

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/56/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200544
Dátum vydania rozhodnutia: 21.08.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200544.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Peter Kubičár KUBARO MONT, so sídlom Kišovce 396, Hôrka, IČO: 35 417 145, zastúpeného Mgr. Annou Angelovičovou, advokátkou so sídlom Slánska 20A, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101281173/2017 z 9. júna 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/32/2017-93 z 15. marca 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 2S/32/2017-117 z 20. júna 2018, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 2S/32/2017-93 z 15. marca 2018 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101281173/2017 z 9. júna 2017, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104329521/2016 z 21. novembra 2016, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 14 455,61 eura, nakoľko zistil, že žalobca si uplatnil medzi výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov výdavky v celkovej sume 57 195,46 Eur v rozpore s § 2 písm. i) a j) nadväzne na § 19 ods. 2 písm. c), d), e) a l) a § 21 ods. 1 písm. a), e) a i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“).

2. Žalovaný poukázal na to, že žalobca v roku 2013 nezamestnával žiadnych zamestnancov, práce pre neho vykonávali len fyzické osoby podnikatelia, ktoré s ním neboli v pracovnoprávnom vzťahu, ale bola medzi nimi a žalobcom uzatvorená zmluva o vykonaní montážnických prác na rok 2013, v ktorej sa zmluvné strany dohodli na vykonaní inštalatérskych a montážnických prác na stavbách DAIDO METAL Brno, TORAJ Prostějov, DKI Žilina, SACHS v Trnave, SUNGWOO 3 Ostrava a iných prác

upresňovaných priebežne podľa požiadavky objednávateľa. Za tieto fyzické osoby podnikateľov si daňový subjekt účtoval vo výdavkoch ovplyvňujúcich základ dane výdavky za ubytovanie v inom mieste ako mieste, v ktorom sa pravidelne vykonávala činnosť, úhrady za školenia absolvované fyzickými osobami - jeho dodávateľmi, výdavky za telefónne hovory, ktoré boli využívané inými fyzickými osobami. Žalobca poskytol fyzickým osobám - dodávateľom k ich podnikateľskej činnosti motorové vozidlá, ktoré evidoval a účtoval vo svojom majetku bez uzatvorenej zmluvy o poskytnutí motorových vozidiel. Z poskytnutých motorových vozidiel si v daňových výdavkoch ovplyvňujúcich základ dane účtoval nákup pohonných látok vo výške 100% z motorových vozidiel, ktoré využívali k svojej podnikateľskej činnosti fyzické osoby - dodávatelia daňového subjektu. Nákup pohonných látok z motorových vozidiel účtoval daňový subjekt aj z motorových vozidiel, ktorých nebol vlastníkom daňový subjekt, ale fyzické osoby podnikatelia - jeho dodávatelia.

3. Krajský súd v Prešove po preskúmaní postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v súlade so zákonom, a preto žalobu zamietol. Krajský súd poukázal na to, že daňový subjekt si uplatnil medzi výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov výdavky, ktoré nespĺňali podmienku daňového výdavku podľa § 2 písm. i), j) nadväzne na § 19 ods. 2 písm. c), d), e) a l) a § 21 ods. 1 písm. a), e) a i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov a to z dôvodu, že tieto výdavky nesúviseli s príjmom daňového subjektu, ale súviseli s príjmom jeho obchodných partnerov - dodávateľov, s ktorými mal uzatvorenú zmluvu o vykonaní montážnických prác na rok 2013. Krajský súd poukázal na to, že cena práce bola uvedená dohodou podľa rozsahu a náročnosti práce minimálne však 6,00 eur na hodinu. V ďalšej časti zmluvy bolo uvedené, že objednávateľ zabezpečuje a hradí: náradie a spotrebný materiál, ubytovanie, prepravu osôb a materiálu týkajúceho sa stavebných prác upresnených objednávateľom, ochranné pomôcky (montérky), školenia (práce vo výškach, zdvíhacie zariadenia).

4. Podľa názoru krajského súdu žalobca nesprávne zaúčtoval výdavky (ubytovanie, používanie motorových vozidiel, telefónov, školenie) pre živnostníkov (nie zamestnancov a osôb, ktoré sú podľa Zákonníka práce považované za zamestnancov). Živnostník - fyzická osoba podnikateľ nemôže mať voči svojmu odberateľovi žiadne sociálne nároky. Ich vzťah je obchodný vzťah a je upravený na základe zmluvy. Živnostníci - podnikatelia vykonávajú v zmysle § 2 Obchodného zákonníka svoju podnikateľskú činnosť samostatne, vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť, za účelom dosiahnutia zisku. Napriek uzatvoreným zmluvám so živnostníkmi, k prefakturácii nákladov zo strany žalobcu nedošlo. Žalobca zahrnul do daňových výdavkov výdavky pre svojich subdodávateľov - živnostníkov, čím zákonom stanovené podmienky uznania týchto výdavkov ako daňových výdavkov nespĺnil. Ide o nedaňové výdavky (náklady) v zmysle § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z.

5. K poukazovaniu žalobcu na závery rozhodnutia Commissioners of Customs and Excise v. Redrow Group plc (1999) STC (rozhodnutie House of Lords, Veľká Británia), ktoré mali byť podľa jeho názoru aplikované na tento prípad, krajský súd poukázal na vyjadrenie žalovaného, že nešlo o totožný prípad, ale tento sa týkal cestovných náhrad z pohľadu dane z pridanej hodnoty.

6. Správny súd nesúhlasil s námietkou žalobcu, že postupoval v súlade s výkladom samotného žalovaného Finančného riaditeľstva SR. Z odpovede FR SR vyplýva, že výdavky môžu byť daňovým výdavkom iba v prípade splnenia podmienok daňového výdavku definovaného v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. V danom prípade predmetom zmluvného vzťahu je dodávka prác a všetky náklady súvisiace s jej zabezpečením znáša živnostník - dodávateľ. Od neho závisí, akým spôsobom si zabezpečí ubytovanie, dopravu, atď. Živnostník si môže náklady súvisiace s výkonom dohodnutej práce zohľadniť v dohodnutej odplate za vykonanie prác a uplatniť si ich vo svojich daňových výdavkoch.

7. Krajský súd tiež ustálil, že žalobca ako daňový subjekt si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku do ukončenia daňovej kontroly. Nepreukázal správcovi dane konkrétne materiálne výkony dodávateľov s naplnením uzatvorenej obchodno-dodávateľskej zmluvy. K čestným vyhláseniam dodávateľov uvádzaných žalobcom krajský súd uviedol, že podľa týchto vyhlásení, ak by žalobca prefakturoval dodávateľom náklady na cestovné, ubytovanie, školenia a ochranné pomôcky, tak

by dodávatelia o túto prefakturovanú čiastku zvýšili cenu svojich prác. Na všetkých čestných vyhláseniach bol uvedený jednotný dátum - 16.06.2016 - bez pravdivosti hodnovernosti prehlásenia osoby uvedenej v čestnom prehlásení a overení podpisu jednotlivcej osoby. Týmito vyhláseniami nebola žalobcom preukázaná ekonomická opodstatnenosť dodávateľsko-odberateľskej zmluvy. Čestné prehlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz.

8. Žalobcom navrhnuté vypočutie svedkov nebolo podľa názoru krajského súdu dôvodné, keďže zistený skutkový stav nebol sporný. Ich vypočutím by neboli zistené žiadne nové skutočnosti s vplyvom na výsledok daňovej kontroly. Sám žalobca potvrdil, že výdavky za ubytovanie, cestovné náklady, telefóny a ostatné výdavky nemali jeho dodávatelia zaúčtované vo svojom účtovníctve a zahrnul si ich do základu dane ako daňové výdavky kontrolovaný daňový subjekt. Dodávatelia - fyzické osoby podnikatelia si v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2013 uplatnili výdavky podľa § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov vo výške 40 % z úhrnu ich príjmov.

9. Pokiaľ žalobca poukázal na rozhodnutie FR SR č. 1668858/2016 zo dňa 03.11.2016 s tým, že existuje priamy súvis medzi posudzovaním z hľadiska DPH a z hľadiska dane z príjmov, krajský súd uviedol, že žalovaný v tomto rozhodnutí vyhovel námietke spoločnosti H. F. z dôvodu, že sám správca dane v rozhodnutí uviedol, že tovar bol použitý do vozidiel, ktoré využívali samostatne zárobkovo činné osoby na účely činností, ktorú vykonávali pre spoločnosť H. F., s.r.o., preto existuje preukázateľne bezprostredný súvis so zabezpečením zdaniteľných aktivít žalobcu a nárok na odpočítane dane aj z tých dodávok tovaru, ktoré využívali tretie osoby v zmluvnom vzťahu so žalobcom, pretože tieto dodávky súvisia s uskutočňovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu ako platiteľa. V danom prípade teda bola splnená hmotnoprávna podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov na odpočítanie dane. Avšak v tomto konkrétnom prípade tento záver nemožno aplikovať, keďže pri uplatňovaní daňových výdavkov je potrebné vychádzať z definície daňového výdavku podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z., keď daňovým výdavkom sa rozumie 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. Aj keď bolo v zmluve dohodnuté zabezpečenie a úhrada náradia a spotrebného materiálu, ubytovania, prepravy, ochranných pomôcok a školenia, z pohľadu dane z príjmov ide o daňové výdavky (náklady) živnostníka, nie o daňové výdavky (náklady) žalobcu. Zároveň správny súd argumentoval tým, že zo strany daňových orgánov nebolo možné posudzovať uplatnené daňové výdavky na účely dane z príjmu ako keby išlo o daň z pridanej hodnoty.

10. Podľa názoru krajského súdu uplatnené sporné výdavky sú nedaňovými výdavkami podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. V zmluvách boli nejasne a neurčito dohodnuté platobné podmienky. V dohodnutej zmluvnej cene práce na hodinu nebol uvedený žiadny iný odkaz na ďalšie zmluvy a dohody o prípadných ďalších nákladoch súvisiacich s vykonávaním dodávateľských prác pri realizácii zmluvy, ktoré mali súvisieť s dohodnutou cenou práce. Nebola dohodnutá výška súvisiacich nákladov v rámci dohodnutej ceny, a to suma hradená za ubytovanie, suma za poskytnutý telefón a telefónne hovory, v žiadnej zmluve nebolo uvedené poskytnutie motorového vozidla. Z uzatvorených zmlúv medzi žalobcom ako objednávateľom a dodávateľmi prác - živnostníkmi nebolo dohodnuté, že za účelom vykonania montážnických prác k ich podnikateľskej činnosti poskytne svoje motorové vozidlá, ktoré evidoval vo svojom obchodnom majetku, že bude uhrádzať nákup pohonných látok do týchto vozidiel, ako aj výdavky súvisiace s prevádzkou motorových vozidiel (opravy motorových vozidiel, diaľničné známky, nákupy pohonných látok mimo palivovej karty bez evidencie o spotrebe pohonných látok). Výúčtovanie spotreby pohonných látok preukázal žalobca evidenciou na základe nákupu pohonných látok podľa dodávateľských faktúr bez uvedenia motorového vozidla a osoby, ktorej bolo poskytnuté motorové vozidlo. Taktiež v zmluve nebolo uvedené, že na výkon podnikateľskej činnosti dodávateľov im poskytne telefóny, pričom výdavky s ich používaním si zahrnie do svojho základu dane. Rovnako školenia boli uskutočnené pre živnostníkov a v súvislosti s nimi si žalobca tieto výdavky uplatnil ako daňové.

11. Krajský súd poukázal na to, že nákup pohonných látok do jednotlivých motorových vozidiel zistil

správca dane podľa palivovej karty a dodávateľských faktúr Slovnaft, a.s. Bratislava, v ktorých bolo uvedené ŠPZ motorového vozidla, na ktoré bol uskutočnený nákup pohonných látok. Namietanú skutočnosť, že po predaji vozidla bola palivová karta využívaná na nákup pohonných látok do nového vozidla, ku ktorému ešte nebola vystavená príslušná palivová karta, žalobca nepreukázal, preto krajský súd považoval túto námietku za nedôvodnú. Ak žalobca namietal, že vozidlo EČV J. XXCO bolo počas celého roka v majetku žalobcu a bolo využívané na podnikateľské účely, krajský súd poukázal na to, že podľa vyjadrenia žalobcu na výkon jeho podnikateľskej činnosti používal v roku 2013 prenajaté motorové vozidlo s EČV J. M. na základe dohody zo dňa 02.01.2013 od R. F. (zápisnica č. 102911255/2016 zo dňa 11.04.2016). Všetky ostatné motorové vozidlá poskytol dodávateľom. Je teda otáznne, na koho podnikateľskú činnosť bolo používané vozidlo s EČV J. XXCO.

12. K namietaným telefónnym výdavkom mal súd preukázané, že telefóny s príslušnými telefónnymi číslami neboli zaradené do obchodného majetku žalobcu. Správca dane neuznal výdavky za telefónne služby z dôvodu, že boli používané jeho dodávateľmi, pričom žalobca nepreukázal súvislosť týchto nákladov s dosahovanými príjmami.

13. V súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. nie je prípustné, aby náklady svojich obchodných partnerov zahrňal daňový subjekt do svojich nákladov. Podstatnou charakteristikou daňovej uznateľnosti výdavku je skutočnosť, že ide o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom a zaúčtovaný v účtovníctve, ak zákon č. 595/2003 Z. z. neustanovuje inak. Výdavky súvisiace s výkonom ich činnosti si mali fyzické osoby zahrnúť do svojich výdavkov na základe prefakturácie žalobcu, alebo mali byť priamo znášané týmito fyzickými osobami podnikateľmi. Krajský súd poukázal tiež na to, že dodávatelia si v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2013 uplatnili výdavky podľa § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov vo výške 40 % z úhrnu príjmov.

14. K namietanému porušeniu § 24 Daňového poriadku krajský súd uviedol, že správca dane umožnil daňovému subjektu vyjadrovať sa a dopĺňať neúplné údaje. Dôkazom toho sú zápisnice o ústnych pojednávaniach. Doklady a dôkazy, na ktoré bol vyzvaný žalobca, a to na predloženie rozpisu vykonaných fakturovaných prác jednotlivými dodávateľmi a rozpisu vykonávaných odberateľských prác, ktoré mal žalobca fakturovať následne jednotlivým odberateľom, neboli predložené v priebehu daňovej kontroly. Žalobca, ako daňový subjekt, si tak nesplnil svoju dôkaznú povinnosť do ukončenia daňovej kontroly. Nepreukázal správcovi dane konkrétne materiálne výkony dodávateľov s naplnením uzatvorenej obchodno-dodávateľskej zmluvy.

15. Krajský súd nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu o porušení § 45 ods. 1 písm. c) a f) Daňového poriadku. Poukázal na to, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly priebežne správcom dane oboznamovaný so zistenými skutočnosťami z daňovej kontroly a jej výsledkom. Ku všetkým zisteným skutočnostiam sa daňový subjekt vyjadroval, čo je uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 102911255/2016 zo dňa 11.04.2016, v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 103282538/2016 zo dňa 06.06.2016 a v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 103415955/2016 zo dňa 28.06.2016. K zisteniam, ku ktorým sa nevedel žalobca vyjadriť v priebehu vykonávaného ústneho pojednávania, podal písomné stanoviská, ku ktorým sa správca dane vyjadril. Protokol z daňovej kontroly č. 103662722/2016 zo dňa 04.08.2016 obsahoval výsledok daňovej kontroly, vyhodnotenie dôkazov a uvedenie rozporu s právnymi predpismi k jednotlivým zisteniam. Žalobca vo svojich stanoviskách netrval na tom, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia k zisteniam správcu dane, ako to namietal v žalobe, preto správny súd uvedenú žalobnú námietku vyhodnotil ako bezpredmetnú.

16. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Namietal, že krajský súd založil svoje odôvodnenie len na opise skutkového stavu a citovaní zákonných ustanovení, pričom vlastnému odôvodneniu venoval minimálnu pozornosť. Správny súd sa nevysporiadal s rovnakým prípadom - rozhodnutím ESD Commissioners of Customs and Excise v.

Redrow Group plc (1999) STC (rozhodnutie House of Lords, Veľká Británia) ktoré poukazuje na to, že platiteľ má právo na odpočítanie aj z plnení pre jeho zamestnancov. Taktiež sa správny súd vôbec nevysporiadal s usmernením uverejneným na stránke Finančnej správy SR týkajúcim sa cestovných náhrad podnikateľa a SZČO. Preukázaný výdavok (vrátane cestovných náhrad) dodávateľa, je u odberateľa súčasťou ceny za poskytnutú službu, t. j. výdavkom, a je to daňový výdavok odberateľa. Zúčtované daňové výdavky za ubytovanie, výdavky spojené s užívaním motorových vozidiel, s používaním telefónov, so školením fyzických osôb - dodávateľov sťažovateľa, priamo súvisia s príjmami sťažovateľa.

17. Sťažovateľ namietal, že protokol o daňovej kontrole neobsahoval vyjadrenie k námietkam daňového subjektu. Správny súd sa v rozpore so zákonom vysporiadal s námietkou týkajúcou sa tvrdenia žalovaného, že mu neboli predložené podklady k subdodávkam. Sťažovateľ tvrdil, že si v priebehu kontroly aj vyrubovacieho konania splnil dôkaznú povinnosť, čo je možné zistiť z administratívneho spisu. Správny súd sa tiež nezaoberal nezrovnalosťou, že vozidlo J. XXXCO bolo v obchodnom majetku sťažovateľa a bolo využívané na podnikateľské účely.

18. Správny súd sa podľa sťažovateľa nedostatočne vysporiadal s námietkou existencie neodôvodnených rozdielov pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch. Poukázal na rozhodnutie FR SR č. 1668858/2016 z 03.11.2016, ktorým bol daňovému subjektu H. F. priznaný nárok na odpočítanie dane a priznané uplatnenie daňových výdavkov (PHM a doplnkového tovaru), ktoré boli použité do vozidiel samostatne zárobkovo činných osôb na účely ich podnikania, pričom tieto dodávali služby spoločnosti H. F. V tomto rozhodnutí FR SR priznalo právo na odpočítanie dane z tovarov u odberateľa, ktoré spotrebovali jeho dodávateľa, ak medzi nimi existoval zmluvný vzťah.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na to, že námietky sťažovateľa sa v podstate zhodujú s jeho žalobnými námietkami a s tými sa žalovaný vysporiadal vo svojom vyjadrení k žalobe z 20. októbra 2017. Dôvody sťažovateľa považoval za neopodstatnené a preto navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).

21. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správca dane, ktorým správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013 v sume 14 455,61 eura.

22. Daňové orgány dospeli k záveru, že sťažovateľ si v rozpore s § 2 písm. i) a j) nadväzne na § 19 ods. 2 písm. c), d), e) a l) a § 21 ods. 1 písm. a), e) a i) zákona č. 595/2003 Z.z. uplatnil medzi výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov výdavky, ktoré vznikli fyzickým osobám podnikateľom, s ktorými mal sťažovateľ (ako objednávateľ) uzatvorenú zmluvu o vykonaní montážnických prác na rok 2013 (na stavbách DAIDO METAL Brno, TORAJ Prostějov, DKI Žilina, SACHS v Trnave, SUNGWOO 3 Ostrava a iných prác upresňovaných priebežne objednávateľom), pričom išlo o výdavky za ubytovanie v inom mieste ako miesto, v ktorom sa pravidelne vykonávala činnosť, úhrady za školenia absolvované jeho dodávateľmi, výdavky za telefónne hovory, ktoré boli využívané inými fyzickými osobami, výdavky na spotrebované pohonné látky a výdavky súvisiace s prevádzkou motorových vozidiel, ktoré sťažovateľ poskytol obchodným partnerom, nákup pohonných látok aj do motorových vozidiel, ktoré daňový subjekt vyradil z obchodného majetku a nepoužíval ich na účely podnikateľskej činnosti, nákup pohonných látok do motorových vozidiel, ktorých vlastníkom boli dodávateľa sťažovateľa.

23. Podľa ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku 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.

24. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

25. 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.

26. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. Podľa § 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhnúť dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia.

32. Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

33. Podľa § 45 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k

zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia.

34. Podľa § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

35. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správcu dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správcu dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

36. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

37. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. sa na účely tohto zákona daňovým výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

38. Podľa § 2 písm. j) zákona č. 595/2003 Z.z. sa na účely tohto zákona 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.

39. Podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z. pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11 alebo 14, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

40. Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z. výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

41. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. 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 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.

42. Podľa § 19 ods. 2 písm. c) zákona č. 595/2003 Z.z. daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone sú výdavky (náklady) na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie.

43. Podľa § 19 ods. 2 písm. d) zákona č. 595/2003 Z.z. daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú cestovné náhrady do výšky, na ktorú vzniká nárok podľa osobitných predpisov, /15/ a vreckové pri zahraničnej pracovnej ceste poskytované podľa osobitného predpisu /87a/. Odkaz pod číslom /15/ a /87a/ znie: zákon č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov.

44. Podľa § 19 ods. 2 písm. e) zákona č. 595/2003 Z.z. daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú výdavky (náklady) daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 vynaložené v súvislosti s činnosťou vykonávanou v inom mieste, ako je miesto, v ktorom činnosť pravidelne vykonáva, najviac vo výške, aká je ustanovená pre zamestnancov podľa osobitného predpisu (87) a to na stravovanie, ubytovanie, cestovné dopravnými prostriedkami a nevyhnutné výdavky spojené s pobytom v tomto mieste. Odkaz pod číslom (87) znie: zákon č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov.

45. Podľa § 19 ods. 2 písm. l) zákona č. 595/2003 Z.z. daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone sú výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky.

46. Podľa § 21 ods. 1 písm. a), e) a i) zákona č. 595/2003 Z.z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23), výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi, výdavky (náklady) na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p).

47. V prejednávanej veci je sporné, či daňový subjekt môže do daňových výdavkov zahrnúť výdavky svojich obchodných partnerov, s ktorými má uzatvorený dodávateľský zmluvný vzťah na dodanie montážnych prác, pričom zmluvne si daňový subjekt ako objednávateľ dohodol hodinovú odmenu s dodávateľmi, ktorými sú samostatne zárobkovo činné osoby.

48. Daňovým výdavkom je výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak zákon neustanovuje inak. Najvyšší súd preto poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako daňový výdavok, musí v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. okrem iných podmienok súvisieť s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov daňovníka.

49. Výdavky obchodných partnerov sťažovateľa (na ubytovanie, pohonné hmoty, školenia, telefonovanie...) bezprostredne súvisia - sú v príčinnej korelácii s príjmami týchto osôb (ktorým tieto výdavky aj reálne vznikli). Výdavok, ktorý v tejto veci súvisel s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov sťažovateľa, bola dohodnutá odmena, ktorú sa sťažovateľ zmluvne zaviazal zaplatiť za dodanie prác. Sťažovateľ si ako daňový výdavok uplatňoval výdavky fyzických osôb, ktoré neboli so sťažovateľom v pracovnoprávnom pomere, a teda ich výdavky súvisiace s vykonávaním prác pre sťažovateľa nemožno považovať za výdavky sťažovateľa na účely dane z príjmov. Fyzické osoby, ktorých výdavky si sťažovateľ uplatnil ako svoj daňový výdavok, boli so sťažovateľom v obchodnom partnerskom vzťahu, pričom zmluvne dohodnutý „výdavok“ sťažovateľa v rámci tohto obchodného vzťahu bola cena za dodané práce. Obchodní partneri sťažovateľa konali samostatne, vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť a za účelom dosiahnutia zisku. Nimi vynaložené náklady súviseli s dosiahnutím ich príjmov.

50. V rámci dohodnutej ceny dodaných prác nebola dohodnutá výška súvisiacich nákladov, a to suma hrazená za ubytovanie, suma za poskytnutý telefón a telefónne hovory, v žiadnej zmluve nebolo uvedené poskytnutie motorového vozidla. V dohodnutej zmluvnej cene práce na hodinu nebol odkaz na prípadné ďalšie náklady, ktoré mali súvisieť s dohodnutou cenou práce. Sťažovateľ nepreukázal, že uplatnené sporné daňové výdavky (výdavky jeho obchodných partnerov) boli zahrnuté do dohodnutej ceny práce (fakturovanej sťažovateľovi jeho obchodnými partnermi). Daňovo uznateľný výdavok musí spĺňať podmienku vecnosti, musí ísť o výdavok súvisiaci s predmetnom podnikaní daňového subjektu a výšku výdavku takto účelovo vynaloženého je povinný daňový subjekt preukázať.

51. Najvyšší súd poukazuje aj na to, že jednotliví obchodní partneri si uplatňovali výdavky podľa § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z.z. vo výške 40% z úhrnu príjmov. Náklady, ktoré sťažovateľ účtoval vo svojom účtovníctve do daňových výdavkov za obchodných partnerov - ubytovanie, školenia, telefóny, nákup pohonných látok a výdavky pri používaní motorových vozidiel súviseli s ich podnikateľskou činnosťou a tieto si mali premietnuť do ceny poskytnutej služby a následne mali byť fakturované sťažovateľovi. Tým, že dodávatelia si uplatňovali výdavky podľa § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z.z. vo výške 40% z úhrnu príjmov z podnikania, alebo príjmov z inej samostatnej zárobkovej činnosti, tieto výdavky za ubytovanie, cestovné náklady, školenie a ostatné súvisiace výdavky mali touto formou zohľadnené vo výške zákonom stanoveného limitu, teda 40% z príjmov uvedených v § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona.

52. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na rozhodnutia, ktoré mali byť podľa jeho názoru aplikované na prejednávajúcu vec, najvyšší súd uvádza, že obe sa týkali dane z pridanej hodnoty. Nemožno zamieňať podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a podmienky na uplatnenie daňových výdavkov na účely dane z príjmu. Ide o dva odlišné druhy daní, upravené samostatnými právnymi predpismi, v ktorých sú autonómne definované jednotlivé zákonné podmienky a kritériá posudzovania jednotlivých nárokov, ktoré nemožno zamieňať, či analogicky aplikovať, keď sa jednotlivé právne inštitúty či definície nezhodujú. Na okraj k tomu najvyšší súd ešte poznamenáva, že rozhodnutie Commissioners of Customs and Excise v. Redrow Group plc (1999) STC (rozhodnutie House of Lords, Veľká Británia) nie je rozhodnutím Súdneho dvora EÚ (sťažovateľ ho označil ako „prípád ESD“).

53. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že protokol o daňovej kontrole neobsahoval vyjadrenie správcu dane k námietkam daňového subjektu, najvyšší súd poukazuje na to, že v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku sú námietky, resp. vyjadrenia daňového subjektu súčasťou protokolu len na jeho návrh, a až od tejto skutočnosti následne závisí, či protokol obsahuje vyjadrenia správcu dane k tvrdeniam daňového subjektu, a to len v takej miere, aby bola naplnená zákonná požiadavka (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku), že protokol z daňovej kontroly má obsahovať výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; teda nie je povinnosťou správcu dane reagovať v protokole na každé vyjadrenie daňového subjektu. Najvyšší súd z predloženého administratívneho spisu nezistil, či a ktoré konkrétne vyjadrenia žiadal sťažovateľ uviesť do protokolu, a sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neoznačil žiadne svoje podanie (či už písomné alebo ústne do zápisnice), v ktorom by o takýto úkon požiadal.

54. Ako vyplýva z uvedeného, po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania, ktoré mu predchádzalo, v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti, dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol. Kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú preto kasačný súd podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

55. O trovách kasačného konania rozhodol najvyšší súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že sťažovateľovi právo na ich náhradu nepriznal, nakoľko v tomto konaní nemal úspech (§ 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) a u žalovaného nezistil existenciu zákonného dôvodu na ich priznanie (§ 168 Správneho súdneho poriadku).

56. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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