

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/48/2017  
Identifikačné číslo spisu: 2015200607  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.04.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2015200607.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančeníka v právnej veci žalobcu: Z., právne zastúpený: JUDr. Ján Pekar, advokát, so sídlom Potočná 191/39, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/221869/2015/2206 zo dňa 29. mája 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/82/2015-70 zo dňa 28. februára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/82/2015-70 zo dňa 28. februára 2017 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/221869/2015/2206 zo dňa 29. mája 2015 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi p r i z n á v a úplnú náhradu trov kasačného konania. O ich výške rozhodne krajský súd.

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobkyne o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/221869/2015/2206 zo dňa 29.05.2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9213401/5/4712281/2014 zo dňa 21.10.2014. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2009 v sume 101.627,05 € a zároveň nebola uznaná vykázaná daňová strata v sume 35.365,66 € na dani z príjmov fyzickej osoby.

1.2 Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku dospel k záveru, že žalobca ako daňový subjekt jednoznačne nepreukázal, že tvrdené skutočnosti existujú na materiálnom základe tak, ako ich deklaroval na predložených faktúrach. Na to, aby mohol byť výdavok uznateľný za daňový výdavok, musí byť

splnená okrem podmienky zaúčtovania v účtovníctve alebo zaevidovania v evidencii príjmov a výdavkov aj podmienka preukázateľnosti stanovená v § 2 ods. 1 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov (ďalej len „zákon o daní z príjmov“). Znamená to, že na vznik nároku na uznateľnosť výdavkov nepostačuje len samotná existencia dokladov, v danom prípade faktúr, čestných prehlásení a pokladničných dokladov, ktoré predložil žalobca, ale musí ísť o výdavok preukázateľne vynaložený daňovníkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Okrem toho listinné dôkazy ako aj výpovede svedkov musia byť založené na overiteľných skutočnostiach a nemôžu si navzájom odporovať. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje daňové výdavky preukázateľným spôsobom, ktoré znižujú zdaniteľné príjmy, je povinný tieto výdavky v zmysle § 32 ods. 1 písm. a/ a b zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve preukázať. Okrem toho na to, aby mohol byť výdavok uznateľný za daňový výdavok musí byť splnená okrem podmienky zaúčtovania v účtovníctve alebo zaevidovania v evidencii príjmov a výdavkov aj podmienka vecnosti, t. j. súvislosť vynaložených daňových výdavkov so zdaniteľnými príjmami. Pokiaľ nie je preukázané, že boli splnené uvedené hmotno-právne podmienky, nepostačuje na vznik nároku na uznateľnosť výdavkov len samotná existencia dokladov. V tomto smere žalobca, vo vzťahu k zisteniam správcu dane neuviedol také dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti o tom, že sa zdaniteľné obchody, resp. dodané služby reálne uskutočnili.

1.3 Zákon o daní z príjmov ustanovuje striktné podmienky na uplatnenie výdavkov, čo znamená, že aby mohlo byť uskutočnené zdaniteľné plnenie, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, musí byť zároveň reálne materiálne preukázané, pričom dôkazné bremeno znáša daňový subjekt. Samotná existencia faktúr bez preukázania ďalších skutočností ešte nie je dôkazom o tom, že zdaniteľný obchod sa reálne uskutočnil, pričom k preukázaniu zdaniteľného obchodu je potrebné, aby túto skutočnosť osvedčil nielen daňový subjekt ale aj dodávateľ.

1.4 V predmetnej veci finančné orgány poskytli žalobcovi dostatočný priestor, aby preukázal, že ním predložené listinné doklady boli vystavené na základe skutočného plnenia, v dostatočnom rozsahu vykonali i potrebné zistenia, a to výsluchom svedkov a dožiadanim na českého správcu dane príslušného podľa sídla spoločnosti, s ktorým mal žalobca realizovať jednotlivé služby. Žalobca ako daňový subjekt tieto skutočnosti nepreukázal, čím neunesol dôkazné bremeno v predmetnej veci a je povinný preukázať splnenie všetkých zákonných podmienok nielen u seba, ale aj u svojho dodávateľa, čo v predmetnej veci nenastalo. Žalobca ako daňový subjekt neodstránil pochybnosti správcu dane o dodaní, resp. nedodaní služieb a ich oprávnenosť zaúčtovania do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane.

1.5 Pokiaľ ide o žalobcom navrhovaný dôkaz v konaní pred súdom (výsluch svedka O.) krajský súd uviedol, že v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. V tejto súvislosti dal krajský súd do pozornosti, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, t. j. či boli dodržané príslušné hmotno-právne a procesne-právne predpisy. Dokazovanie sa preto riadi zásadou prejednávajúcou a nie zásadou vyšetrovajúcou, a preto krajský súd návrhu žalobcu na vykonanie dokazovania výsluchom navrhnutého svedka nevyhovel. Správny súd je taktiež podľa § 134 ods. 1 SSP viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, a vzhľadom k tomu, že tento dôkaz bol navrhnutý až v priebehu preskúmvacieho konania, neprihliadal naň.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Trnave zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobca v kasačnej sťažnosti konštatoval, že rozsudkom krajského súdu došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP a taktiež že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.2 V dôvodoch kasačnej sťažnosti žalobca namietal, že krajský súd sa žiadnym spôsobom

nevysporiadal s viacerými nesprávnymi skutkovými zisteniami žalovaného, na ktoré žalobca poukazoval:

- žalovaný a ani krajský súd žiadnym spôsobom neodôvodnili, prečo nie je možné v daňovom konaní vychádzať zo zmlúv, ktoré žalobca predložil, resp. prečo je pre žalovaného podstatný údaj o tom, akým spôsobom eviduje jednotlivé zmluvy dodávateľská spoločnosť KALVA spol. s r.o.,
- skutkové zistenie žalovaného o tom, že spoločnosť KALVA spol. s r.o., nevykonávala ekonomickú činnosť z dôvodu, že konateľ objednávateľskej spoločnosti uviedol, že výcvik psov a školenie zamestnancov sa neuskutočnilo v sídle spoločnosti, je podľa žalobcu nesprávne,
- na preukázanie toho, že príslušné služby boli pre objednávateľskú spoločnosť vykonané, predložil žalobca zoznam školených zamestnancov spoločnosti BRISTON Corporation s.r.o., spolu s podpismi zamestnancov, ktorí sa školení zúčastnili,
- žalovaný vo svojom rozhodnutí nesprávne zistil, že zmluvy boli podpisované v Žiline a dodávateľská a objednávateľská spoločnosť sa v predložených dôkazoch odvolávala na čísla zmlúv, ktoré boli podpísané v Prahe,
- k poskytnutiu služieb malo podľa jednotlivých zmlúv, ako aj podľa aplikácie Google StreetView dôjsť v obci Jablunka, čo potvrdzuje aj svedecká výpoveď Renáty Kováčikovej.

2.3 Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu podľa žalobcu vôbec nevyplýva, akým spôsobom krajský súd interpretoval jednotlivé ustanovenia daňového poriadku, ktoré citoval v napadnutom rozsudku. V odôvodnení rozsudku sa nikde nenachádza právne posúdenie, z ktorého by vyplývalo, že krajský súd skutočne aplikoval aj ustanovenia § 3 daňového poriadku, § 3 ods. 3 daňového poriadku, § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku a § 44 ods. 1 daňového poriadku. Krajský súd taktiež vôbec neaplikoval § 63 daňového poriadku. Žalobca namietal taktiež nesprávnu interpretáciu § 24 ods. 4 daňového poriadku zo strany žalovaného. Žalobca mal za to, že krajský súd sa nevysporiadal zo žiadnymi jeho argumentami.

2.4 Krajský súd napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodnil, čím porušil § 139 ods. 2 SSP, na základe čoho došlo k závažnému zásahu do práva žalobcu na spravodlivý proces. Krajský súd sa odôvodneniu venoval len v bodoch 7 a 8 rozsudku, pričom bod 7 je len doslovným prepisom iných rozhodnutí.

2.5 Žalobca taktiež namietal, že krajský súd odmietol vykonať navrhnuté dôkazy, keď nevyhovelo návrhu žalobcu na výsluch svedka O.. Uplatnenie prejednacieho princípu v podstate znamená, že súd môže vykonať len dôkazy, ktoré sú účastníkmi v konaní navrhnuté. Pokiaľ teda navrhol žalobca vykonanie dôkazu, je potom zrejmé, že postupoval v súlade s prejednacím princípom a krajský súd mohol dôkaz vykonať.

3.

3.1 Žalovaný sa vyjadril ku kasačnej sťažnosti podaním doručeným krajskému súdu dňa 28.06.2017, v ktorom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

3.2 Žalovaný uviedol, že z jeho rozhodnutia a následne z vyjadrenia žalovaného k žalobe vyplýva, že dokazovanie zo strany správcu dane bolo vedené v nadväznosti na zmluvy predložené žalobcom, ku ktorým sa vyjadroval aj samotný žalobca. Dôkazným materiálom boli aj žalobcom predložené zmluvy, hoci ich označenie nebolo zhodné s označením zmlúv uvedených v sporných dodávateľských faktúrach. Išlo o zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou KALVA spol. s r.o., na základe ktorých mali byť poskytnuté služby - výcvik psov a školenie zamestnancov. Za týmto účelom bolo vedené aj dokazovanie prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (MVI) a výsluch svedka p. X..

3.3 Zo zmlúv predložených žalobcom vyplýva, že výcvik psov a školenie zamestnancov malo byť uskutočnené v sídle firmy BRISTON Corporation s.r.o., Jablunka 178, pričom takéto sídlo spoločnosť podľa výpisu z obchodného registra nikdy nemala. Rovnako nemala zapísané ani sídlo Jablunka 187. Či už išlo o nesprávne uvedenie sídla alebo došlo k zámene číslíc, v danom prípade bolo pre posúdenie skutkového stavu rozhodujúce to, či boli služby v zmysle zmluvných podmienok reálne uskutočnené. Služby deklarované dodávateľom a na základe dôkazov predložených žalobcom sa však v priebehu celého konania na základe rozsiahleho dokazovania nepreukázalo a nepotvrdilo (ani na základe výziev, ani

na základe MVI, ani na základe výpovede svedka).

3.4 Žalovaný poukázal na skutočnosť, že česká daňová správa vykonala miestne zisťovanie aj u dodávateľa žalobcu aj u objednávateľa žalobcu, z výsledku ktorého sa uskutočnenie služieb nepotvrdilo. Teda skutočnosť, že žalobca vykonal služby pre objednávateľskú spoločnosť prostredníctvom spoločnosti KALVA spol. s.r.o., t. j. dodávateľom žalobcu, sa na základe vykonaného dokazovania nepreukázalo a nepotvrdilo.

3.5 Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že svedecká výpoveď X. potvrdzuje ním namietané skutkové zistenia uvedené v bodoch A - C kasačnej sťažnosti, a že z nej možno získať dôkazy v podobe príslušných informácií. Žalobca nekonkretizoval o aké príslušné informácie malo ísť a zo spísanej zápisnice č. 9501402/5/3803559/2014/HoIH zo dňa 18.08.2014 vyplýva, že svedkyňa poskytla len všeobecné informácie. Tvrdila, že dodávateľská spoločnosť v zdaňovacom období vykonávala výcvik psov a školenia zamestnancov pre pracovníkov SBS, pričom bližšie nekonkretizovala o koho zamestnancov išlo, dokonca nemala ani oprávnenie na vykonávanie predmetnej činnosti, s ktorou jej údaje pomáhali prizvaní pomocníci, ktorých vyhľadala na internete, opäť bez bližšej identifikácie. Taktiež bližšie neidentifikovala pomocníčku, ktorá mala oprávnenie na vykonávanie služieb.

3.6 V súvislosti s porušením § 63 daňového poriadku zo strany žalovaného žalovaný odkázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia, ktorého obsahom sú skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia (str. 4, odsek 3), skutočnosti, ktoré predchádzali vyhodnoteniu predložených dôkazov (str. 5 - 10), ako aj závery, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov (str. 11 ods. 5 - 16 končiac odsekom 2). Keďže žalobca bližšie nekonkretizoval, s ktorými predloženými dôkazmi sa žalovaný nevysporiadal, žalovaný v plnom rozsahu odkázal na svoje odôvodnenie a na vyjadrenie k žalobe.

3.7 Nesplnenie zákonnej povinnosti u žalobcu nespočívalo len v nedostatočnom preukázaní fakturovaných služieb od spoločnosti KALVA spol. s.r.o., zaúčtovaných do daňových výdavkov, ale najmä nesplnenie si povinností, na splnenie ktorých bol vyzvaný výzvou č. 9213401/5/1117477/2013 zo dňa 25.03.2013, ktorú prevzal dňa 02.04.2013 a na ktorú nereagoval, čo následne v podanom odvolaní odôvodnil tým, že si ju nesprávne vyhodnotil a považoval ju len ako informáciu o prebiehajúcom konaní (str. 2, ods. 4 žalovaného rozhodnutia). Aj napriek tomu, že na predmetnú výzvu nereagoval, správca dane poskytol žalobcovi priestor na ich preukázanie aj pri ústnych pojednávaniach (zápisnica č. 9213401/5/374944/2014 zo dňa 30.01.2014, zápisnica č. 9213401/5/3334248/2014 zo dňa 08.07.2014), v priebehu ktorých nepredložil žiadne dôkazy.

3.8 K tvrdeniu žalobcu, že rozhodnutie žalovaného neobsahuje údaj podľa § 63 ods. 3 písm. d/ daňového poriadku, žalovaný okrem vyjadrenia k žalobe (str. 12) uviedol, že právoplatné rozhodnutie je také rozhodnutie, ktoré je doručené a proti ktorému nemožno podať odvolanie (§ 63 ods. 9 daňového poriadku). V prípade, že je podané odvolanie, rozhodnutie nadobudne právoplatnosť až dňom právoplatnosti druhostupňového rozhodnutia, proti ktorému nemožno podať odvolanie. To znamená, že rozdiel dane, vyrubený prvostupňovým rozhodnutím, jeho splatnosť a právoplatnosť je určená právoplatnosťou prvostupňového rozhodnutia, ktoré obsahuje lehotu plnenia, sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená. Ak by uvedené náležitosti obsahovalo aj druhostupňové rozhodnutie, išlo by o duplicitu.

3.9 Povinnosť správcu dane vyhodnotiť dôkazy predložené žalobcom vyplýva nielen z ustanovenia § 47 písm. h/ daňového poriadku, ale aj z ustanovení § 24 daňového poriadku. Keďže žalobca predložil predmetné dôkazy spolu s odvolaním po druhom vyrubovacom konaní, ich vyhodnotenie nemohlo byť súčasťou napadnutého rozhodnutia. Žalovaný zdôraznil, že v danom prípade nebolo sporné to, či boli služby vykonané pre objednávateľskú spoločnosť, ale to, či boli služby uskutočnené na základe faktúr vystavených dodávateľskou spoločnosťou KALVA spol. s.r.o. pre žalobcu, na základe ktorých si žalobca znížil zdaniteľné príjmy. Záverom žalovaný dodal, že z aktuálneho výpisu z obchodného registra je zrejmé, že v spoločnosti BRISTON Corporation s.r.o. boli skončené dve insolvenčné konania, a to dňa 03.03.2015 a dňa 04.01.2017.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti § 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. 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.

4.3 Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

4.4 Podľa § 462 ods. 2 SSP, ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že u žalobcu bola dňa 22.06.2011 začatá daňová kontrola dane z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009. Daňová kontrola bola dňa 12.09.2011 prerušená v dôsledku podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, a to až do dňa 26.06.2012. O vykonanej daňovej kontrole spísal správca dane Protokol č. 9213401/5/2345818/2012 zo dňa 28.08.2012 (ďalej len „protokol“). Daňový subjekt si uplatnil vo výdavkoch faktúry od dodávateľskej spoločnosti KALVA spol. s r.o. za výcvik psov v celkovej sume 565.620 €. Na základe zistení správcu dane medzinárodnou výmenou informácií spoločnosť KALVA spol. s r.o. nepodala za rok 2009 daňové priznanie a so správcom dane táto spoločnosť nekomunikuje. Daňový subjekt si taktiež zaúčtoval koženú sedáciu súpravu v hodnote 458,- € a nákup BABY MONITOR v sume 141,16 €. Protokol bol prerokovaný dňa 20.09.2012. Na základe protokolu vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 9213401/5/2743992/2012 zo dňa 28.09.2012, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009 v sume 101.627,05 € a zároveň neuznal vykázanú daňovú stratu na dani z príjmov fyzickej osoby v sume 35.365,66 €. Žalovaný rozhodnutím č. 1100307/1/15884/2013 zo dňa 11.01.2013 zrušil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodu, že správca dane nevykonal dokazovanie v takom rozsahu, aby bol skutkový stav zistený čo najúplnejšie. Správca dane následne dňa 06.05.2013 prerušil konanie vo veci vyrubenia dane z príjmov fyzickej osoby, z dôvodu získania informácií podľa osobitného predpisu - zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Žalovaný zároveň predĺžil správcovi dane lehotu na vydanie rozhodnutia o 90 dní. Dňa 13.01.2014 pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie vo veci vyrubenia dane prerušené. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií správca dane o spoločnosti KALVA spol. s r.o. zistil len pár skutočností, a to že na adrese uvedenej ako sídlo spoločnosti sa táto spoločnosť nevyskytuje, nemá prenajatú žiadnu kanceláriu, je dlhodobo nekontaktná. Daňové priznanie za rok 2009 na daň z pridanej hodnoty ani k dani z príjmov právnických osôb nepodala. Správca dane rozhodnutím č. 9213401/5/459605/2014 zo dňa 05.02.2014 opätovne vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 101.627,05 € a neuznal vykázanú daňovú stratu v sume 35.365,66 € na dani z príjmu FO. Žalovaný rozhodnutie správcu dane opätovne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, rozhodnutím č. 1100307/1/213059/2014/2206 zo dňa 05.05.2014.

4.4 Dňa 08.07.2014 sa uskutočnilo u správcu dane ústne pojednávanie, na ktorom sa zúčastnil žalobca. Uviedol, že žiadnymi novými dôkaznými prostriedkami nedisponuje. Za spoločnosť KALVA spol. s r.o.

vystupovala konateľka X. D.. Obchodný vzťah so spoločnosťou KALVA spol. s r.o. prebiehal len v roku 2009. Žalobca ako daňový subjekt sa v rámci predmetu svojej činnosti zaoberal v roku 2009 elektroinštaláciou, alarmami, kamerovými systémami, výcvikom psov a školením zamestnancov. Žalobca nemal pochybnosť o daňovom priznaní spoločnosti KALVA spol. s r.o., nakoľko bolo opečiatkované. Reálnym dôkazom, ktorým žalobca disponuje a ktorý by mal preukázať uskutočnenie predmetných obchodov, je len notárska zápisnica a čestné prehlásenie. K rozporu v notárskej zápisnici a v čestnom prehlásení ohľadom dodania služieb žalobca uviedol, že subdodávateľsky vykonal pre spoločnosť BRISTON Corporation s.r.o. sprostredkovanie služieb od spoločnosti KALVA spol. s r.o., doklad o tom nemá. K nesúladu medzi čestným prehlásením zo dňa 21.02.2014 a zisteniami českej daňovej správy žalobca uviedol, že muselo prísť k omylu alebo k chybnjej informácii. Finančné riaditeľstvo SR následne opätovne predĺžilo lehotu na vydanie rozhodnutia, o 90 dní.

4.5 Dňa 18.08.2014 bola prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Žilina vypočutá X., konateľka spoločnosti KALVA spol. s r.o., ktorá uviedla, že spoločnosť vykonávala v roku 2009 výcvik psov a školenia zamestnancov pre pracovníkov SBS. K daňovému priznaniu za rok 2009 uviedla, že ho podala osobne. Výcvik psov prebiehal na cvičisku v Jablúnke, vykonávalo ho 6 ľudí. X. D. bola jediným štatutárnym zástupcom spoločnosti KALVA spol. s r.o. So žalobcom jednala len ona. Výcvik psov vykonávala osobne s prenajatými pomocníkmi, neboli uzatvorené žiadne zmluvy. Rovnako prebiehalo aj školenie zamestnancov, s prenajatými pracovníkmi, bez uzatvorených zmlúv. Spoločnosť KALVA spol. s r.o. v roku 2009 iných obchodných partnerov nemala. Svedkyňa nemala k dispozícii žiadne doklady, všetky odovzdala pánovi A..

4.6 Na ústnom pojednávaní dňa 07.10.2014 bol vypočutý pán S., ktorý uviedol, že nedisponuje žiadnymi dokladmi týkajúcimi sa spoločnosti KALVA spol. s r.o. a jej obchodnej činnosti v roku 2009. Nemal taktiež žiadne vedomosti o podnikateľských aktivitách tejto spoločnosti, žalobcu nepoznal. Potvrdením k daňovému priznaniu za rok 2009 nedisponuje, konanie pani D. nevedel zdôvodniť, dlhodobo s ňou nie je v kontakte.

4.7 Správca dane rozhodnutím č. 9213401/5/4712281/2017 zo dňa 21.10.2014 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 101.627,05 € a zároveň neuznal vykázanú daňovú stratu v sume 35.365,66 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009. Žalovaný rozhodnutím č. 11003071/221869/2015/2206 zo dňa 29.05.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

4.8 Podľa Zmluvy o výcviku psov, uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou KALVA spol. s r.o. ako dodávateľom sa mal výcvik psov vykonávať v sídle firmy BRISTON Corporation s.r.o. so sídlom v Jablúnke. Taktiež školenie zamestnancov, v zmysle Zmluvy o školení zamestnancov, uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou KALVA spol. s r.o. ako dodávateľom, malo prebiehať v sídle firmy BRISTON Corporation s.r.o. so sídlom v Jablúnke. V zmysle čestného prehlásenia konateľka spoločnosti KALVA spol. s r.o. vyhlásila že vykonala subdodávateľsky pre žalobcu služby podľa vyššie uvedených zmlúv. Konateľ spoločnosti BRISTON Corporation s.r.o. čestne prehlásil, že na všetkých službách, ktoré si objednal u žalobcu, týkajúcich sa výcviku psov a školenia zamestnancov, sa zúčastnila a služby vykonávala X.. Žalobca uzatvoril so spoločnosťou BRISTON Corporation s.r.o. ako s objednávateľom Zmluvu o dielo - školenie zamestnancov a taktiež Zmluvu o výcviku psov, pričom predmetné služby sa mali uskutočňovať v sídle firmy BRISTON Corporation s.r.o. so sídlom v Jablúnke. V zmysle notárskej zápisnice N 245/2012, NZ 201/2012 zo dňa 04.09.2012 žalobca a spoločnosť KALVA spol. s r.o. prehlásili, že spoločnosť KALVA spol. s r.o. dodala žalobcovi služby v zmysle uzatvorených zmlúv o výcviku psov a o školení zamestnancov.

5.

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

5.2 Podľa § 2 písm. j/ zákona o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

5.3 Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

5.4 Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „daňový poriadok“), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

5.5 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.

5.6 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.

5.7 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.

5.8 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

## 6.

6.1 Predmetom preskúmacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného finančného orgánu, ktorým žalovaný s konečnou platnosťou rozhodol o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2009.

6.2 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

6.3 Zákonodarca v právnych normách ustanovenia § 19 a nasledujúcich zákona o dani z príjmov, ustanovuje zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Zákonodarca požaduje, aby daňový subjekt preukázal všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

6.4 Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to:

- podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, to znamená, že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom),
- podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a
- podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný).

6.5 Uvedené kritériá musia daňovníci vždy brať v úvahu, a to pri každom konkrétnom výdavku, pretože len v prípade, ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 až 5, § 20, § 21 zákona o dani z príjmov.

6.6 Podmienka vecnosti daňového výdavku je splnená aj vtedy, ak je výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. To znamená, že musí byť reálny súvis medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom.

6.7 Kasačný súd skúmal splnenie podmienky vecnosti daňového výdavku a dospel k záveru, že dokazovanie vykonané správcom dane bolo nedostatočné. Kasačný súd pri hodnotení dôkazov zistil viacero rozporov, ktoré v priebehu konania pred správcom dane neboli odstránené:

- české daňové orgány, v rámci medzinárodnej výmeny informácií zistili, že spoločnosť KALVA spol. s r.o. (dodávateľ žalobcu), nepodala v roku 2009 daňové priznania ani k dani z pridanej hodnoty, ani k dani z príjmu právnickej osoby. V administratívnom spise sa však nachádza fotokópia daňového priznania spoločnosti KALVA spol. s r.o. za rok 2009, ktoré zaslala žalobcovi konateľka spoločnosti KALVA spol. s r.o. v roku 2009, p. X. D.,

- p. X. D. nedisponovala žiadnymi dokladmi týkajúcimi sa spoločnosti KALVA spol. s r.o. a jej obchodných činností v roku 2009; uviedla, že všetky doklady odovzdala pánovi A.. Pán A. však tvrdil, že žiadnymi dokladmi nedisponuje a o obchodnej činnosti spoločnosti KALVA spol. s r.o. v roku 2009 nič nevie;

- v notárskej zápisnici N 245/2012, NZ 201/2012 zo dňa 04.09.2012 konateľka spoločnosti KALVA spol. s r.o. prehlásila, že spoločnosť KALVA spol. s r.o. dodala služby žalobcovi v zmysle zmlúv o výcviku psov a o školení zamestnancov, zatiaľ čo v čestnom prehlásení p. X. D. prehlásila, že pre žalobcu vykonala predmetné služby subdodávateľsky. Tento rozpor nebol odstránený ani pri výpovedi žalobcu, resp. p. X. D.,

- tvrdenia daňového subjektu si tiež vzájomne odporovali, keď na jednej strane uviedol, že obchodný vzťah s dodávateľskou spoločnosťou prebiehal bez problémov, no na druhej strane tvrdil, že so spoločnosťou KALVA spol. s r.o. nemá nič spoločné.

6.8 Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. K tomuto účelu má správca dane využiť prostriedky, ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie toho-ktorého výdavku, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivito podmieňujú správnosť určenia dane. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Na tento účel má správca dane využiť prostriedky, ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie toho-ktorého výdavku, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivito podmieňujú správnosť určenia dane. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu.

6.9 Najvyšší súd dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Jednak treba mať na pamäti, že dokazovanie vedie správca dane, a na druhej strane tiež treba prihliadať na to, ktoré skutočnosti má povinnosť preukázať samotný daňový subjekt. Obsah dôkazného bremena

daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, aj takých, na preukázanie ktorých neexistuje zákonná povinnosť, resp. ktorých preukázaním sú zaťažené iné subjekty.

6.10 V záujme predídania akýmkoľvek pochybnostiam najvyšší súd na záver zdôrazňuje, že ťarcha dôkazného bremena leží, samozrejme, v podstatnej miere len na samotnom kontrolovanom daňovom subjekte, úlohou daňových orgánov je však stanoviť pevné hranice a pravidlá dokazovania, mať jasnú predstavu o tom, preukázanie akých konkrétnych skutočností sa žiadanými dôkazmi sleduje, dbať o to, aby dokazovanie bolo vedené v súlade s platnou právnou úpravou a následne vyvodiť zo získaných dôkazov logické a presvedčivé závery, ktoré budú súčasťou odôvodnenia rozhodnutia vydaného v daňovom konaní. Kasačný súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a súčasne zistenie skutkového stavu daňovým orgánom bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci.

6.11 Najvyšší súd taktiež konštatuje, že rozsudok krajského súdu nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 SSP. V predmetnom rozsudku okrem absencie vlastných logických úvah pri hodnotení zhromaždených dôkazov absentuje tiež dôsledné vysporiadanie sa so žalobnými námietkami žalobcu. Vzhľadom na uvedené a v súlade s požiadavkou hospodárnosti konania rozhodol najvyšší súd tak, že rozsudok krajského zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP. Úlohou žalovaného bude odstrániť vyššie uvedené rozpory v skutkovom stave a následne opätovne vo veci rozhodnúť.

7.

7.1 O náhrade trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 veta prvá SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal úplnú náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, konanie pred krajským aj najvyšším súdom.

7.2 O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd podľa § 175 ods. 2 SSP a nasl. po právoplatnosti tohto rozsudku Najvyššieho súdu SR.

#### **Poučenie:**

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