Krajský súd je toho názoru, že až po vykonaní naznačeného dokazovania, ktoré bolo určené rozhodnutím žalovaného č.100307/1/257950/2014/2206 zo dňa 2.6.2014, bude možné zaoberať sa aj ďalšími námietkami, ktoré boli vznesené zo strany žalobcu. Krajský súd poznamenal, že jediným dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia je tá skutočnosť, že nebol dostatočne zistený skutkový stav a táto skutočnosť bola konštatovaná aj Finančným riaditeľstvom SR, pričom správca dane tento stav neodstránil, rozhodol na základe dôkazov, ktoré získal ešte predtým ako vydal svoje rozhodnutie, ktoré bolo žalovaným zrušené a žalovaný si tento názor napriek svojmu prvému rozhodnutiu, ktorým uložil správcovi dane vykonať ďalšie dokazovanie osvojil. Bez toho, aby správca dane vykonal ďalšie dokazovanie v naznačenom smere, bez vyhodnotenia predložených dôkazov, ktoré boli zo strany žalobcu predložené správcovi dane, na základe výzvy správcu dane, nie je potrebné zaoberať sa ďalšími námietkami žalobcu, keďže je jednoznačne preukázané, že skutkový stav nebol v danom prípade dostatočne zistený. Úlohou súdneho prieskumu nie je preskúvať všetky námietky žalobcu, ale len tie, ktoré majú zásadný význam na posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

7. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalovaný kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S .s. p.“), v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

8. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že krajský súd postupoval pri vypracovaní rozsudku v rozpore s ust. § 139 ods. 2 S. s. p., pretože odôvodnenie napadnutého rozsudku je nezrozumiteľné. Žalovaný nesúhlasí s právnou argumentáciou súdu, že správca dane rozhodol na základe dôkazov, ktoré získal ešte pred vydaním svojho rozhodnutia. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia (str. 3,4) a na odôvodnenie druhostupňového rozhodnutia (str. 9,10) z

ktorých vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení pôvodného rozhodnutia v zmysle právneho názoru odvolacieho orgánu vyzval žalobcu na predloženie dôkazov predmetnou výzvou, predvolával konateľov spoločností na výsluch (Y. H., O. Z., K. I. bol nekontaktný), žiadal o ich predvedenie, čím vyčerpal svoje zákonné možnosti. Dôkazy získané vo vyrubovacom konaní správca dane vyhodnotil vo svojom rozhodnutí pričom uviedol dôvody, pre ktoré neuznal sporné výdavky fakturované dodávateľskými faktúrami a zostatkovú cenu nepredaného hmotného majetku.

9. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd v bode 1 napadnutého rozsudku uviedol, že žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým tento určil rozdiel dane v sume 159 676,47 eur na dani z príjmov fyzickej osoby, avšak žalobcovi nebol vyrubený rozdiel dane, ale prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi určený rozdiel v sume 159 676,47 eur za zdaňovacie obdobie roka 2011, pričom správca dane znížil žalobcom vykázanú daňovú stratu zo sumy 1 414 561,66 eur na sumu 1 254 885,19 eur.

10. V podanej kasačnej sťažnosti žalovaný namietal okrem iného aj to, že krajský súd sa nevyjadril k početným žalobným námietkam, ktoré sa netýkali preskúmaného prípadu. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd vo svojom rozhodnutí uviedol skutočnosti, ktoré nevyplývajú ani z vyjadrenia k žalobe, ani z odôvodnenia žalovaného rozhodnutia, pričom si zamieňa vyjadrenia žalovaného s námietkami žalobcu a dokonca aj s názormi správcu dane, ktorému pripisuje zistenia, ktoré zo žalovaného rozhodnutia nevyplývajú.

11. Krajský súd vytkol správcovi dane, že nevyhodnotil žalobcom predložené vyjadrenie zo dňa 08.06.2015 spolu so 44 prílohami a bez zhodnotenia dôkaznej sily týchto dokumentov len striktné skonštatoval, že žalobca nepredložil žiadne nové dôkazy. S touto argumentáciou sťažovateľ nesúhlasí a poukázal pritom na odôvodnenie prvostupňového ako aj druhostupňového rozhodnutia z ktorých vyplýva, ako správca dane a žalovaný vyhodnotili žalobcom predložené vyjadrenie a doklady. Sťažovateľ k argumentácii krajského súdu o tom, že vo výzve správca dane neuviedol aké konkrétne doklady má žalobca zaslať, najmä v súvislosti s dokladovaním hnuiteľného majetku, ktorý mal byť započítaný do výdavkov žalobcu v súvislosti s predajom spoločnosti GAMA EXPO s. r. o. uviedol, že správca dane nie je povinný žalobcovi napovedať, aké doklady má predložiť pri preukazovaní svojej dôkaznej povinnosti. Žalobcom predložený zoznam majetku na predaj (súčasť a príslušenstvo areálu vo veľkých Kostolňanoch) zo dňa 21.09.2011 podľa žalovaného nespĺňal podmienku príslušenstva a kritéria na zaradenie k hlavnej veci, pretože išlo o samostatne hnuiteľné veci, samostatne odpisované.

12. Sťažovateľ vzhľadom k uvedenému navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 S. s. p..

13. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca a uviedol, že žalovaný nesprávne napadnutého rozhodnutia vidí v nesprávnom právnom posúdení veci avšak v texte kasačnej sťažnosti ďalej uvádza nezrozumiteľnosť rozhodnutia resp. jeho odôvodnenia. Žalovaný neuviedol k použitiu akého nesprávneho právneho predpisu krajským súdom došlo, resp. aký správny právny predpis aplikoval súd, ale nesprávne ho interpretoval alebo z akých správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery. Žalovaný sa obmedzil iba na poukazovanie na údajnú nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia. Podľa žalobcu žalovaný nepoužil žiadnu argumentáciu, ani neuviedol žiadne rozhodujúce skutočnosti, s ktorými by sa v napadnutom rozhodnutí a jemu predchádzajúcom súdnom konaní krajský súd nevyporiadal a nezohľadnil ich.

14. Žalobca vzhľadom k uvedenému a na zjavnú nedôvodnosť kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť a priznal mu trovy konania a trovy právneho zastúpenia.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

15. Najvyšší súd SR konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 CSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 30. apríla 2019 bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

16. 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 a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

18. Podľa § 6 ods. 1 S. s. p. 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.

19. 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 s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

20. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že daňová kontrola u žalobcu k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2011 začala dňa 03.04.2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane dňa 20.08.2013 Protokol č. 9201401/5/3860064/2013/Lu,Mt,Sur, z ktorého vyplýva, že z predložených dokladov daňového subjektu správca dane neuznal do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane nasledovné doklady:

- faktúra dodávateľa spoločnosti RAN Slovakia s. r. o., Horné Saliby 375 č.20110050 zo dňa 25.2.2011 v celkovej sume 17.580,- Eur (bez DPH 14.650,-Eur),

- faktúry dodávateľa URMITEX s. r. o., Horné Saliby 536, č.201209 zo dňa 30.9.2011 v sume 23.400,- Eur (bez DPH 19.500,-Eur a fakt.č.201200 zo dňa 2.9.2011 v celkovej sume 45.000,- Eur (bez DPH 37.500,-Eur),

- faktúra dodávateľa PEXESO s. r. o., Trnavská cesta 920, Sereď, č.201100281 zo dňa 24.8.2011 v celkovej sume 18.120,-Eur (bez DPH 15.100,-Eur),

- zostatková cena hmotného majetku ktorý nebol predaný a odovzdaný kupujúcemu spoločnosti GAMA-EXPO s. r. o., Drotárska cesta 102, Bratislava, v zmysle kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 21.9.2011.

21. Rozhodnutím č. 9201401/5/572070/2014/Lu,Mt,Sur zo dňa 12.02.2014 prvostupňový správny orgán podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku rozhodol o určení rozdielu v sume 159 676,47 eur na dani z príjmov fyzickej osoby (žalobcu) podľa zákona o dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2011. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že faktúra dodávateľskej spoločnosti RAN Slovakia s. r. o. č. 20110050 zo dňa 25.02.2011 v celkovej sume 17 580 eur, bez DPH 14 650 eur nebude po kontrole uznaná do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane na základe vyjadrenia konateľky tejto spoločnosti p. Y. H., ktorá do zápisnice uviedla, že je konateľkou tejto spoločnosti, no o jej činnosti nič nevie, faktúru č. 20110050 nevystavila, taktiež neprevzala žiadne finančné prostriedky a nepodpísala príjmové pokladničné doklady. Nevlastní žiadnu pečať spoločnosti, p. V. nepozná, nikdy ho nevidela, konateľkou spoločnosti sa stala za finančnú odmenu a nemá žiadnu vedomosť o činnosti tejto spoločnosti. Správca dane k neuznaniu faktúr dodávateľa URMITEX s. r. o. č. 201209 zo dňa 30.09.2011 v celkovej sume 23 400 eur, bez DPH 19 500 eur a faktúry č. 201200 zo dňa 02.09.2011 v celkovej sume 45 000 eur, bez DPH 27 500 eur uviedol, že z dôvodu preverenia týchto faktúr vykonal miestne zisťovanie na adrese Horné Saliby 536 v sídle spoločnosti URMITEX s. r. o.. Osoba, ktorá sa v čase miestneho zisťovania nachádzala v blízkosti predmetnej nehnuteľnosti uviedla, že v dome číslo 536 býva muž menom O. Z., nikde nepracuje, v dome býva s družkou, deti im boli odobraté úradom práce, sociálnych vecí a rodiny. Na predmetnej nehnuteľnosti sa nenachádzalo žiadne označenie, ktoré by nasvedčovalo, že na uvedenej adrese má sídlo spoločnosť URMITEX s. r. o.. Podľa výpisu z Obchodného registra bol v čase vystavenia predmetných faktúr konateľom spoločnosti URMITEX s. r. o. O. Z., a táto spoločnosť nemala v predmete činnosti vykonávanie stavebných prác. Uvedená spoločnosť za zdaňovacie obdobie roka 2011 nepodala daňové priznanie a daňové priznanie dane z pridanej hodnoty podala len za január a február 2011. So správcom dane nekomunikuje, písomnosti nepreberá. Dňa 15.10.2013 bol políciou predvedený ako svedok O. Z., ktorý do zápisnice prehlásil, že žiadne práce a žiadne faktúry pre Ľ. V. nevykonal a nevystavil, nevie kto ich vystavil a komu patrí podpis na nich uvedený. Uviedol tiež, že nakoľko spoločnosť URMITEX s. r. o. nemala v náplni činnosti stavebné práce nemohla ich ani vykonávať. Správca dane preveroval aj faktúru dodávateľa PEXESO s. r. o. zo dňa 2.08.2011 v celkovej sume 18 120 eur, bez DPH 15 100 eur prostredníctvom Daňového úradu Nitra. Ten v odpovedi na dožiadanie uviedol, že menovaný daňový subjekt so správcom dane nekomunikuje, poštu nepreberá a K. I., ktorý bol v čase vystavenia predmetnej faktúry konateľom spoločnosti je v databáze subjektov uvedený ako rizikový („biele kone“). Prvostupňový správny orgán vyhodnotil, že výdavky na úhradu faktúr vystavených spoločnosťami RAN Slovakia s. r. o., URMITEX s. r. o. a PEXESO s. r. o. neboli reálne vynaložené a pre účely uplatnenia výdavkov ovplyvňujúcich základ dane sú nepreukázané. Do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane nebola uznaná správcom dane zostatková hodnota hmotného majetku z titulu predaja v sume 72 926,47 eur. Na základe kúpnej zmluvy s kupujúcim GAMA-EXPO, s. r. o., ktorú daňový subjekt predložil správcovi dane bol predaný nasledovný majetok: výrobná hala na parc.č.1657/24 v zostatkovej hodnote 414.861,58 Eur, kotoľňa na parc.č.1657/25 v zostatkovej hodnote 17.953,20 Eur, ubytovňa na parc.č.1657/26 v zostatkovej hodnote 489.361,92 Eur, sklad na parc.č.1657/39 v zostatkovej hodnote 160.402,20 Eur a pozemky v zostatkovej hodnote 46.902,55 Eur, spolu 1,129.481,45 Eur. Po kontrole správca dane neuznal do výdavkov zostatkovú hodnotu hmotného majetku, ktorú daňový subjekt uplatnil vo výdavkoch ovplyvňujúcich základ dane, avšak na kúpnej zmluve tento majetok nebol uvedený. Do výdavkov bola uznaná iba zostatková hodnota majetku, ktorý bol predmetom kúpnej zmluvy a je na nej uvedený. Zo zostatkovej hodnoty predaného majetku v celkovej sume 1 202 407,92 eur, ktorú daňový subjekt zaúčtoval do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane bola po daňovej kontrole uznaná do výdavkov zostatková hodnota v celkovej sume 1 129 481,45 eur.

22. Proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100307/1/257950/2014/2206 zo dňa 02.06.2014 tak, že prvostupňové

rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. V odôvodnení uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly a v priebehu vyrubovacieho konania nevykonával také dokazovanie, ktorým by odstránil vzniknuté pochybnosti a nejasnosti o neopodstatnenosti zaúčtovania sporných výdavkov do daňových výdavkov, pričom neprihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Preto zaviazal správcu dane v ďalšom konaní vyzvať daňový subjekt na predloženie dôkazov, resp. podanie vysvetlenia v súvislosti s prácami fakturovanými označenými dodávateľmi, preveriť zostatkovú hodnotu predaného majetku v nadväznosti na predložené doklady a všetky predložené dôkazy daňovým subjektom riadne vyhodnotiť. Ďalej správca dane vypočúje konateľov dodávateľských spoločností za prítomnosti daňového subjektu a až po vyhodnotení všetkých zistených skutočností vydá nové rozhodnutie, ktoré bude riadne odôvodnené.

23. Prvostupňový správny orgán rozhodnutím č. 1261862/2015 zo dňa 05.08.2015 podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil daňovému subjektu E. V. rozdiel v sume 159 676,47 eur na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona o dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2011. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že predvolal konateľku spoločnosti RAN Slovakia, s. r. o. Y. H. na výsluch svedka a o predmetnom predvolaní upovedomil aj daňový subjekt. Na výsluch sa nedostavili ani Y. ani daňový subjekt. Na výsluch svedka bol predvolaný aj konateľ spoločnosti URMITEX s. r. o. a upovedomený bol o tom aj daňový subjekt. Upovedomenie konateľa sa vrátilo správcovi dane ako neprevzaté v úložnej lehote, daňový subjekt sa na výsluch svedka nedostavil. Správca dane zaslal opakované predvolania obom konateľom menovaných spoločností aj daňovému subjektu. Konateľ spoločnosti URMITEX s. r. o. O. Z. si predvolanie na pošte opäť neprevzal, Y. H. ani daňový subjekt sa na výsluch svedka opäť nedostavili. Následne správca dane zaslal príslušnému Obvodnému oddeleniu policajného zboru žiadosť o predvedenie osôb Y. H. M. O. Z. a upovedomil o predmetnom vypočutí svedkov aj daňový subjekt, ktorý sa výsluchu opätovne nezúčastnil. OO PZ Trstice zaslalo správcovi dane informáciu, že osoba Timea Katonová sa na uvedenej adrese už dlhší čas nezdržiava a tiež osoba O. Z. na uvedenej adrese nebýva asi 2 roky. Správca dane ďalej zaslal daňovému subjektu výzvu, aby preukazným spôsobom zdokladoval svoje tvrdenia, t. j. reálne uskutočnenie prác, s kým bolo rokované, komu konkrétne a kde boli peniaze vyplatené, za akým účelom boli vykonané práce, ktoré mali byť vykonané dodávateľmi RAN Slovakia, s. r. o., URMITEX s. r. o. a PEXESO s. r. o.. K vyjadreniu k výzve správcu dane uviedol, že neboli predložené žiadne nové dôkazy a daňový subjekt sa nevyjadril k otázkam správcu dane. Čestné prehlásenia svedkov predložené daňovým subjektom (v ktorých Y. H. prehlásila vykonanie prác spoločnosťou RAN Slovakia, s. r. o. u žalobcu aj vyhotovenie spornej faktúry, K. I. konateľ spoločnosti PEXESO s. r. o. prehlásil vystavenie faktúry žalobcovi aj vykonanie prác a O. Z. konateľ spoločnosti URMITEX s. r. o. prehlásil taktiež vykonanie prác pre žalobcu, ani jeden z konateľov však nevedel uviesť čísla faktúr ani sumy zaplatené za deklarované práce) podľa správcu dane nemožno v daňovom konaní považovať za dôkaz. Čo sa týka predaného majetku, daňový subjekt predložil správcovi dane zoznam majetku na predaj, o ktorom však nie sú žiadne hodnoverné doklady, že bol skutočne predaný. Majetok, ktorý bol predaný je špecifikovaný v kúpnej zmluve a zostatkovú cenu tohto majetku naďalej správca dane uznáva do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane. Dôkazom o tom, že všetok majetok predaný nebol je aj skutočnosť, že daňový subjekt aj po predaji majetku účtuje v peňažnom denníku opravy majetku, t. j. majetok, ktorý nepredal a túto skutočnosť zohľadnil aj správca dane v čase daňovej kontroly a ponechal daňovému subjektu tieto výdavky tak, ako o nich daňovník účtoval vo výdavkoch ovplyvňujúcich základ dane. Ani k predanému majetku nedoložil daňovník žiadne nové skutočnosti, preto ostáva naďalej vo výdavkoch neovplyvňujúcich základ dane zostatková hodnota hmotného majetku z titulu predaja v sume 72 926,47 eur.

24. Proti novému rozhodnutiu prvostupňového orgánu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1669176/2015 zo dňa 13.11.2015 tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že daňový subjekt nepredložil také dôkazy a vysvetlenia, ani v priebehu daňovej kontroly, ani na základe výzvy zo dňa 19.05.2015, ktoré by vyvrátili tvrdenia správcu dane. Predložil síce zápisy prác písané v denných záznamoch, ale v priebehu celého konania nepreukázal a bližšie nekonkretizoval na akom podklade boli práce vykonané, s kým rokoval, kde a komu vyplatil peniaze, za akým účelom boli práce vykonané a či súviseli s dosahovaním zdaniteľných príjmov. Žalovaný ďalej uviedol, že v danom prípade poukazuje na to, že na uplatnenie nároku nestačí len

predloženie faktúr, obsah ktorý nebol pre zaúčtovanie sporných výdavkov dostačujúci. Faktúry vystavené dodávateľom sú použiteľné vtedy, ak je nepochybné, že v nich je odrážajúci skutočný stav, že sú hodnoverné a vystavil ich ten kto ich vystaviť mal. Zákonná povinnosť musí byť skutočne vykonaná a všetky údaje musia byť pravdivo uvedené a v ňom uvedené práce aj skutočne zrealizované. Za týmto účelom má daňový subjekt rozsiahle možnosti žiadať iný daňový subjekt, ktorý pre neho uskutočňuje práce, služby, aby pred realizáciou úhrad platieb mu doložil doklady, aby si overil skutočnosti ktoré deklaruje dodávateľ. Ak tak daňový subjekt nepostupuje, je preto povinný znášať riziko z nedostatku hodnovernosti dokladov. Pokiaľ ide o skutočnosť, že žalobca namietal, že predložil čestné prehlásenia od konateľov dodávateľských spoločností, žalovaný uviedol, že tieto čestné prehlásenia nepovažuje za dôkaz aj s poukazom na ust. § 24 ods. 4 daňového poriadku, v ktorom sa nachádza demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov. Z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné prehlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to daňový poriadok v spojení s čl. II. ods. 2 Ústavy SR nedovoľuje. Čestné prehlásenie môžu nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie, za splnenie striktných podmienok, ktoré sú upravené v správnom poriadku. Správny poriadok sa však na daňové konanie nevzťahuje a reto predloženie čestných prehlásení je v daňovom konaní právne irelevantné. Vo vzťahu k neuznanej zostatkovej hodnote hmotného majetku odvolací orgán uviedol, že zoznam majetku na predaj zo dňa 21.9.2011, podpísaný oboma stranami a predložený daňovým subjektom, ktorý podľa daňového subjektu tvorí príslušenstvo k predanému hmotnému majetku, nespĺňa podmienku príslušenstva a kritériá na zaradenie k hlavnej veci, pretože ide o samostatné hnutelné veci, samostatne odpisované a preto nebolo možné uznať zostatkovú hodnotu tohto majetku. Žalovaný ďalej skonštatoval, že daňový subjekt v danom prípade neunesol dôkazné bremeno, keďže si mal uvedomiť a byť si vedomý toho, že pre daňové účely je plnenie uznateľné len vtedy, ak je splnená podmienka preukázateľnosti a že toto plnenie súvisí so zdaniteľnými príjmami.

25. Žalobca sa podanou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č.1669176/2015 zo dňa 13.11.2015, ktorým žalovaný ako druhostupňový správny orgán potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Trnava č.1261862/2015 zo dňa 05.08.2015, ktorým tento prvostupňový správny orgán určil rozdiel dane u žalobcu v sume 159.676,47 Eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2011. Žalobca namietal najmä, že správca dane pri vydávaní rozhodnutia hrubo porušil zákon o správe daní tým, že pri výkone daňovej kontroly nepostupoval v súlade so zákonom to najmä tým, že sa pri svojom rozhodovaní riadil iba subjektívnymi úvahami, ktoré nezaložil na získaných dôkazoch, neposúdil s dostatočnou odbornou starostlivosťou skutkový stav veci, presunul rozsah dôkazného bremena tretieho a štvrtého subdodávateľa v obchodných transakciách na žalobcu, neodborným a neprehľadným ako aj manipulovateľným spôsobom vyhotovoval úradné dokumenty, v daňovej kontrole bol nečinný, porušil nariadenie Rady č.1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH a vykonal kontrolu u iných platiteľov dane, ktorých výsledky premietol do Protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly, na základe čoho sa nie len rozhodnutie správcu dane, rozhodnutie odvolacieho orgánu, ale aj závery uvedené v protokole o výsledku zistenia z daňovej kontroly, z ktorého rozhodnutie vychádzalo, ako aj všetky súvisiace úkony vyššie uvedené preukazne a nepochybniteľne javia ako nezákonné, nepreskúmateľné a nedôvodné.

26. O podanej žalobe rozhodol Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 14S/3/2016-97 zo dňa 11.05.2017 tak, že rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

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

28. Podľa § 20 ods. 1 daňového poriadku správca dane predvolá osobu, ktorej osobná účasť pri správe daní je nevyhnutná. V predvolaní súčasne upozorní na právne následky nedostavenia sa. Predvolanie sa doručuje do vlastných rúk.

29. Podľa § 20 ods. 2 daňového poriadku predvolaná osoba je povinná dostaviť sa na predvolanie správcu dane. Neúčast' na úkone pri správe daní je možné ospravedlniť zo závažných dôvodov alebo v dôsledku iných okolností hodných osobitného zreteľa. Ak sa predvolaná osoba bez ospravedlnenia nedostaví ani po opakovanom predvolaní, môže správca dane požiadať o jej predvedenie. Správca dane, ktorým je colný úrad, môže takúto osobu predviesť sám.

30. Podľa § 20 ods. 3 daňového poriadku o predvedenie podľa odseku 2 správca dane požiada príslušný útvar Policajného zboru. O predvedenie profesionálnych vojakov alebo príslušníkov ozbrojených zborov požiada správca dane služobný úrad, v ktorom je predvolaný služobne zaradený.

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

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

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

34. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

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

36. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

37. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

38. Podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmov ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon okrem výdavku (nákladu) vynaloženého zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) za podmienok ustanovených osobitným predpisom, alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon výškou dosiahnutého príjmu alebo výškou príjmu z prijatej úhrady, uplatní sa výdavok (náklad) alebo jeho časť do daňových výdavkov v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dosiahnutý príjem alebo prijatá úhrada.

39. Podľa § 19 ods. 3 písm. b/ zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami sú aj zostatková cena ( § 25 ods. 3) hmotného majetku a nehmotného majetku pri jeho vyradení predajom alebo likvidáciou alebo pomerná časť zostatkovej ceny vzťahujúca sa na predanú alebo likvidovanú časť majetku; zostatková cena likvidovaného stavebného objektu alebo jeho časti v súvislosti s výstavbou nového stavebného objektu alebo technickým zhodnotením stavby sa zahrnie do obstarávacej ceny.

40. Podľa § 21 ods. 1 citovaného zákona, prvá časť vety pred čiarkou, 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.

41. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd pri vypracovaní napadnutého rozhodnutia postupoval v rozpore s ustanovením § 139 ods. 2 S. s. p., v napadnutom rozsudku je uvedených veľa nepresností a skutočností, ktoré sa netýkajú žalovaného rozhodnutia, odôvodnenie napadnutého rozsudku je nezrozumiteľné, a krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

42. Právnym posúdením je činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na zistený skutkový stav. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak sice aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

43. Kasačný súd je toho názoru, že krajský súd v danej veci postupoval správne keď odôvodnenie napadnutého rozhodnutia založil na argumentácii, že dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia orgánu verejnej správy je tá skutočnosť, že nebol dostatočne zistený skutkový stav.

44. 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 preukázanosti). 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.

45. Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu - faktúry s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru ( služby ) deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo a to v rámci dojednaných dodávok tovarov a služieb jednotlivými dodávateľmi. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane tak, ako bola uvedená v hlásení (daňovom priznaní).

46. Podľa § 21 ods. 1 za použitia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. výdavky účtované daňovníkom v jeho účtovníctve v rozhodnom období nie sú daňovými výdavkami podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. v tom prípade, ak daňovník, ktorý tieto výdavky (náklady) účtoval, ich vynaloženie nebol schopný dostatočne preukázať (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/78/2014 zo dňa 26.5.2016).

47. Ak správca dane po vykonaní daňovej kontroly preukáže, že daňovník hodnoverným spôsobom nevie preukázať existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom stanovené, teda, že ide o výdavky, ktoré daňovník vynaložil na úhradu tovarov a služieb a ich vecnú súvislosť ako aj to,

že tovar (služby) bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené a to práve osobou - dodávateľom uvedenou na faktúre, tak nesplnil podmienky pre priznanie daňových výdavkov. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku, vyjadrené predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok aby boli na základe týchto dokladov uznané za daňové výdavky, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného v daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/32/2014).

48. Najvyšší súd mal za preukázané, že po zrušení prvostupňového rozhodnutia žalovaným správca dane vykonal ďalšie dokazovanie, na ktoré ho zaviazal v zrušujúcom rozhodnutí žalovaný. Predvolal a dal predviesť konateľov spoločností (Y. H. - RAN Slovakia, s. r. o., O. Z. - URMITEX s. r. o.), ktorý figurovali na sporných faktúrach daňového subjektu, na ktoré výsluchy bol predvolávaný aj žalobca, no na žiaden z výsluchov sa nedostavil ani jeden z konateľov ani žalobca. Správca dane zaslal žalobcovi výzvu, aby preukazným spôsobom zdokladoval svoje tvrdenia, t. j. reálne uskutočnenie prác, s kým bolo rokované, komu konkrétne a kde boli peniaze vyplatené, za akým účelom boli vykonané práce, ktoré mali byť vykonané dodávateľmi RAN Slovakia, s. r. o., URMITEX s. r. o. a PEXESO s. r. o., a preukazným spôsobom zdokladoval aký majetok bol predaný a odovzdaný kupujúcemu spoločnosti GAMA-EXPO, s. r. o. v zmysle kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 21.09.2011.

49. Právna úvaha krajského súdu, ktorý uviedol, že skutočnosť, že správca dane si nezabezpečil konateľov dodávateľských spoločností žalobcu na dopočutie, nemôže byť na ťarchu žalobcu, ktorý tak nemal možnosť akýmkoľvek spôsobom ovplyvniť doplnenie dokazovania v naznačenom smere, nie je úplne správna, nakoľko na uvedené výsluchy bol predvolávaný aj žalobca, no nedostavil sa na ne. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že správca dane predvolal na výsluch opakovane konateľku spoločnosti RAN-SLOVAKIA s. r. o. TF. H. ako aj konateľa spoločnosti URMITEX s. r. o. O. Z.u, ktorých sa však na dopočutie zabezpečiť nepodarilo a na výsluch sa sami nedostavili. Rovnako sa ani na jedno plánované vypočutie týchto svedkov nedostavil žalobca, ktorý mal mať záujem na odstránení rozporov vo výpovediach týchto konateľov, ktorý do zápisnice pred správcou dane popierali vystavenie sporných faktúr ako aj to, že by poznali a obchodovali so žalobcom, a ktorých čestné prehlásenia, predložil žalobca až na výzvu správcu dane v ďalšom konaní po zrušení rozhodnutia žalovaným. Kasačnému súdu nie je zrejmé, akým ďalším spôsobom si mal správca dane tieto osoby zabezpečiť na dopočutie, ak už ich predvolávaním a pokusmi o predvedenie vyčerpал svoje zákonné možnosti.

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

51. Správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení pôvodného rozhodnutia, kedy v súlade s právnym názorom žalovaného v zrušujúcom rozhodnutí vykonával dopĺňujúce dokazovanie predvolávaním konateľov dodávateľských spoločností žalobcu ( Y. H. - RAN Slovakia, s. r. o., O. Z. - URMITEX s. r. o. ) a zasláním výzvy žalobcovi na predloženie dokladov. Petra Váлча, ktorý bol konateľom spoločnosti PEXESO, s. r. o. v čase vystavenia spornej faktúry č. 201100281 zo dňa 24.08.2011 však nepredvolal. Správca dane ako aj žalovaný sa v nových rozhodnutiach, v ktorých neuznali sumu výdavku ovplyvňujúceho základ dane -15 100,- eur bez DPH fakturovanú dodávateľom PEXESO s. r. o. obmedzili na rovnaké konštatovanie ako v pôvodných rozhodnutiach, že z odpovede Daňového úradu Nitra je zrejmé, že uvedená spoločnosť so správcou dane nekomunikuje, poštu nepreberá a K. je v databáze subjektov uvedený ako rizikový ( pričom nie je odôvodnené z čoho tento fakt vyplýva, či sa

tento fakt viaže k obdobiu vystavenia faktúry 24.8.2011, alebo k inému obdobiu ), a faktúra č. 201100281 zo dňa 24.08.2011 vystavená pre odberateľa X.. V sa pri začatí daňovej kontroly v spoločnosti PEXESO s.r.o. v predloženej evidencii nenachádza. Z uvedeného je zrejmé, že správca dane nerešpektoval právny názor žalovaného, vyplývajúci zo zrušujúceho rozhodnutia, keď konateľ spoločnosti PEXESO s. r. o. Petra Vácha nepredvolal na výsluch rovnako ako konateľov ostatných dodávateľov žalobcu.

52. Kasačný súd konštatuje, že napriek tomu, že sa celkom nestotožňuje s právnym názorom krajského súdu v tom, že správca dane nevykonal dokazovanie v súvislosti s vypočutím konateľov dodávateľských spoločností žalobcu (predvolal a dal predviesť Y. H. - RAN Slovakia s. r. o., O. Z. - URMITEX s. r. o.), nie je však zrejmé prečo nebol vypočutý (predvolaný, resp. predvedený) aj konateľ spoločnosti PEXESO s. r. o. K. I.. Z uvedených dôvodov je preto zrejmé, že nebol zistený skutkový stav vo vzťahu ku neuznaným nákladom - 15 100 eur bez DPH z faktúry č. 201100281 zo dňa 24.08.2011 dodávateľa žalobcu spoločnosti PEXESO s. r. o.. Preto je kasačný súd toho názoru, že krajský súd posúdil vec správne, keď konštatoval, že dokazovanie nebolo doplnené podľa právneho názoru žalovaného v zrušujúcom rozhodnutí, nakoľko nebol vypočutý Peter Vácha konateľ spoločnosti PEXESO s. r. o., a z toho dôvodu nebol správnymi orgánmi dostatočne zistený skutkový stav, z ktorého dôvodu krajský súd rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Bude preto potrebné, aby správca dane zabezpečil výsluch konateľa spoločnosti PEXESO s. r. o., a využil pri tom rovnaké inštitúty, ktoré využil pri konateľoch ostatných dodávateľských spoločností žalobcu.

53. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu týkajúce sa nepresností a nejasností uvedených v napadnutom rozhodnutí nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia krajského súdu, ktorým boli zrušené rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu.

54. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S. s. p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

55. O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 S. s. p. v spojení s § 167 ods. 1 S. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov kasačného konania.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.