

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/82/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200228
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200228.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a prof. JUDr. PhD. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): TOPNAD, a. s., Pod kalváriou 4602/72A, Topoľčany, IČO: 36 528 978, právne zastúpeného JUDr. Jurajom Gajdošikom, advokátom, so sídlom Miletičova 23, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica IČO 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100545901/2020 zo dňa 27. 02. 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/71/2020- 170 zo dňa 26. januára 2022, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/71/2020-170 zo dňa 26. januára 2022 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100545901/2020 zo dňa 27. 02. 2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 102182007/2019 zo dňa 17. septembra 2019 sa z r u š u j e a v e c s a v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/71/2020-170 zo dňa 26. januára 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100545901/2020 zo dňa 27. 02. 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 102182007/2019 zo dňa 17.09.2019, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel v sume 19.800,00 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 (daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 31. 07. 2015 v sume 252.059,35 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 271.859,35 eur a rozdiel dane v sume 19.800,- eur). Účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že predloženie faktúry je len jednou z podmienok uplatnenie výdavkov (nákladov) v súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“ alebo „zákon č. 595/2003 Z. z.“), ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa.

3. Správny súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že správca dane a žalovaný sa ustanoveniami zákona o dani z príjmov dôsledne riadili. Podľa správneho súdu nárok daňovníka (žalobcu) na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, teda musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka (žalobcu) na uznanie uplatnených výdavkov. Zákonodarca požaduje, aby daňovník preukázal existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom stanovené. Žalobca by si mohol uplatniť výdavky (náklady) v prípade dodávky plnenia, ktoré mu mal dodať ním deklarovaný poskytovateľ služby ako dodávateľ, t. j. FLER spol. s r.o. S poukazom na označenie predmetu plnenia na faktúrach, bolo i podľa názoru súdu potrebné vykonať dokazovanie, ktoré správca dane v potrebnom rozsahu i vykonal, a to vyžiadaním listinných dokladov, výsluchom štatutárneho zástupcu žalobcu, svedkov, resp. i preverovaním ďalších spoločností, ktoré sa mali (mohli) na plnení poskytnutom žalobcovi podieľať.

4. Následne správny súd uviedol, že z výpovedí svedkov bolo zrejmé, že tieto sa nevedeli konkrétne vyjadriť k obchodnému vzťahu medzi spoločnosťou FLER a žalobcom. Potvrdenie spolupráce a vystavenie faktúry ešte nepotvrďuje dodanie tam uvedenej služby/reklamy žalobcovi zo strany dodávateľa. Dôkazom o dodaní plnenia zo strany dodávateľa nie je ani CD nosič, ktorý bol správcovi dane prezentovaný dňa 19.04.2018. Konateľ právneho nástupcu dodávateľa (Pavel Sedlák) nevyhlásil spoluprácu dodávateľa so žalobcom s tým, že s odstupom času už nie je možné predložiť dokumentáciu a správcu dane odkázal na verejne dostupné informácie.

5. Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že spoločnosti FLER, Moiled s.r.o. a GO4IT s.r.o. v zdaňovacom období október 2014 deklarovali obchodovanie len medzi nimi navzájom, čo nasvedčuje existencii obchodného reťazca, čo konštatovali aj daňové orgány vo svojich rozhodnutiach. Zároveň spoločníkom spoločností FLER, SAMOS SLOVAKIA s.r.o., Moiled s.r.o., LesSem s.r.o., JKH PLUS s.r.o. je, resp. bola spoločnosť EC4B INTERNATIONAL INC.

6. Žalobca podľa správneho súdu vierohodne nepreukázal že tieto nepotvrdzujú dôvodnosť vystavenia faktúr pre žalobcu ako odberateľa, predmetom ktorých malo byť dodanie služby s označením „reklamný banner B7 300x300 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu www.netky.sk mesiace január až september 2015“. Samotná faktúra a ani samotné dodanie služieb fakturovaných predmetnou faktúrou nie sú sami o sebe dôkazom o tom, že fakturované služby boli žalobcovi dodané dodávateľom uvedeným na faktúre. Správca dane v predmetnej veci vykonal rozsiahle dokazovanie a rozsiahlo popísal jednotlivé vykonané dôkazy, tieto vyhodnotil, uviedol, aké skutočnosti z nich zistil a aké skutkové závery z nich vyvodil a rovnako postupoval i žalovaný. Všetky zhromaždené podklady predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane.

7. Základom rozhodnutia správcu dane ako i rozhodnutia žalovaného je zistenie, že vykonaným dokazovaním nebola preukázaná existencia obchodného vzťahu medzi spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom v kontrolovanom období január až september 2015, teda nebolo preukázané dodanie plnenia v zmysle faktúr uvedených vyššie. Žalobca v konaní nepreukázal, že plnenie (poskytnutie služieb) deklarované predmetnými faktúrami bolo reálne uskutočnené a poskytnuté práve spoločnosťou FLER spol. s r. o. Pokiaľ nebolo preukázané, že obchod deklarovaný predmetnými faktúrami bol reálne uskutočnený tak, že fakturované plnenie žalobcovi skutočne poskytol práve ten dodávateľ, ktorý je uvedený na daných faktúrach, nebol preukázaný výdavok (náklad) v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, v dôsledku čoho bol žalobcovi zvýšený základ dane v zmysle § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov. Rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil, je i podľa názoru súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci.

8. Správny súd ďalej uviedol, že žalovaný a ani správca dane v administratívnom konaní nespochybňovali tú skutočnosť, že služby boli žalobcovi dodané. Na základe vykonaného dokazovania však dôvodne konštatovali, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia žalobcovi práve spoločnosťou FLER spol. s r. o., a teda nebola preukázaná dôvodnosť uplatnenia daňových výdavkov (nákladov) na základe uvedených faktúr. Z ust. § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže uplatniť výdavok (náklad) ako daňový výdavok (náklad), pričom základnou podmienkou je, aby išlo o služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym

dodávateľom. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného daňového výdavku (nákladu) bolo vychádzať nielen z formálnej stránky daňového dokladu (faktúry) predloženého žalobcom, ale aj zistiť, či tento doklad i po materiálnej stránke je odrazom skutočností, ktoré deklaruje, teda okrem iného i to, či tam uvedené plnenie dodal tam uvedený dodávateľ. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca plnenie (službu) v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ju získal, pokiaľ skutkové zistenia správcu dane získané vykonaným dokazovaním (46., 47. a 48. bod tohto rozsudku) nepreukazujú tvrdenie žalobcu o tom, že predmetné plnenie mu dodala ním uvádzaná spoločnosť. V prípade, ak si žalobca uplatňuje daňové výdavky (náklady) v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, je potrebné, aby preukázal splnenie podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku ustanovené zákonom.

9. K povinnosti unesenia dôkazného bremena na strane žalobcu, správny súd uviedol, že splnenie podmienok na úpravu základu dane z príjmov jeho znížením o daňové výdavky preukazuje daňovník, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané, čo zreteľne vyplýva z platnej právnej úpravy. Možno tak súhlasiť so záverom žalovaného, že na to, aby mohol byť výdavok uznateľný za daňový výdavok, musí byť splnená podmienka preukázateľnosti stanovená v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z.

10. Pokiaľ daňovník v daňovom priznaní znížil základ dane z príjmov o daňové výdavky, z princípu preukázateľnosti podľa § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19, § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. vyplýva, že musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na takúto úpravu základu dane vzniklo. Dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane až vtedy, ak bolo daňovníkom preukázané, že daňové výdavky daňovníka preukázateľne vznikli a to tak, ako ich vznik deklaruje daňovník, a teda nie je sporná deklarovaná existencia nákladu vynaloženého daňovníkom na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie zdaniteľných príjmov.

11. Správny súd ďalej uviedol, že podstatná pre rozhodnutie správcu dane ako i žalovaného v tejto veci bola skutočnosť, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie výdavkov (nákladov) v rámci dane z príjmov, pričom ich splnenie nebolo preukázané. Preverovaním žalobcom tvrdných obchodných transakcií v roku 2015 na základe ním predložených dokladov - faktúr správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia (dodávka reklamy) sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na žalobcom predloženej faktúre, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania okrem týchto faktúr, resp. dokladov o ich úhradách, nebol správcovi dane predložený žiadny dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na uplatnenie daňového výdavku (nákladu). Predložený CD nosič, na základe ktorého daňové orgány uznali dodanie plnenia žalobcovi, nie je dôkazom o tom, že dodanie realizovala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ.

12. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si daňového výdavku (nákladu), musí byť schopný preukázať reálnosť predmetného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie tvrdného obchodu medzi dodávateľom v zmysle predloženej faktúry a ním.

13. Podľa správneho súdu sa žalobca mylí, keď tvrdí, že svoje dôkazné bremeno zvládol tým, že predložil zmluvu o reklame, faktúru, doklady o úhradách a CD nosiče, a tým svoje dôkazné bremeno vyčerpал, pretože uvedené tvrdenie nemá oporu v § 24 daňového poriadku. Pokiaľ si daňovník (žalobca) uplatňuje daňové výdavky, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že išlo o jeho výdavky spojené s udržaním alebo dosahovaním príjmov. Žalobca sa mylí aj v tvrdení, že bolo povinnosťou orgánov správy daní preukázať, že skutočnosti deklarované žalobcom predloženými dokladmi/dôkazmi nie sú pravdivé, pretože toto tvrdenie nemá oporu v § 24 daňového poriadku.

14. Výdavok na reklamu je daňovým výdavkom len vtedy, ak je vynaložený na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného

označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia jeho príjmov, čo vyplýva z § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov. Reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty (t. j. tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochrannú známku, označenie pôvodu výrobku, iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním) na trhu (§ 2 ods. 1 písm. a), b) zákona o reklame). Žalobca tvrdil, že sporné výdavky, ktoré vynaložil na reklamu dostatočne preukázal svojím účtovníctvom. Zo strany dodávateľa - spoločnosti FLER spol. s r. o. neboli predložené žiadny dôkazy, nakoľko dňa 26. 04. 2017 zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s.r.o., ktorá bola nekontaktná, na adrese sídla neznáma.

15. Na základe uvedeného dospel správny súd k záveru, že pokiaľ boli dôkazy predložené žalobcom a získané v priebehu administratívnej kontroly a vyrubovacieho konania vyhodnotené takým spôsobom, že nimi nebolo preukázané, že dodané reklamné služby boli reklamou žalobcu, pretože žalobcu, ani predmet jeho podnikania nijakým spôsobom nepropagovali, ani nezviditeľňovali, bolo takéto vyhodnotenie predložených dôkazov a z nich prijaté skutkové závery v súlade s ich obsahom. Z týchto správnych skutkových záverov vyvodili orgány správy daní správny záver, že žalobca nepreukázal, že deklarované výdavky na reklamu sú daňovými výdavkami v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, pretože nepreukázal, že boli vynaložené na účel vymedzený v § 19 ods. 2 písm. k) tohto zákona a že boli vynaložené v súvislosti s jeho zdaniteľným príjmom, a teda, že zvyšujú výsledok hospodárenia žalobcu v preverovanom zdaňovacom období, ktorý má vplyv na výšku dane z príjmov. To znamená, že žalobná námietka nesprávne zisteného skutkového stavu veci, ani žalobná námietka nesprávneho právneho posúdenia veci nebola dôvodná.

16. Obchod s deklarovaným dodávateľom, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti. Ďalej uviedol, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27. 09. 2007 Teleos a i. C-409/04 Zb. body 65 a 68; Netto Supermark, bod 24, ako aj zo dňa 21. 12. 2011 Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 bod 25). Určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Mahagében Kft. a Pétér Dávid, Vikingo). Žalobcovi tak možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera. Zo žiadneho vyjadrenia žalobcu nevyplýva, že by si preveroval svojho obchodného partnera, či je dôveryhodný z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní a preukazovania reálneho nadobudnutia a dodania služieb, resp. tovarov. Bývalý konateľ dodávateľa Peter Vince síce tvrdil, že zdaniteľný obchod prebehol, no nepredložil o deklarovanom obchode žiadne dôkazy a nevedel o ňom podať potrebné informácie. Rovnako sa konkrétne nevedeli vyjadriť ani štatutárni zástupcovia žalobcu, ani zamestnanec spoločnosti žalobcu. Zároveň skutočnosť, že tvrdenia zástupcov žalobcu a svedka Petra Vinceho nebolo možné overiť v účtovnej evidencii nástupníckej spoločnosti, nemožno pričítať na vrub správcu dane. Daňové orgány preverujú len správnosť výšky daňovými subjektami priznanej daňovej povinnosti ale nezisťujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali, pretože toto je dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý si uplatnil daňový výdavok (náklad). Nie je povinnosťou správcu dane presne označiť subjekt, od ktorého žalobca alebo jeho dodávateľ deklarované plnenie v skutočnosti nadobudol.

17. Z uvedeného podľa názoru správneho súdu vyplývalo, že žalobca nevynaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho obchodného partnera, s ktorým začal obchodovať už v apríli 2014 po pomerne krátkej dobe jeho existencie (od 26. 11. 2013, kedy bol zapísaný do obchodného registra) a pôsobenia na trhu. Žalobca nepredložil v rámci daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žiadne dôkazy o tom, akým spôsobom si overoval obchodného partnera, najmä vzhľadom na jeho pomerne krátke obdobie pôsobenia na trhu, nepredložil žiadne dôkazy o overovaní tvrdenej cenovej výhodnosti dodávateľa, žiadnu cenovú ponuku, pričom v tomto smere nepostačuje ničím nepodložené tvrdenie o vysokej cene plnenia od iného subjektu.

18. K námietke spočívajúcej v tom, že žalovaný neuviedol relevantné dôvody a zistenia, na základe ktorých by žalobca vedel alebo mohol vedieť o údajnom podvodnom konaní svojho dodávateľa správny súd uviedol, že rozhodnutia daňových orgánov v predmetnej veci jednoznačne vychádzajú z toho, že nebolo preukázané reálne dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi, preto nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

19. Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani ďalšiu námietku žalobcu o tom, že daňové orgány nepreukázali, s akými komoditami, resp. službami mal údajný obchodný reťazec spoločností obchodovať. Tvrdenie o existencii obchodného reťazca daňové orgány vyvodili z kontrolných výkazov spoločností FLER spol. s r. o., Moiled s.r.o. a GO4IT s.r.o. CEROME s.r.o. a Nenostar s.r.o. na základe zistení, že spoločnosť FLER spol. s r. o. si v zdaňovacom období január až september 2015 (ako i v ďalších kontrolovaných obdobiach) uplatnila odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti Moiled s.r.o. ako dodávateľa a táto spoločnosť si v uvedenom zdaňovacom období (rovnako ako i v ďalších kontrolovaných obdobiach) uplatnila odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti CEROME s.r.o. ako dodávateľa, pričom táto si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe faktúr od spoločnosti Nenostar s.r.o. Vzhľadom na následné zmeny, ktoré nastali v uvedených spoločnostiach (47. bod tohto rozsudku) nebolo možné, aby správca dane zadovážal faktúry od týchto spoločností (i keď sa o to v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania pokúsil), z ktorých by bol zrejmý predmet obchodovania medzi nimi.

20. Záverom dodal, že dôvodom neuznania uplatnených výdavkov (nákladov) na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie 2015 nie je skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ nemal dostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na poskytnutie služby (ako to je vo veci rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-610/19) alebo žeby neboli dodržané predpisy v oblasti účtovníctva. Dôvodom neuznania uplatneného výdavku (nákladu) na dani z príjmov, bola celkom jednoznačne skutočnosť, že žalobca nepreukázal reálnosť dodania fakturovaných prác zo strany deklarovaného dodávateľa. Taktiež sa nestotožnil s právnym posúdením iného senátu správneho súdu v obdobnej veci (zdaňovacie obdobie január 2015) totožných účastníkov, sp. zn. 26S/22/2020, v ktorej správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

21. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP a žiadal aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že vyčerpal všetky dôkazné možnosti na jeho strane a v rámci nich preukázal dodanie služby deklarovaným dodávateľom, pričom jedným zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho konania, ako aj konania o správnej žalobe bolo, že predmetná služba sťažovateľovi bola dodaná. Sťažovateľ mal za to, že predložil všetky dôkazy a vysvetlenia (faktúry, zmluvy CD-nosiče, vyjadrenia a pod.), ktoré od neho možno požadovať a bez ďalšieho potvrdili existenciu obchodného vzťahu s dodávateľom. Všetky zúčastnené strany zároveň potvrdili existenciu obchodného vzťahu a dodanie služby.

23. Poukázal na osobitný charakter dodanej služby (internetová reklama na portáli netky.sk), ktorá je v zásade výsledkom tvorivej duševnej činnosti fyzických osôb, ktorej kreovanie sa deje v elektronickom prostredí a pre akéhokoľvek odberateľa je objektívne nemožné zistiť, ktorá konkrétna osoba vytvorila a dodala predmetnú službu. Pre tento typ služby je dôležitý výsledok, ktorý nebol spochybnený. Sťažovateľ ak postupoval obozretne, keď dohodol podmienky spolupráce s dodávateľom tak, že úhrada za plnenie bola dohodnutá vždy až po dodaní služby, pričom podkladom k fakturácií bol vždy sumárny doklad s článkami za dané obdobie, pri ktorých bola reklama. Mal tak za to, že splnil všetky podmienky na uznateľnosti výdavkov (predmetných služieb) podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. a to tým, že preukázal :

a) že tieto boli vynaložené na zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (esenciálny

účel reklamy), pričom mal zato, že túto podmienku žalovaný a rovnako ani správca dane nespochybňovali,

b) preukázanie reálnej existencie vynaloženia výdavkov za dodané služby a to ako existenciou materiálneho plnenia (potvrdené dodávateľom a odberateľom a v konečnom dôsledku nespochybné žalovaným resp. správcom dane) a úhradou týchto výdavkov (predloženie faktúr, dokladov o zaplatení). Nie je možné, aby sťažovateľ preukázal dodanie služby inak ako to už urobil.

24. Podľa sťažovateľa je nesprávne právne posúdenie správneho súdu, podľa ktorého musí daňový subjekt uplatňujúci daňový výdavok preukázať materiálne plnenie od deklarovaného dodávateľa a to aj vtedy, ak týmto plnením disponuje a predloží k tomu faktúru a až potom prechádza na správcu dane dôkazné bremeno a teda nejde o prípad, kedy by sťažovateľ vyčerpal svoje vlastné dôkazné bremeno. Je zmätočným tvrdením správneho súdu, že na jednej strane daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb od určitého dodávateľa a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane, no na druhej strane tvrdí, že kasačný sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a to aj napriek tomu, že existencia materiálneho plnenia nebola spochybnená a faktúra s prílohami bola predložená. Zároveň obe strany obchodu (odberateľ aj dodávateľ) potvrdili existenciu obchodu a z nich vyplývajúcich plnení. Správny súd pritom konštatoval, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal a preto nie je možné požadovať od sťažovateľa informácie, ktoré by mali obsahovať výrobné, obchodné a iné odborné postupy dodávateľa.

25. Pokiaľ teda správca dane spochybňuje dodávateľa plnenia a to napriek tomu, že existencia materiálneho plnenia je nepochybná spolu so zodpovedajúcou faktúrou, je dôkaznou povinnosťou správcu dane tieto pochybnosti preukázať. Skutočnosť, že dôkazné bremeno prešlo na správcu dane pritom v protokole z daňovej kontroly priznal samotný správca dane. Podľa názoru sťažovateľa, správca dane tvrdenie o nedodaní služby zo strany deklarovaného dodávateľa ničím nepodložil a vyjadril o nich len svoje pochybnosti. Sťažovateľ postupoval štandardne pri realizácii obchodu, ktorý nebol jeho hlavným predmetom činnosti a overil si svojho dodávateľa v registri daňových dlžníkov ako aj v registri, z ktorého vyplynulo, že u spoločnosti FLER nie dôvod na zrušenie registrácie pre DPH. V čase uzatvorenia obchodu so spoločnosťou FLER, spol. s r.o. nebola táto spoločnosť hodnotená ako negatívny subjekt, neevidovali ho v žiadnych registroch neplatičov, subjektov s dôvodmi na zrušenie registrácie DPH a podobne. Je teda zrejmé, že si sťažovateľ preveril svojho dodávateľa v rozumnej a primeranej miere v súlade s jeho možnosťami štandardnej obchodnej spoločnosti.

26. Taktiež poukázal na skutočnosť, že na výrobu reklamy a jej umiestnenie sa nevyžaduje žiadne „špeciálne povolenie“ alebo vzdelanie. Živnosť „reklamné služby“ je voľnou živnosťou, na získanie ktorej sa nevyžaduje žiadne vzdelanie alebo prax. Nebolo teda objektívne možné zo strany sťažovateľa preveriť u dodávateľa reálne nadobudnutie a dodanie služieb dodávateľom. Ohľadne tvrdenia súdu, že si dodávateľa nepreveroval, ani jeho cenovú výhodnosť sťažovateľ uviedol, že cena medzi nezávislými osobami nie je nijako regulovaná a oblasť nákladovej rentability je plne v kompetencii podnikateľského subjektu. Stanovisko k cenovej ponuky je súčasťou zápisnice o ústnom pojednávaní.

27. Podľa sťažovateľa je nepochopiteľnou argumentácia správneho súdu, že v prípade, že nebolo preukázané plnenie zo strany deklarovaného dodávateľa, v takom prípade nie je potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní. Napadnutý rozsudok je tak v rozpore so závermi Súdneho dvora EÚ v rozsudku vo veci Vikingo, C-610/19, a to najmä, že

- skutočnosť, že dotknutý tovar nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov a
- správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu ... daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby,

disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi; (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).

28. Kasačnému sťažovateľovi je zrejmé, že právne závery uvedené v rozhodnutí C-610/19 sa primárne vzťahujú na problematiku odpočtu DPH, ale vzhľadom na závery, na ktorom je založené napadnuté rozhodnutie, sú aplikovateľné aj na posudzovaný prípad. Podľa sťažovateľa pri existujúcom plnení je možné odoprieť právo na odpočítanie dane len ak sa preukáže, že vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím týchto služieb zúčastní transakcie, ktorá je súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt na vstupe alebo na výstupe v tomto dodávateľskom reťazci. Správca dane a ani žalovaný (a napokon ani správny súd) nekonštatovali existenciu objektívnych okolností, ktoré by preukazovali, že sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť o daňovom podvode.

29. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

30. Prejednávaná vec bola dňa 01.08.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4 sp. zn.: 4SfK/82/2022, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

32. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/71/2020- 170 zo dňa 26. januára 2022, ktorý postupom podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100545901/2020 zo dňa 27. 02. 2020, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správca dane č. 102182007/2019 zo dňa 17.09.2019, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel v sume 19.800,00 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 (daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 31. 07. 2015 v sume 252.059,35 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 271.859,35 eur a rozdiel dane v sume 19.800,- eur). Účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

33. Z administratívneho spisu vyplývalo, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí č. 102182007/2019 zo dňa 17.09.2019 na základe výsledkov z vykonanej daňovej kontroly z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 - september 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015 (v časti daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015) určil položky zvyšujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami, pričom išlo o faktúry dodávateľa - spoločnosti FLER spol. s r.o., pričom išlo faktúry č. 3001201503 zo dňa 30. 01. 2015, č. 2702201502 zo dňa 27. 02. 2015, č. 3103201504 zo dňa 31. 03. 2015, č. 3004201507 zo dňa 30. 04. 2015, č. 2905201511 zo dňa 29. 05. 2015, č. 3006201505 zo dňa 30. 06. 2015, č. 3107201512 zo dňa 31. 07. 2015, č. 3108201505 zo dňa 31. 08. 2015, č. 3009201513 zo dňa 30. 09. 2015, všetky znejúce na sumu 12.000,- eur, z toho DPH 20 % - 2.000,- eur, s predmetom fakturácie „Reklamný banner B7 300x200 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu www.netky.sk, za mesiace január až september 2015“. Správca dane považoval uplatnený výdavok (náklad) za reklamno-propagačné služby uvedené v predmete faktúr v rozpore s ustanovením § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov a to z dôvodu nepreukázania, kým boli služby uvedené na faktúrach dodané a či boli dodané tak, ako je uvedené na faktúrach. V súlade s ustanovením § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov sa výsledok hospodárenia pri zisťovaní dane upravuje (zvyší) za zdaňovacie obdobie kalendárny rok 2015

na základe preukázaných zistení a dôkazov o sumu 90.000,- eur. Voči uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

34. 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. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

35. 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.

36. 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.

37. Podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných 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.

42. Podľa § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena,

ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka.

43. 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,...

44. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného (za zdaňovacie obdobie roka 2014) rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 3Sfk/90/2022 zo dňa 27. septembra 2023, ktorým kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Keďže sa kasačný senát rozhodujúci v tejto veci stotožnil s právnym posúdením v predmetnom konaní a zároveň išlo o obdobnú vec s totožnými kasačnými námietkami, v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/90/2022 zo dňa 27. septembra 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

15. Vo vzťahu k účelu a dôvodnosti vynaloženia daňového výdavku na reklamu, tieto ani daňové orgány, ani správny súd neskúmali. Správny súd síce konštatoval, že sťažovateľ nepreukázal účel výdavkov na reklamu v zmysle § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmu, avšak neuviedol konkrétne dôvody, pre ktoré by bolo možné považovať takýto daňový výdavok za neoprávnený.

16. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia daňových výdavkov je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal (listinne a v prípade vznesených dôvodných pochybností aj inými dôkazmi) vynaloženie/vznik daňových výdavkov, resp. či takýto výdavok skutočne vznikol (nestačí pritom len realizácia platby). Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf 45/2015 zo dňa 26. januára 2017, sp. zn. 5 Sžf 60/2015 zo dňa 28. februára 2017).

17. Kasačný súd v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) poukazuje na to, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve a len k preukázaniu týchto podmienok. Rovnako aj vznášanie pochybností správcovi dane musí byť smerované k spochybneniu splnenia predmetných podmienok. Všetky vyššie uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť. Podmienky uplatnenia daňového výdavku buď objektívne sú alebo nie sú dané.

18. Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni plne harmonizovanou daňou, na rozdiel od dane z pridanej hodnoty. Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice o DPH). Preto rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice o DPH nie je uplatniteľná v oblasti rozhodovania o dani z príjmov.

(II) K miere zaťaženia daňového subjektu (sťažovateľa) dôkazným bremenom

19. Vo vzťahu k predmetnej právnej otázke kasačný súd zdôrazňuje, že na proces daňovej kontroly, určovania a vyrubovania daňových povinností sa vzťahuje všeobecný daňový procesný predpis - Daňový poriadok, pokiaľ zákon o dani z príjmov neupravuje inak (§ 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Keďže procesný režim a postup príslušných orgánov v rôznych daňových otázkach sú spoločné, možno v tomto rozsahu uplatňovať spoločné procesné daňové zásady a judikatórne závery, týkajúce sa procesného postupu podľa Daňového poriadku, pokiaľ osobitný predpis (zákon o dani z príjmov) neupravuje inak.

20. Podstatou kasačných námietok sťažovateľa bolo, že krajský súd nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno sťažovateľa ako absolútne, s čím sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje. Daňové orgány a správny súd spochybnili osobu dodávateľa, čo je však v prípade neuznania daňového výdavku právne irelevantné. Zároveň následne dospeli k záveru, že služba bola sťažovateľovi dodaná. Obdobne správny súd opakovane poukazoval na existenciu obchodného reťazca a na nedostatok opatrení na strane sťažovateľa na uistenie sa, že predmetné plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Správca dane, žalovaný a aj správny súd viedli dokazovanie viacerými smermi, avšak v konečnom dôsledku si neustálili dôvod, pre ktorý sťažovateľovi nemal byť uznaný daňový výdavok.

21. Aj v daňovom konaní týkajúcom sa dane z príjmov platí, že dôkazné bremeno na preukázaní zákonných podmienok daňových oprávnení na úseku dani z príjmov (vrátane uplatnených daňových

výdavkov) prioritne ťaží daňový subjekt (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže mu byť priznané daňové oprávnenie (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

22. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009).

23. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je ale akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre priznanie daňového oprávnenia (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

24. Z tohto dôvodu preto platí, že zákonné dôvody pre odmietnutie uznania uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov je potrebné skúmať individuálne, osobitne od zákonných dôvodov pre odmietnutie uznania uplatneného práva na odpočet dane na dani z pridanej hodnoty. Hoci faktické skutočnosti správcovi dane zistené v rámci kontroly na dani z pridanej hodnoty môžu byť užitočné a využiteľné aj v rámci kontroly na dani z príjmov (a naopak) neznamená to však, že neuznanie uplatnenia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty musí automaticky znamenať aj neuznanie uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov.

25. V tomto smere kasačný súd poukazuje aj na svoje skoršie rozhodnutie vo veci rovnakých účastníkov konania (TOPNAD a.s. c/a Finančné riaditeľstvo SR) sp. zn. 2Sfk/13/2023 dňa 28. apríla 2023, kde bolo žalovanému vo vzťahu k dokazovaniu, okrem iného vytknuté aj to, že:

„25. Daňové orgány tiež poukázali na skutočnosť, že pôvodný konateľ dodávateľa nevedel uviesť, či v čase vykonania deklarovaných obchodov niekoho zamestnával, resp. či využíval služby subdodávateľov, čo je však z pohľadu kasačného súdu na účely aktuálne súdnej veci irelevantné, a to vzhľadom na

- tvrdenie svedka P. X., že službu poskytol a
- všetko s tým spojené vykonal on sám,
- charakter tohto plnenia (vyhotovenie a uvedenie elektronického banneru s odkazom na internetovej stránke www.netky.sk) a
- tvrdenia zainteresovaných osôb na strane sťažovateľa, ktorý označili svedka P. X. ako osobu, s ktorou pri dohadovaní obchodnej transakcie jednali a ktorá sa na jej poskytnutí mala podieľať.

26. Ďalej daňové orgány opomenuli uviesť informáciu (a najmä sa s touto vysporiadať), že do 18.06.2014 bola držiteľom a zároveň registrátorom domény netky.sk spoločnosť TOPZONE, s. r. o., a to na základe predloženej odplatnej zmluvy s osobou P. X., ktorému v jej zmysle naďalej prináležalo výhradné právo na využívanie domény a na rozhodnutie o zmene držiteľa. Od 19.06.2014 až do vydania rozhodnutia správcu dane mala byť registrátorom tejto domény aj naďalej spoločnosť TOPZONE, s. r. o. a jej držiteľom L. U. X. (osoba s rovnakým trvalým pobytom ako p. P. X.). Na (zjavne dôvodné) preverenie vzťahu tejto osoby s osobou bývalého konateľa dodávateľa už daňové orgány rezignovali. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že aj samotné daňové orgány uznali, že sťažovateľom objednaný banner bol na predmetnej internetovej stránke zverejnený. Napokon z vyššie uvedeného pre správcu dane nepochopiteľne vyplynulo, že vlastníkom predmetnej stránky bola v čase poskytnutia služby spoločnosť TOPZONE, s. r. o., ktorá navyše bola v tejto súvislosti preukázateľne v zmluvnom vzťahu s konateľom dodávateľa.“

26. Kasačný súd záverom dodáva, že v rámci posúdenia predmetnej veci vychádzal z už judikovaných právnych záverov, uvedených napr. v rozhodnutí sp. zn. 3Sfk/49/2022 zo dňa 25. júla 2023.“

45. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

46. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane a žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie (§ 469 SSP). Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené racionálnymi úvahami, ktoré príslušný orgán viedli k vydaniu rozhodnutia.

47. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi (sťažovateľovi) priznal právo na náhradu trov kasačného konania ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP) v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

48. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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