

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/19/2019
Identifikačné číslo spisu: 2016200371
Dátum vydania rozhodnutia: 28.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2016200371.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a z členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Ľ. D., M. XX.XX.XXXX, Q. U. T. XXX/XX, F. B.J., 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. 315781/2016 zo dňa 22.03.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/59/2016-73 zo dňa 18. októbra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/59/2016-73 zo dňa 18. októbra 2017 tak, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 315781/2016 zo dňa 22.03.2016 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 1682945/2015 zo dňa 18.11.2015 a v e c v r a c i a Daňovému úradu Trnava na ďalšie konanie.

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania a aj trov konania na krajskom súde.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 20S/59/2016-73 zo dňa 18. októbra 2017 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 315781/2016 zo dňa 22.03.2016, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj ako „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) č. 1682945/2015 zo dňa 18.11.2015 o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za

zdaňovacie obdobie r. 2010 v sume 21.164,43 eur. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že ako nedôvodnú vyhodnotil argumentáciu žalobcu rozsudkom tunajšieho súdu č. k. 14 S/3/2016 zo dňa 11.05.2017, ktorým súd zrušil rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu vo veci určenia rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacieho obdobia roka 2011. Toto rozhodnutie nemá pre postup súdu v predmetnej veci záväzný charakter, ani skutkovú situáciu posudzovanú v konaní nemožno označiť za totožnú, či takmer totožnú, nakoľko žalobcovi správcom dane za rok 2011 neuznané výdavky majú v prevažnom rozsahu pôvod v obchodných vzťahoch žalobcu s inými subjektami (s výnimkou spoločnosti RAN Slovakia, s. r. o.) ako je tomu v prípade zdaňovacieho obdobia roka 2010. Podľa zistenia krajského súdu rozhodujúce správne orgány vo veci vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu a vo vzťahu k napriek opakovaným predvolaniam a požiadavke na predvedenie prostredníctvom orgánov polície nerealizovaným výsluchom konateľov deklarovaných dodávateľských spoločností A. B. J. U. F. aj v rozsahu primeranom možnostiam, pričom vykonané dôkazy vyhodnotili v súlade s ich logickým významom. Skutočnosť, že výsledok tohto vyhodnotenia nezodpovedá predstavám žalobcu, nie je dôvodom pre záver o neobjektívnosti postupu správneho orgánu, rovnako ako nevykonanie niektorých žalobcom navrhnutých dôkazov - vykonanie obhliadky areálu, v ktorom mali byť práce vykonané, či pribratie znalca, výsledok vykonania ktorých možno bez pochybností vopred označiť za nepreukazný z hľadiska určenia subjektu, ktorý práce reálne vykonal. Taktiež nevyhodnotenie písomných vyjadrení U. F. zo dňa 15.11.2013, písomného prehlásenia A. B. zo dňa 20.09.2013 a predložených zmlúv o dielo ako dôkazov preukazujúcich opodstatnenosť zaúčtovania deklarovaných výdavkov nie je podľa názoru krajského súdu dôvodné považovať za vyhodnotenie dôkazov nesprávne, či ich nevyhodnotenie.

3. V súvislosti so stanoviskom A. B. poskytnutým správcovi dane pri miestnom zisťovaní týkajúcom sa obchodnej spoločnosti RAN Slovakia, s. r. o. v mieste jej sídla v obci W. P. dňa 30.04.2013, podľa ktorého menovaná o činnosti spoločnosti nemá žiadnu vedomosť, konateľkou sa stala za odmenu, v mene spoločnosti nikdy nevystavila žiadnu faktúru ani príjmové pokladničné doklady, neprevzala peniaze, nedisponuje pečiatkou spoločnosti a žalobcu nepozná, krajský súd konštatoval, že jej písomné prehlásenie zo dňa 20.09.2013 predložené žalobcom (podľa jeho obsahu spoločnosť RAN Slovakia, s. r. o. v rokoch 2010-2011 v areáli na Ž.Č. E. F. F. B. vykonala v prehlásení konkretizované práce, ktoré boli riadne zaplatené, a vyhotovila aj faktúru a príjmový pokladničný doklad) vzbudzuje pochybnosti iba vo vzťahu k spôsobu zabezpečenia tohto prehlásenia, nie vo vzťahu k objektivite vyjadrenia zo dňa 30.04.2013. Priznanie relevantnosti pokusu o ozrejenie rozdielnosti stanovísk menovanej nepochopením otázky a mylným vyjadrením sa (v zápisnici o miestnom zisťovaní zo dňa 30.04.2013) k vystavovaniu dokladov a vlastníctve pečiatky za firmu E. D., je neobhájiteľným pri akomkoľvek povrchnom vnímaní okolností prípadu.

4. Krajský súd poukázal na to, že poskytnuté vyjadrenia konateľa subjektu, ktorý je predmetom miestneho zisťovania podľa § 37 a nasl. zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) nie je v rozpore so zásadami daňového konania a nie je dôvodné ho zamieňať s výpoveďou svedka upravenou v § 25, preto ani predchádzajúce neinformovanie žalobcu a neumožnenie jeho účasti na miestnom zisťovaní nie je porušením práva byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť svedkovi otázky vyplývajúceho z ustanovenia § 25 ods. 4 daňového poriadku.

5. Ďalej krajský súd uviedol, že obdobne nepreukaznými a overiteľnosť tvrdeného neumožňujúcimi sú aj písomné vyjadrenia U. F. zo dňa 15.11.2013, podľa ktorých obchodné spoločnosti VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o. vykonali pre žalobcu v roku 2010 práce konkretizované miestom ich výkonu, druhom prác i číslami faktúr a cenou, ktorá podľa menovaného bola uhradená. Hodnovernosť týchto stanovísk spochybňujú okrem iného ako zistenia daňových orgánov týkajúce sa obchodných spoločností - neexistencia ich reálneho sídla, nekontaktnosť, nepodanie daňových priznaní za rok 2010 (spoločnosť UP PLUS, s. r. o. medzičasom ku dňu 21.05.2013 zanikla výmazom z obchodného registra), tak aj okolnosti týkajúce sa samotného konateľa U. F., ktorý je osobou nezdržiavajúcou sa v mieste trvalého

bydliska a jeho výsluch daňovými orgánmi bol preto znemožnený. Krajský súd konštatoval, že sám žalobca sa tvrdeným vykonaním úhrad v hotovosti zbavil možnosti dokladovania tejto okolnosti z hľadiska dôkaznej sily preukazujúcim výpisom z peňažného účtu, resp. potvrdením peňažného ústavu.

6. Podľa názoru krajského súdu rozhodujúce daňové orgány správne konštatovali neunesenie dôkazného bremena žalobcu vo vzťahu k preukázaniu vynaloženia výdavkov ovplyvňujúcich základ dane, pričom v danom prípade nejde o zaťažovanie dôkazným bremenom nad rámec zákona, či prenášanie zodpovednosti za plnenie povinností deklarovaných dodávateľských spoločností na žalobcu. Dôkazy, ktoré žalobca predložil boli dôvodne spochybnené zisteniami správcu dane a žalovaného, ktoré neumožňujú prijatie záveru o realizovaní prác deklarovaným spôsobom a dodávateľmi, a tým ani uznanie uplatnených výdavkov žalobcu, v rozpore s právnym názorom, ktorého úlohou správnych orgánov nie je informovať daňový subjekt v konaní, ktorý dôkaz je na preukázanie jeho tvrdení potrebné predložiť a ktorému bude priznaná relevantná dôkazná sila (najmä za situácie, keď „bežné“ doklady ako faktúry, zmluvy, pokladničné doklady boli už predložené a správnym orgánom spochybnené).

7. Z uvádzaných dôvodov sa krajský súd so žalobnými námietkami nestotožnil a nakoľko v postupe a preskúmanom rozhodnutí žalovaného nezistil žalobcom namietané pochybenia, ktoré by odôvodňovali zrušenie rozhodnutia, podľa § 190 v spojení s § 491 ods. 1 S. s. p. žalobu ako nedôvodnú zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

8. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S. s. p., v ktorej uviedol, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

9. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že ako v žalobe tak aj na pojednávaním pred krajským súdom navrhol vykonať dokazovanie výsluchom štatutárnych zástupcov svojich obchodných partnerov - spoločností RAN Slovakia, s. r. o., VETECH s. r. o., VP PLUS s. r. o., ktorých plnenia pre žalobcu boli predmetom pochybností správcu dane a žalovaného. Správca dane, žalovaný a ani krajský súd sa s týmto návrhom nevysporiadali. Krajský súd dokazovanie výsluchom navrhovaných svedkov nevykonal, rovnako nevykonal ani žalobcom navrhovanú ohliadku predmetného areálu, kde mali byť namietané plnenia pre žalobcu vykonané a ohliadkou ktorého by bolo jasne preukázané, že predmetné plnenia/práce boli jednoznačne vykonané, čo je v areáli viditeľné. Nevykonaním týchto dôkazov sa krajský súd dopustil nesprávneho procesného postupu, ktorým žalobcovi znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

10. Sťažovateľ ďalej namietal, že zo strany súdu bolo na neho prenesené nie len prenášanie plnenia povinností dodávateľských spoločností (ktoré síce prostredníctvom svojich štatutárov potvrdili tvrdenia žalobcu, ale súd tieto tvrdenia nebral do úvahy), ale bolo na neho prenesené splnenie si povinností správcu dane a žalovaného, ktorí neboli schopní zabezpečiť vykonanie dokazovania výsluchom dodávateľov žalobcu. Za nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom považuje sťažovateľ to, že krajský súd nesprávnou aplikáciou príslušných právnych predpisov na predmetnú vec vyhodnotil, že rozhodnutie žalovaného aj správcu dane nebolo vydané v rozpore so zákonmi, a toto svoje konštatovanie bez relevantného odôvodnenia, iba s prevzatím argumentov žalovaného poňal do napadnutého rozhodnutia. Podľa sťažovateľa krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď síce použil správne právne normy - napr. daňový poriadok, ale tieto na predmetný prípad nesprávne aplikoval, keďže výsledkom jeho nesprávnej aplikácie je prenesenie dôkaznej povinnosti iných subjektov na žalobcu a to bez opory v právnom poriadku, keď žalobca jednoznačne preukázal existenciu predmetných plnení dodaných svojimi dodávateľmi.

11. Sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Trnave zo dňa 11.05.2017 sp. zn. 14S/3/2016, v ktorom bolo v skutkovo takmer totožnom prípade rozhodnutie žalovaného zrušené. Krajský súd sa podľa názoru sťažovateľa v napadnutom rozhodnutí obmedzil iba na konštatovanie, že išlo o iné zdaňovacie obdobie a bol v ňom pri žalobcovi aj iný subjekt dodávateľa ako v predmetnej veci, a teda považuje vec za absolútne odlišnú, čo je podľa žalobcu v rozpore s princípom právnej istoty, nakoľko očakával, že v skutkovo takmer totožných veciach bude rovnako rozhodnuté.

12. Sťažovateľ vzhľadom k uvedenému navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie alternatívne, aby zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

13. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že po vyhodnotení dôvodov kasačnej sťažnosti považuje závery krajského súdu za vecne správne, v plnom rozsahu sa pridrižiava svojich doterajších stanovísk a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S. s. p. zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "S. s. p.")], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1 S. s. p.) a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

15. 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 správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

16. 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.

17. Podľa § 6 ods. 1 S. s. p. správne súdy 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.

18. 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.

19. 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 2010 začala dňa Oznámením o začatí daňovej kontroly č. 9201401/5/1103840/2013/Lu zo dňa 22.03.2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane dňa 15.10.2013 Protokol č. 9201401/5/4655255/2013/Mt, Lu, Sur.

20. Rozhodnutím č. 9201401/5/591442/2014/Mt, Lu, Sur zo dňa 13.02.2014 prvostupňový správny orgán podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel z dane z príjmov fyzickej osoby (žalobcu) podľa zákona o dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 21 164,43 eur. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že daňový subjekt zaúčtovaním a uplatnením faktúr vystavených spoločnosťami RAN Slovakia s. r. o., VETECH s. r. o. a VP PLUS s. r. o. do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane je zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti. Predložením faktúr a ich zaúčtovaním nie je splnená podmienka preukázateľnosti, ale len formálna stránka účtovnej operácie. Menované spoločnosti podľa správcu dane skutočne fyzicky neexistovali, nevykonávali žiadnu činnosť. Preto doklady, na ktorých sú menované spoločnosti uvedené ako dodávatelia nie sú podľa správcu dane relevantné a vierohodné.

21. Proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100307/1/265489/2014/2206 zo dňa 06.06.2014 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 výdavkov ovplyvňujúcich základ dane, pričom neprihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Preto správca dane v ďalšom konaní vyzve daňový subjekt na predloženie dôkazov, resp. podanie vysvetlenia v súvislosti s prácami fakturovanými označenými dodávateľmi. Ďalej správca dane vypočúje konateľku spoločnosti RAN Slovakia s. r. o. a bývalých konateľov spoločností VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o. za prítomnosti daňového subjektu a až po posúdení a vyhodnotení všetkých zistených skutočností vydá nové rozhodnutie, ktoré bude riadne odôvodnené v súlade s procesnoprávnymi predpismi tak, aby odrážalo všetky skutočnosti zistené v daňovom konaní, pričom prihliadne na všetko, čo do času vydania nového rozhodnutia vo veci vyjde najavo.

22. Rozhodnutím č. 1682945/2015 zo dňa 18.11.2015 správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 21 164,43 eur. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že neuznal daňovému subjektu za výdavky ovplyvňujúce základ dane práce zaúčtované na základe dodávateľskej faktúry č. 20100184 zo dňa 30.11.2010 vystavenej dodávateľom RAN Slovakia s. r. o., Bulharská 44, Trnava za opravu kanalizácie dažďovej vody v sume 2 100 eur bez DPH. Správca dane neuznal uvedené práce na základe vyjadrenia konateľky spoločnosti p. A. B., ktorá uviedla, že skutočne konateľkou tejto spoločnosti nikdy nebola. Konateľkou sa stala iba z dôvodu finančnej odmeny, ktorú po zápise dostala. Ďalej uviedla, že fyzicky táto spoločnosť neexistovala, nezamestnávala žiadnych zamestnancov, nevykonávala žiadnu činnosť, s nikým nikdy nekonala, sídlo spoločnosti bolo fiktívne a podpisy na faktúre ako aj príjmových pokladničných dokladoch nie sú jej. Nevystavila žiadne faktúry ani príjmové pokladničné doklady, nevlastnila nikdy žiadnu pečiatku spoločnosti a neprevzala peniaze uvedené na príjmovom pokladničnom doklade. Ďalej uviedla, že odberateľa, uvedeného na faktúre p. L. D. nepozná. Ďalším dôvodom, pre ktoré správca dane predmetné výdavky neuznal bolo nesprávne uvedenia sídla spoločnosti na dodávateľskej faktúre, ktorým bolo v čase vystavenia faktúry podľa výpisu z obchodného registra - Horné Saliby 375 a tiež nepodanie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010. Správca dane tiež neuznal výdavky zaúčtované na základe dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom VETECH, s. r. o., Topoľčianska 360, Veľké Ripňany. Ide o faktúru č. 2010044 zo dňa 15.02.2010 za opravy stierok a maľovanie ubytovne v sume 19 053 eur bez DPH, faktúru č. 20100134 zo dňa 01.04.2010 za zvráacie, zámočnicke a lakovnicke práce v sume 4 980 eur bez DPH, faktúru č. 20100247 zo dňa 30.06.2010 za opravu vodovodných rozvodov v sume 2 630 eur bez DPH, faktúru č. 20100254 zo dňa 15.07.2010 za opravu budovy a strechy v sume 5 563,02 eur bez DPH, faktúru č. 20100263 zo dňa 26.07.2010 za výmenu, demontáž osvetlenia stĺpov, spätnú montáž vrátane zapojenia

istenia a svietidiel v sume 8 100 eur bez DPH. Predmetné výdavky správca dane neuznal z dôvodu, že ide o problémový daňový subjekt, ktorý nespôsobuje s príslušným správcou dane, nepreberá úradné zásielky, je nekontaktný a nepodal daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010. Konateľ spoločnosti p. U. F., v čase ich vystavenia, je taktiež problémový, na adrese trvalého pobytu sa nezdržiava, úradné zásielky nepreberá, je vedený v databáze daňových subjektov ako rizikový a nepodarilo sa ho predviesť ani príslušníkmi Policajného zboru SR. Správca dane neuznal ani výdavky zaúčtované na základe dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom VP PLUS, s. r. o., Viedenská cesta 3, Bratislava, konkrétne faktúry č. 100020 zo dňa 01.02.2010 za zvracie, zámočnicke a lakovnicke práce v sume 16 730 eur bez DPH, faktúru č. 100028 zo dňa 28.02.2010 za zvracie, zámočnicke a lakovnicke práce v sume 10 880 eur bez DPH, faktúru č. 100026 zo dňa 28.02.2010 za opravu vstupnej cesty a okolia v sume 7 830 eur bez DPH, faktúru č. 100047 zo dňa 19.04.2010 za odvoz sute, nakládku a úpravu skládky v sume 29 500 eur bez DPH. Aj v tejto spoločnosti bol v čase vystavenia faktúr konateľom spoločnosti p. Peter Valach. Dožiadanim u miestneho správcu dane bolo zistené, že na adrese sídla spoločnosti sa nachádzala trojpodlažná budova, v ktorej uvedená spoločnosť nikdy nesídlila, nemá v nej žiadne kancelárske priestory ani označenie. Správca predmetnej budovy sa vyjadril, že p. L. Ť. (konateľ spoločnosti od 11.05.2010 do 20.05.2010) mal záujem o prenájom priestorov, konkrétne pre 5 spoločností, medzi nimi aj spoločnosť VP PLUS, s. r. o.. V deň podpísania zmlúv o podnájme zaplatil v hotovosti prvú splátku, pričom uviedol, že ďalšie splátky bude platiť bezhotovostne a že si príde pre kľúče. Keďže kľúče od prenajatých priestorov si nikdy nevyzdvihol, t. j. prenajatú miestnosť nikdy nevyužíval a už sa s ním nepodarilo telefonicky skontaktovať priestor prenajali ďalšej osobe. Konateľ spoločnosti Michal Ťapaj sa na adrese trvalého pobytu dlhodobo nezdržiava a v čase preverovania sa nachádzal vo výkone trestu. Spoločnosť za zdaňovacie obdobie 2010 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia nespochybnil prípadné opravy na majetku daňového subjektu, spochybnil však vykonanie opráv v rozsahu, ako je uvedené na predmetných faktúrach uvedenými dodávateľmi. Ich zaúčtovaním nebola podľa správcu dane splnená podmienka preukaznosti v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov v nadväznosti na § 21 ods. 1 tohto zákona, ale len formálna stránka účtovnej operácie. Keďže spoločnosti skutočne neexistovali, nevykonávali žiadnu činnosť, doklady nimi vystavené nie sú relevantné a vierohodné, správca dane po vyhodnotení všetkých skutočností skonštatoval, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, pretože predložené doklady neboli dostatočne hodnoverné a nespochybniteľné. Správca dane tiež skonštatoval, že p. A. B. bola konateľkou spoločnosti RAN Slovakia s. r. o. len z dôvodu finančnej odmeny, spoločnosť v skutočnosti neexistovala a nevykonávala žiadnu činnosť. P. U. F. je subjekt, ktorý so správcou dane nekomunikuje, nepreberá zásielky, je nekontaktný a je vedený v databáze rizikových daňových subjektov. Podľa správcu dane daňový subjekt (žalobca) nepredložil žiadne nové dôkazy, ktoré by nasvedčovali tomu, že práce v sume 107 366,02 eur boli reálne vykonané uvedenými spoločnosťami, a preto uvedenú sumu neuznal za daňové výdavky.

23. Proti novému rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 315781/2016 zo dňa 22.03.2016 tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že správca dane neuznal žalobcovi za daňové výdavky práce fakturované dodávateľom RAN Slovakia s. r. o. v sume 2.100,00 eur, práce fakturované dodávateľom VETECH, s. r. o. v sume 40.326,02 eur a práce fakturované dodávateľom VP PLUS, s. r. o. v sume 64.940,00 eur. Dôvodom neuznania sporných výdavkov bola ich nepreukázateľnosť zo strany žalobcu, ku ktorej správca dane dospel na základe miestneho zisťovania, dožiadaní a na základe neplnenia si daňových povinností zo strany dodávateľských spoločností, ako aj z dôvodu, že žalobca nepredložil v ďalšom vyrubovacom konaní žiadne nové dôkazy, ktoré by nasvedčovali tomu, že práce boli uvedenými spoločnosťami reálne vykonané.

24. V prípade dodávateľskej faktúry č. 20100184 zo dňa 30.11.2010 vystavenej dodávateľom RAN Slovakia, s. r. o. bola predmetom fakturácie oprava kanalizácie dažďovej vody pri vstupe do haly č. 1 (veľká brána), vrátane výkopov a zásypov, ku ktorej žalobca predložil príjmový pokladničný doklad (ďalej len „PPD“). Z predloženého PPD (bez čísla) zo dňa 30.11.2010 však nijako nevyplýva, že ide o úhradu spornej dodávateľskej faktúry. Obsahuje síce sumu a podpis príjemcu, ale absentuje v ňom číslo faktúry (ako účel je uvedené iba úhrada fa). Taktiež v ňom absentuje meno osoby, ktorá PPD vystavila,

čím sa nepotvrdilo prijatie fakturovanej sumy na základe vystavenej dodávateľskej faktúry a úhrada pohľadávky v sume 2.100,00 eur bez DPH. Z prehlásenia konateľky spoločnosti p. A. B. zo dňa 20.09.2013 vyplýva, že v rokoch 2010-2011 vykonala jej spoločnosť v areáli F. B. pomocou brigádnikov úpravy železničnej vlečky a jej okolia, podsypy štrkom, odvezenie sute, navozenie hlíny, vyrovnanie, vyčistenie, ďalej opravy na ubytovni (rozobratie sadrokartónov, opravy odpadov, obklady, spravenie obkladov a sadrokartónov), práce na ceste a panelovej ploche (práce na odvodnenie plochy, kopanie kanálu pre rúry na vody, práce s cestnými panelmi, prípravné práce, zásypy štrkom, spájanie rúr vykopávanie predmetov zo zeme a opravy kanalizácie dažďovej vody (práce s potrubím, kopanie, zasypávanie, odvezenie neporiadku, hutnenie). Ďalej uviedla, že za vykonané práce jej bolo riadne zaplatené, vyhotovila faktúru aj PPD, ale vzhľadom k tomu, že nevedla účtovníctvo, nevedela potvrdiť číslo faktúry, ani presnú sumu, ktorú obdržala. V súvislosti s výpoveďou pre daňový úrad uviedla, že z jej strany došlo k omylu a nepochopeniu znenia otázky, pretože mala na mysli, že nevystavovala doklady, ani nevlastnila pečiatku za firmu Ľ. D. a je konateľkou spoločnosti, za ktorú koná.

25. V prípade dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou VETECH, s. r. o. (č. 2010044, int. č. 10/032 zo dňa 15.02.2010; č. 20100134, int. č. 10/051 zo dňa 01.04.2010 a č. 20100263, int. č. 10/121 zo dňa 26.07.2010) boli predmetom fakturácie práce na základe zmluvy o dielo zo dňa 04.01. 2010 a na základe zápisov o vykonaní prác a odsúhlasení vykonaných prác, ktoré boli vystavené s tým istým dátumom ako boli vystavené faktúry. Okrem zápisov žalobca predložil k dodávateľským faktúram PPD, vystavené s tým istým dátumom ako dodávateľské faktúry (okrem PPD zo dňa 03.02.2010), pripojený k dodávateľskej faktúre č. 2010044 zo dňa 15.02.2010. Ide o PPD (bez čísla), na ktorý poukazoval žalobca v podanom odvolaní vystavený na zálohovú platbu v sume 10.000,00 eur (účel), pričom nie je zrejmé, k akej faktúre sa záloha vzťahuje. PPD (bez čísla) zo dňa 15.02.2010 priložený k uvedenej faktúre bol vystavený za účelom inkasa odberateľskej faktúry na sumu 12.673,07 eur, avšak ani tento neobsahuje číslo odberateľskej faktúry. Ostatné PPD (neočíslované) priložené k dodávateľským faktúram obsahujú len čísla faktúr a celkovú sumu (bez základu dane a DPH). Predmetom dodávateľskej faktúry č. 20100247, int. č. 10/107 zo dňa 30.06.2010 od tohto dodávateľa bola oprava vodovodných rozvodov pre vodáreň areálu a predmetom dodávateľskej faktúry č. 20100254, int. č. 10/120 zo dňa 15.07.2010 bola oprava budovy a strechy vodárne (demontáž, montáž) a výmena tlakovej nádrže s príslušenstvom. K obidvom faktúram žalobca predložil len PPD (bez čísla) s rovnakým dátumom vystavenia ako dodávateľské faktúry, ktoré obsahujú čísla faktúr a celkovú sumu (bez základu dane a DPH). Z vyjadrení konateľa spoločnosti VETECH, s. r. o., p. Petra Vácha, obe zo dňa 15.11.2013, vyplýva, že v jednom sa vyjadroval k dodávateľskej faktúre č. 2010053 zo dňa 26.02.2010, ktorá nebola spochybnená zo strany správcu dane. V druhom vyjadrení uviedol, že v roku 2010 vykonával formou rôznych dodávok a pomocou brigádnikov rôzne práce v areáli Veľké Kostoľany - opravy na unime (sadrokartóny, stierky, maľovanie), zväračské, lakovnicke a zámočnicke práce, opravy rozvodov pre vodáreň, strechy a budovy, vodárne, výmena tlakovej nádrže, opravy vonkajšieho osvetlenia s príslušenstvom atď). Na niektoré mali podpísanú zmluvu o dielo a spisovali zápis o vykonaných - odsúhlasených prácach, v ktorých by mala byť spísaná vykonaná práca, vystavil riadne všetky doklady (faktúry, pokladničné doklady) a za služby mu bola zaplatená plná suma (ide o faktúry č. 2010044, 20100134, 20100247, 20100254, 20100263).

26. V prípade dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou VP PLUS, s. r. o. boli predmetom fakturácie práce na základe zmluvy o dielo zo dňa 04.01.2010 a zápisov o vykonaní prác, ktoré boli vystavené s rovnakým dátumom ako dodávateľské faktúry (č. 100020 zo dňa 01.02.2010, int. č. 10/016; č. 100028 zo dňa 28.02.2010, int. č. 10/034; č. 100026 zo dňa 28.02.2010, int. č. 10/035 a č. 1000047 zo dňa 19.04.2010, int. č. 10/065). K jednotlivým faktúram boli priložené PPD (bez čísla), z ktorých (okrem PPD priloženého k dodávateľskej faktúre č. 100047) nie je zrejmé o úhradu ktorej faktúry ide, pretože ako účel platby je na nich uvedené len inkaso odberateľskej faktúry bez čísla a suma spolu. Z vyjadrenia konateľa spoločnosti p. Petra Vácha vyplýva, že v roku 2010 vykonával formou rôznych dodávok a pomocou brigádnikov rôzne práce v areáli Veľké Kostoľany (opravy vstupnej cesty, zelene, trávnikov, vývoz sute, zväračské, lakovnicke a zámočnicke práce) a že na niektoré mali podpísanú zmluvu o dielo a spisovali zápis o vykonaných - odsúhlasených prácach. Taktiež uviedol, že vystavil riadne všetky doklady (faktúry, pokladničné doklady), bola mu zaplatená plná suma za služby a

vykonané práce sú spísané v zápisoch, ktoré sú prílohou faktúr (z jeho strany č. OF100020, OF100028, OF100026 a OF100047).

27. Na základe takto predloženého prehlásenia a vyjadrení žalovaný dospel k záveru, že skutočnosti uvádzané konateľmi spoločností sú v rozpore s tvrdeniami žalobcu, a to aj napriek tomu, že zhodne uviedli, že faktúry vystavili, že im bolo za vykonané práce zaplatené, pretože ani jeden vo svojom vyjadrení nepotvrdil, akú sumu obdržal a či o nej účtoval vo svojom účtovníctve. Konateľka spoločnosti RAN Slovakia, s. r. o. účtovníctvo nevedla a konateľ spoločností VETECH s. r. o. a VP PLUS s. r. o. uviedol len to, že na niektoré práce bola spísaná zmluva o dielo a v zápisoch by mali byť spísané vykonané práce, čím s určitosťou nepotvrdil ich rozsah a výšku. Keďže išlo o rozporuplné vyjadrenia, správca dane v ďalšom konaní opakovane predvolal p. A. B. ako svedka na výsluch, o čom bol žalobca upovedomený. Následne z dôvodu jej neúčasti na výsluchu správca dane požiadal Obvodné oddelenie PZ, Trstice, o jej predvedenie, o čom bol taktiež žalobca upovedomený. Hoci sa menovanú osobu nepodarilo predviesť a k vypočutiu nedošlo, žalobca trval na prehlásení konateľky spoločnosti, ako dôkazu preukazujúceho vykonanie prác, o ktorom si sám urobil úsudok a trval na svojich vyjadreniach aj napriek tomu, že úhrada dodávateľskej faktúry sa nepreukázala, čo je základným predpokladom na zaúčtovanie daňového výdavku. Tvrdenie žalobcu o tom, že si nevšimol nesprávnu adresu sídla spoločnosti, ktoré bolo uvedené na dodávateľskej faktúre nasvedčuje tomu, že si svojho obchodného partnera dostatočne nepreveril, či už na internetovej stránke obchodného registra alebo na internetovej stránke, v tom čase, daňového riaditeľstva. V prípade neuznania dodávateľských faktúr od spoločnosti VETECH s. r. o. a VP PLUS s. r. o. správca dane preveroval sporné faktúry prostredníctvom miestne príslušných správcov dane dodávateľských spoločností, na základe ktorých bolo zistené, že p. U. F. zásielky nepreberal, so správcom dane nespolupracoval a nepodarilo sa ho predviesť ani OO PZ Topoľčany z dôvodu, že sa na adrese možného zdržiavania v čase šetrenia nenachádzal. Sídlo spoločnosti VP PLUS s. r. o. sa na adrese na zmenenej adrese nenachádzalo a p. Michal Ťapaj, v tom čase konateľ spoločnosti bol vo výkone trestu. Žalobca nepredložil také dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti správcu dane o neuskutočnení fakturovaných prác. Žalobca síce vo svojich vyjadreniach uviedol, ktoré faktúry sa týkali prác vykonaných na hmotnom majetku a ktoré boli vykonané ako subdodávky a tiež opísal prílohy (zápisy a PPD) predložené k dodávateľským faktúram, z ktorých vyplývalo, že všetky tri spoločnosti sa podieľali na oprave hmotného majetku a spoločnosť VETECH s. r. o. a VP PLUS s. r. o. aj na subdodávkach. Od koho skutočne práce prevzal, s kým dohadoval cenu (v zmysle zmluvy o dielo), ktorá mala byť pre každé plnenie vopred samostatne stanovená dohodou zmluvných strán s prihliadnutím ku konkrétnym požiadavkám objednávateľa, však z jeho vyjadrení nevyplývalo. K prehláseniam a vyjadreniam konateľov spoločností, ktoré žalobca považuje za dôkaz, žalovaný uvádza, že tieto nemôžu nahrádzať dôkaz, pretože to daňový poriadok v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR nedovoľuje. Z odberateľských faktúr, ktoré žalobca predložil k dodávateľským faktúram vyplýva, že práce fakturoval spoločnosti Technológie Slovensko, s. r. o. (dňa 01.08.2014 ex offo výmaz z obchodného registra), preverením ktorých žalovaný zistil, že išlo o rôzne práce vykonané na hale, vo Veľkých Kostolňanoch, práce pre štrkovňu v Remate a Stožku, práce na výrobe dopravníka pre štrkovňu v Remate, Tunežiciach a Veľkých Úľanoch vrátane dopravy na základe zmluvy o dielo uzatvorenej dňa 01.12.2010. K niektorým faktúram boli predložené zápisy o odovzdaní prác, podľa ktorých išlo o odovzdanie kompletných prác, bez bližšej špecifikácie, pričom boli fakturované skôr, ako bola uzatvorená zmluva a skôr, ako boli žalobcom prijaté sporné dodávateľské faktúry, s výnimkou spoločnosti VP PLUS s. r. o.. Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že odberateľské faktúry neboli výsledkom vykonaných prác na základe sporných dodávateľských faktúr.

28. Žalovaný konštatoval, že pre daňové účely nebolo postačujúce len tvrdenie žalobcu, že peniaze vyplatil konateľom spoločností, čo preukázal nedostatočne vyhotovenými PPD. Uvedené tvrdenie musí byť aj preukázané a zdokladované. Žalobca mohol predložiť napr. výdavkové pokladničné doklady, ktorými by deklaroval úhradu osobe oprávnenej konať za dodávateľské spoločnosti. Keďže tak neurobil, jeho tvrdenia o tom, že všetky dodávané služby, ako aj administratíva prebiehali štandardne, pracovníci riadne vykonali dohodnuté práce, po ich dokončení spísali zápis, prijal a riadne zaevidoval faktúru od dodávateľa, pri jej úhrade boli riadne vystavené a zaevidované pokladničné doklady, predstavujú tvrdenia všeobecného charakteru, ktoré nemožno považovať z daňového hľadiska za postačujúce, pretože nespĺňajú podmienku preukaznosti stanovenú v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého je

daňovým výdavkom výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

29. Žalobca sa podanou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 315781/2016 zo dňa 22.03.2016, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 1682945/2015 zo dňa 18.11.2015 o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie r. 2010 v sume 21.164,43 eur. Namietal, že správca dane neúplne zistil skutkový stav veci, na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a je v rozpore s právnymi predpismi, nezrozumiteľné a zmätočné.

30. O podanej žalobe rozhodol Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 20S/59/2016-73 zo dňa 18.10.2017 tak, že ju ako nedôvodnú podľa § 190 S. s. p. zamietol.

31. 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.

32. 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.

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

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

34. 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.

35. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

36. 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.

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

38. 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.

39. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia,

vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

40. 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.

41. Podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

42. 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.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, keď nesprávnou aplikáciou príslušných právnych predpisov na predmetnú vec vyhodnotil, že rozhodnutie žalovaného aj správcu dane nebolo vydané v rozpore so zákonmi, a toto svoje konštatovanie bez relevantného odôvodnenia, iba s prevzatím argumentov žalovaného poňal do napadnutého rozhodnutia.

47. 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 vecí 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 síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

48. Kasačný súd je toho názoru, že krajský súd v danej veci nepostupoval správne keď odôvodnenie napadnutého rozhodnutia založil na argumentácii, že rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového

správneho orgánu sú v súlade so zákonom, a že vo veci bol dostatočne zistený skutkový stav.

49. 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. Ak správca dane nedoplní dokazovanie podľa právneho názoru žalovaného uloženého v zrušujúcom rozhodnutí, ide o takú vadu konania, ktorá má za následok nedostatočne zistený skutkový stav a následnú nezákonnosť rozhodnutia správcu dane.

50. Správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení pôvodného rozhodnutia vyzval dňa 25.05.2015 daňový subjekt (žalobcu) na doplnenie dôkazov v súvislosti s prácami fakturovanými označenými dodávateľmi. Žalobca na predmetnú výzvu reagoval podaním zo dňa 17.06.2015, pričom jeho súčasťou bolo predloženie tam uvedených vysvetlení a dôkazov. Následne správca dane bez ďalšieho rozhodnutím č. 1682945/2015 zo dňa 18.11.2015 opätovne rozhodol o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 21 164,43 eur, pričom toto rozhodnutie vychádzalo len z tých dôkazov, ktoré daňový úrad získal ešte predtým ako bolo jeho rozhodnutie zo strany odvolacieho orgánu zrušené. Podľa záväzného právneho názoru žalovaného v rozhodnutí č. 1100307/1/265489/2014/2206 zo dňa 06.06.2014, ktorým pôvodné rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie bol správca dane okrem iného povinný vypočítať konateľku spoločnosti RAN Slovakia s. r. o. a bývalých konateľov spoločností VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o. za prítomnosti daňového subjektu a až po posúdení a vyhodnotení všetkých zistených skutočností vydať nové rozhodnutie, ktoré bude riadne odôvodnené v súlade s procesnoprávnymi predpismi tak, aby odrážalo všetky skutočnosti zistené v daňovom konaní, pričom prihliadne na všetko, čo do času vydania nového rozhodnutia vo veci vyjde najavo. Správca dane v ďalšom konaní opakovane predvolal p. A. B. (konateľka spoločnosti RAN Slovakia s. r. o.) ako svedka na výsluch, o čom bol žalobca upovedomený. Následne z dôvodu jej neúčasti na výsluchu správca dane požiadal Obvodné oddelenie PZ, Trstice, o jej predvedenie, o čom bol taktiež žalobca upovedomený. U. F., konateľa spoločností VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o., v čase vydania sporných faktúr, však správca dane nepredvolal, pričom v novom rozhodnutí sa obmedzil na rovnaké konštatovanie ako v zrušenom rozhodnutí, že konateľ spoločnosti VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o. p. Peter Valach, je problémový, na adrese trvalého pobytu sa nezdržuje, úradné zásielky nepreberá, je vedený v databáze daňových subjektov ako rizikový a nepodarilo sa ho predviesť ani príslušníkmi Policajného zboru SR. Z uvedeného je zrejmé, že správca dane nerešpektoval právny názor žalovaného, vyplývajúci zo zrušujúceho rozhodnutia, keď konateľa spoločností VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o. Petra Valacha nepredvolal na výsluch rovnako ako konateľku spoločnosti RAN Slovakia s. r. o..

51. Z administratívneho spisu je rovnako preukázané, že žalobca uvedený nezákonný postup správcu dane namietal v odvolaní voči rozhodnutiu o vyrubení dane č. 1682945/2015 zo dňa 18.11.2015, no žalovaný sa s touto námietkou daňového subjektu v preskúvanom rozhodnutí vôbec nezaoberal a nevysporiadal. Žalovaný prvé rozhodnutie správcu dane zrušil z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a prikázal správcovi dane, aby vypočítal konateľov dodávateľských spoločností za prítomnosti žalobcu, správca dane však nevykonal ani pokus o vypočítanie konateľa dodávateľských spoločností žalobcu VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o. p. U. F., a napriek tomu rozhodol žalovaný tak, že potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

52. Nezákonnosť tohto postupu pri rozhodovaní správcu dane ako aj žalovaného namietal žalobca aj v podanej žalobe, no ani krajský súd sa v napadnutom rozhodnutí s touto námietkou nevysporiadal. Nakoľko krajský súd dospel pri rozhodovaní k záveru o správnosti a zákonnosti postupu a rozhodnutí

správnych orgánov došlo z jeho strany k omylu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav, a teda možno konštatovať, že vec nesprávne právne posúdil, keďže rozhodnutie správca dane bolo vydané v rozpore s ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku, nakoľko zo strany správca dane nedošlo k rešpektovaniu právneho názoru vysloveného jeho odvolacím orgánom. Z toho dôvodu sa kasačný súd stotožnil s námietkou sťažovateľa v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S. s. p. a to vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu VETECH, s.r.o. a VP PLUS, s.r.o., vo vzťahu k nepredvolaniu na výsluch konateľ a týchto spoločností.

53. Z uvedených dôvodov je preto zrejmé, že nebol zistený skutkový stav vo vzťahu ku neuznaným nákladom dodávateľov žalobcu spoločnosti VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o.. Preto je kasačný súd toho názoru, že dokazovanie nebolo doplnené podľa právneho názoru žalovaného v zrušujúcom rozhodnutí, nakoľko nebol vypočítaný Peter Válah konateľ spoločnosti VETECH, s. r. o. a VP PLUS, s. r. o., a z toho dôvodu nebol správnymi orgánmi dostatočne zistený skutkový stav. Bude preto potrebné, aby správca dane zabezpečil výsluch konateľa uvedených dodávateľských spoločností žalobcu, a využil pri tom rovnaké inštitúty daňového poriadku, ktoré využil pri konateľke spoločnosti RAN Slovakia s. r. o. p. A. B.

54. Keďže správca dane v ďalšom konaní rozhodol bez ďalšieho vyhodnotenia dôkazov a bez toho, aby vykonal dôkazy ktoré žiadal žalovaný ako odvolací orgán zabezpečiť a následne ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu napriek týmto nedostatkom, kasačný 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. V predmetnej veci nebol dostatočne zistený skutkový stav, pričom túto skutočnosť konštatoval aj žalovaný, no 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.

55. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami najvyšší súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj daňového úradu nie je v súlade so zákonom, a keďže krajský súd žalobu zamietol, najvyšší súd preto jeho rozhodnutie zmenil a rozhodnutie žalovaného ako aj daňového úradu zrušil a vec vrátil daňovému úradu na ďalšie konanie v súlade s ustanovením § 462 ods. 2 SSP.

56. Pre úplnosť najvyšší súd poukazuje aj na rozhodnutie NS SR sp. zn. 8Sžfk/68/2017 týkajúce sa tých istých účastníkov konania, iného zdaňovacieho obdobia dane z príjmov, s tým, že podstata posudzovaných námietok v tomto konaní bola totožná.

57. S poukazom na § 469 S. s. p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazané právnym názorom kasačného súdu.

58. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 S. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania (§ 175 ods. 1 S. s. p.). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S. s. p.).

59. 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.