

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: TT-14S/21/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2022200048
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lucia Tóth
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2023:2022200048.5

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lucie Tóth a členov senátu Mgr. Milady Artnerovej a JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD. v právnej veci žalobcu: DIAGO SF s.r.o., so sídlom Železničná 7, 977 01 Brezno, IČO: 36 037 443, zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Skuteckého 33. 974 01 Banská Bystrica, IČO: 40 887 481 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, Slovenská republika o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100307147/2022 zo dňa 15.02.2022, takto

rozhodol:

- I. Správny súd žalobu **z a m i e t a**.
- II. Správny súd žalovanému nárok na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Na podklade oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 22.08.2019 oznámil Daňový úrad Trnava, so sídlom Hlboká 8/1, 917 65 Trnava (ďalej len „správca dane“) žalobcovi výkon daňovej kontroly, o. i. aj výkon daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2017.

2. V rámci ústneho pojednávania zo dňa 26.09.2019, ktorého predmetom bolo aj začatie daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2017, žalobca uviedol, že nemôže správcovi dane predložiť účtovné doklady a evidenciu za zdaňovacie obdobie roka 2017, nakoľko boli zničené požiarom v roku 2018, o čom predložil správu o príčine vzniku požiaru a zápis z obhliadky. Vo vzťahu k elektronickej zálohe účtovníctva žalobca uviedol, že ňou nedisponuje, keďže počítač, v ktorom sa nachádzala elektronickej záloha, bol umiestnený v sklade, kde vznikol požiar. Zároveň uviedol, že v lehote 10 dní podá vyjadrenie, či sa žalobcovi podarilo zrekonštruovať účtovníctvo za rok 2017.

3. Žalobca sa k záverom vyššie spomenutého ústneho pojednávania vyjadril v podaní zo dňa 11.10.2019 tak, že došlo k trvalému a nevratnému zničeniu účtovných evidencií archivovaných v papierovej, ako aj v elektronickej podobe, a preto nevie preložiť požadovanú dokumentáciu. Zároveň požiadal správcu dane o to, aby mu udelil lehotu 9 mesiacov na splnenie povinnosti preukázať, že skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne..

4. Výzvou zo dňa 16.03.2020 bol žalobca vyzvaný, aby v lehote 55 dní od jej doručenia predložil dôkazy, špecifikované v predmetnej výzve. Žalobca bol následne výzvou zo dňa 01.04.2020 vyzvaný, aby v lehote 30 dní od jej doručenia predložil dôkazy preukazujúce tvrdenia, ktoré sú špecifikované v predmetnej výzve. Správca dane v úradnom zázname zo dňa 19.05.2020 uviedol, že žalobca si v

lehote stanovenej vo výzve zo dňa 01.04.2020 nesplnil svoju povinnosť a nepredložil žiadne dôkazy. Táto lehota však s odkazom na COVID situáciu plynula odznova; v úradnom zázname zo dňa 05.06.2020 správca dane konštatoval, že predĺžená lehota uplynula dňa 25.05.2020, avšak žalobca vo vzťahu k daňovej kontrole na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2017 nepredložil žiadne dôkazy. V úradnom zázname zo dňa 18.06.2020 správca dane konštatoval, že z dôvodu COVID situácie začala plynúť znova aj lehota určená vo výzve zo dňa 16.03.2020, táto uplynula dňa 18.06.2020, pričom žalobca v stanovenej lehote nepredložil žiadne dôkazy.

5. Výzvou zo dňa 19.06.2020 vyzval správca dane žalobcu k tomu, aby v lehote 15 dní od jej doručenia predložil dôkazy preukazujúce tvrdenia, špecifikované v tejto výzve. V úradnom zázname zo dňa 10.07.2020 správca dane konštatoval, že v stanovenej lehote žalobca nepredložil žiadne dôkazy.

6. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 15.07.2020 vyplýva, že správcovi dane bol predložený technický nosič dát, na ktorom sa mali nachádzať elektronické záznamy účtovníctva a skeny faktúr. Vychádzajúc z úradného záznamu zo dňa 19.10.2020 možno konštatovať, že žalobca postupne od 06.10.2020 do 16.10.2020 predložil doklady, týkajúce sa kontrolovaného obdobia.

7. Správca dane vydal protokol z daňovej kontroly číslo: 101722896/2020 zo dňa 11.11.2020 (ďalej len „Protokol“). Vo vzťahu k výsledku daňovej kontroly uviedol, že sa zameril na: (i) kontrolu prevádzkových, finančných a mimoriadnych nákladov a výnosov, (ii) položky zvyšujúce a znižujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami pri zisťovaní základu dane podľa § 17 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“), (iii) preverenie obchodnej spolupráce žalobcu so spoločnosťou K-DHA, s.r.o., naposledy so sídlom Veľká Okružná 43, 010 01 Žilina, IČO: 36 472 646 (ďalej len „spoločnosť K-DHA“) a (iv) kontrolu záznamov zaúčtovaných do účtovnej triedy „5“ v Účtovnom denníku za obdobie od 01.01.2017 do 31.12.2017 na základe výdavkových pokladničných dokladov prostredníctvom účtu 211 100 – Pokladnica EUR.

8. Vo vzťahu k spoločnosti K-DHA správca dane uviedol, že preveroval dodávateľskú faktúru č. 022717 zo dňa 27.02.2017. Za účelom preverenia Správca dane nahliadol do účtovníctva žalobcu za rok 2016 a 2017, kde konateľ žalobcu uviedol, že so spoločnosťou K-DHA žalobca neobchodoval. Zároveň správca dane konštatoval, že žalobca nepredložil účtovné a daňové doklady, ktoré by potvrdili obchodnú spoluprácu so spoločnosťou K-DHA v roku 2017. Neboli tak preukázané dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťou K-DHA v roku 2017. Správca dane na podklade uvedených zistení zvýšil základ dane o sumu XX.XXX,XX eur.

9. Správca dane tiež zistil, že v roku 2017 si žalobca na základe výdavkových pokladničných dokladov zaúčtoval do nákladov celkovú sumu vo výške XX.XXX,XX eura, pričom sa jednalo o spotrebu PHM, spotrebu kancelárskych potrieb, spotrebu odbornej literatúry, spotrebu DHIM, čistiacich prostriedkov a ostatného materiálu, opravu a udržiavanie, cestovné, prepravu, poštovné, ostatné služby, nájomné, diaľničné nálepky a STK a EK. Správca dane zistil, že medzi predloženými dokladmi sa nenachádzali uvedené pokladničné doklady spolu s prílohami, ktoré by preukázali uskutočnené nákupy tovarov a služieb prostredníctvom účtu 211 100 – Pokladnica EUR. Žalobca počas daňovej kontroly vynaloženie uvedených výdavkov nepreukázal a ani súvislosť vynaložených výdavkov so zdaniteľnými príjmami, a preto správca dane zvýšil základ dane o sumu XX.XXX,XX eura.

10. Správca dane ďalej uviedol, že žalobca vykázal v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie za rok 2017 na riadku 290 ostatné položky znižujúce r. 100, neuvedené v r. 210 až 280 sumu XX.XXX,XX eura. Žalobca predložil správcovi dane elektronické dáta a doklady, medzi ktorými sa nenachádzal podrobný rozpis odpočítateľných položiek a ani žiadna vysvetlivka k úprave výsledku hospodárenia formou odpočítateľných položiek deklarovanych žalobcom na riadku 300 podaného daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2017. Žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal opodstatnenosť zaúčtovania daňových výdavkov zo strany žalobcu, a preto zvýšil základ dane o sumu XX.XXX,XX eura.

11. Žalobca sa k Protokolu vyjadril vyjadrením zo dňa 28.12.2020 (ďalej len „vyjadrenie k Protokolu“). Žalobca poukázal na porušenie zásady súčinnosti, tým, že mu nebola poskytnutá dodatočná lehota na splnenie povinnosti. Správca dane musí preukázať všetky svoje tvrdenia a nesmie od daňového subjektu

vyžadovať úkony a dôkazy, ktoré nie je schopný zabezpečiť. Samotná pochybnosť nie je argumentom k záveru, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo, a to ani za stavu, ak žalobca nevyhovel výzve správcu dane.

12. K spoločnosti K-DHA žalobca uviedol, že od uvedenej spoločnosti nakupoval služby podľa vystavenej faktúry a tieto služby ďalej použil na dosiahnutie zabezpečenia a udržania zdaniteľných príjmov. Pokiaľ správca dane poukázal na výkon kontroly žalobcu za iné zdaňovacie obdobie, žalobca uviedol, že tento úradný záznam bol v časti odpovedí na otázky vopred rukou vypracovaný a nekorešpondoval so skutočnosťou.

13. K neuznaniu odpočítateľných položiek žalobca uviedol, že administratívnym dodaním tak ako to vykonal správca dane ide o ťaživejšie daňové zaťaženie, ak nie o dvojité zdanenie, ktoré sa ako spôsob platenia dane nemôže uplatniť. Žalobca zdôraznil prednosť komunitárneho práva pred vnútroštátnym právom a uviedol, že správca dane musí preukázať svoje tvrdenia. Všetky obchodné transakcie žalobcu boli vykonané za účelom dosiahnutia primeraného zisku, pričom tento zisk bol zdanený a daň zaplatená. Všetky obchodné transakcie mali ekonomické a hospodárske opodstatnenie. Žalobca nevedel a ani nemohol vedieť, že bol súčasťou fakturačného reťazca, ktorého úlohou bolo zabezpečiť pre žalobcu obchodnú transakciu, ktorá nemá ekonomické opodstatnenie a ktorej výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený alebo zabezpečenie inej neprimeranej finančnej výhody. Žalobca poukázal aj na to, že správca dane nedodrжал základné zásady daňového konania podľa § 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“).

14. Správca dane, na základe návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania predloženého na ústnom pojednávaní dňa 22.04.2021 pristúpil k výsluchu svedkov: A. B. (výsluch dňa 23.06.2021), B. C. (výsluch dňa 23.06.2021), D. E. C. (výsluch dňa 24.06.2021), F. G. (výsluch dňa 24.06.2021), D. D. H. (výsluch dňa 24.06.2021), F. G. (výsluch dňa 08.09.2021), E. C. (výsluch dňa 08.09.2021), I. E. (výsluch dňa 08.09.2021).

15. Správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané, a to ani výsluchmi svedkov, že opravu valcov vykonala spoločnosť K-DHA, nakoľko výpovede svedkov boli nekonkrétne, nič nepreukazujúce a nevyvrátili závery správcu dane spísané v Protokole a zároveň sa výpoveďami svedkov nepodarilo overiť tvrdenia žalobcu, že spoločnosť K-DHA vykonala opravu hydraulických valcov tak, ako je to uvedené na spornej dodávateľskej faktúre.

16. Správca dane rozhodnutím číslo: 101893817/2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) zo dňa 07.10.2021 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume XX.XXX,XX eura na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2017, v ktorom zotrval na záveroch založených na zisteniach z daňovej kontroly a doplneného dokazovania.

17. Správca dane uviedol, že žalobca opakovane na výzvy nepredložil požadované doklady, hoci v zaslaných výzvach správca dane jasne špecifikoval, aké doklady a dôkazy mal žalobca predložiť. Správca dane ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti K-DHA neuskutočnil z dôvodu, že konateľ zomrel dňa XX.XX.XXXX.

18. K námietke žalobcu, že výkon daňovej kontroly bol selektívny, správca dane uviedol, že postupoval opatrne a zodpovedne, hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v konaní vyšlo najavo. Zároveň uviedol, že žalobca bol o všetkom informovaný. K námietke ohľadom porušenia základných zásad daňového konania správca dane uviedol, že žalobca žiadnym konkrétnym spôsobom nešpecifikoval, v čom správca dane porušil jeho práva a zároveň ani nešpecifikoval jednostranné hodnotenie dôkazov správcom dane v neprospech žalobcu. K námietke, že žalobca nemohol predkladať dôkazy, správca dane uviedol, že bol pre žalobcu vytvorený dostatočný priestor na predloženie dokladov a dôkazov preukazujúcich uskutočnenie služby.

19. Správca dane následne poukázal, že výsluchmi svedkov nebolo preukázané, že opravu valcov vykonala spoločnosť K-DHA; tieto výpovede boli nekonkrétne, nič nepreukazujúce, správcovi dane nebolo ozrejmene v akom/akých mieste/miestach, v akom rozsahu a v akom počte bola oprava

hydraulických valcov vykonaná. Správca dane vo vyrubovacom konaní vypočul všetkých žalobcom navrhovaných svedkov, ale nezískal také dôkazy, ktoré by jeho pochybnosti odstránili. Výpovede svedkov nevyvrátili závery správcu dane spísané v Protokole a zároveň sa výpoveďami svedkov nepodarilo overiť tvrdenia žalobcu, že spoločnosť K-DHA vykonala opravu hydraulických valcov tak, ako je to uvedené na spornej dodávateľskej faktúre.

20. Správca dane sa v rámci daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vysporiadal so všetkými predloženými dokladmi, dôkazmi a podaniami žalobcu. Nebola vykonaná formálna kontrola dokladov, ale správca dane sa zameril na skutkový stav vecí, na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Na podklade vykonanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 2017 tak správca dane zvýšil žalobcovi základ dane o sumu XXX.XXX,XX eura a došlo k vyrubeniu rozdielu dane v sume XX.XXX,XX eura.

21. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 17.11.2021 (ďalej len „odvolanie“) namietajúc, že sa nestotožňuje so zisteniami správcu dane a jeho postupom, ako aj s právnym posúdením predmetnej veci a prvostupňové rozhodnutie napadol v celom rozsahu.

22. Správca dane podľa žalobcu neprihliadal na všetko, čo pri výkone správy daní vyšlo najavo, pričom nedostatočne zistil skutkový stav vecí. Uviedol, že ku kontrole bolo zo strany žalobcu podané vysvetlenie k priebehom obchodov, daňové priznanie, faktúry, kontrolný výkaz, navrhnutí svedkovia a pod. Žalobca uviedol, že je v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním, keď správca dane disponoval predloženými faktúrami, objednávkami, preberacími protokolmi a zmluvami o spolupráci so spoločnosťou K-DHA, ktorá bola predložená; z externého disku boli správcovi dane preukázané vstupy a výstupy, tovary a služby k jednotlivým položkám, a preto žalobca predpokladal, že správca dane k vyhodnoteniu úplnej účtovnej a skladovej evidencie použije softvér IDEA, aby zistil skutočnosti nevyhnutné pre správne určenie dane čo najúplnejšie, a to aj s prihliadnutím na rekonštrukciu účtovníctva v časti listinných dôkazov, ktoré správca dane požadoval. Mal za to, že v prvostupňovom rozhodnutí neboli predložené a získané dôkazy vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach.

23. Žalobca namietal, že správca dane nesprávne právne posúdil vec, aplikoval nesprávne ustanovenia zákona, nezrejmal, v ktorých konkrétnych skutočnostiach vidí porušenie zákona a nenaplnenie podmienok ustanovených zákonom zo strany žalobcu a prvostupňové rozhodnutie tak skĺzava do roviny nepreskúmateľnosti a nezákonnosti. Uviedol, že správca dane sa nezaoberal ani len momentom nadobudnutia vlastníckeho práva k predmetu obchodu dodaním služby a poukazom na naplnenie podmienok vyžadovaných zákonom na odpočet dane v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Žalobca mal za to, že z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia nie je zjavné právne posúdenie zrealizovaných obchodov; správca dane neuviedol v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia príčinnú súvislosť medzi konaním žalobcu a porušením právnych predpisov, na ktoré správca dane poukazoval.

24. Podľa žalobcu ho správca dane tiež zaťažil dôkazným bremenom, ktoré zo zákona nevyplývalo a žalobca vyčerpal svoje dôkazné prostriedky. Uviedol, že dôkazy, požadované Správcom dane boli v rozpore s princípmi Smernice rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Mal za to, že dôkazom preukazujúcim dodanie služieb sú dôkazy, ktoré uviedol v odvolaní.

25. Žalobca následne namietal, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí neuviedol, aké úvahy ho viedli k zamietnutiu návrhov na doplnenie dokazovania zo strany žalobcu a prvostupňové rozhodnutie je tak nepreskúmateľné. Správca dane nezachoval nestrannosť, nepoužil všetky prostriedky, aby čo najúplnejšie zistil a vyhodnotil skutkový stav vecí, čím porušil práva žalobcu a zásady pri správe daní vyplývajúce z § 3 ods. 1 až 9 Daňového poriadku. V prípade, ak správca dane neobjasnil zjavné nezrovnalosti v právnych vzťahoch, svedčí to o tom, že skutočnosti, rozhodujúce pre stanovenie daňovej povinnosti, neboli zistené čo najúplnejšie.

26. Žalobca mal tiež za to, že prvostupňové rozhodnutie je nedostatočne odôvodnené, arbitrálne a zmätočné, čo spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť a nezákonnosť. Správca dane neuviedol v prvostupňovom rozhodnutí, akými úvahami sa spravoval pri hodnotení dôkazov zo strany žalobcu, v dôsledku čoho je prvostupňové rozhodnutie nepresvedčivé a neobsahuje dostatočné dôvody, na

základe ktorých je založené. Žalobcovi bol vyrubený rozdiel dane bez opory v zákonných ustanoveniach, bez odôvodnenia daňovej, ekonomickej, hospodárskej výhody, ktorú by mal žalobca získať a bez ohľadu na vykonané dokazovanie, ktoré potvrdilo, že žalobca naplnil podmienky vyžadované Daňovým poriadkom a Zákomom o dani z príjmov.

27. Žalobca v odvolaní zároveň namietol, že prvostupňové rozhodnutie ho poškodzuje ako po hospodárskej stránke, tak aj po ekonomickej stránke, kedy poškoduje jeho dobré meno a narúša dôveryhodnosť žalobcu v očiach jeho obchodných partnerov.

28. Záverom žalobca konštatoval, že správca dane postupoval v konaní v rozpore so zákonom, porušil práva žalobcu, vyhodnotil dôkazy v rozpore so zákonom a nedostatočne zistil skutkový stav. Správca dane nepostupoval v súlade s Daňovým poriadkom, nevyhodnotil všetky dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly zaobstaral pri vedení dokazovania a dokazovanie nebolo vedené tak, aby objasnil a zistil skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane čo najúplnejšie. Navrhol, aby odvolací orgán prvostupňové rozhodnutie zrušil.

29. Podaním zo dňa 02.02.2022 žalobca doplnil do odvolacieho konania dôkaz – zápisnicu Krajského riaditeľstva PZ SR v Banskej Bystrici, ktorou sa malo preukázať, že daňové výdavky žalobcu, ktoré boli daňovou kontrolou spochybnené a posúdené ako neuznateľné, neboli posúdené daňovou kontrolou správne a dostatočne, pretože tieto výdavky boli preukázateľné a spĺňajú zákonnú definíciu daňového výdavku.

II.

Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

30. O podanom odvolaní žalovaný rozhodol rozhodnutím číslo: 100307147/2022 zo dňa 15.02.2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

31. Žalovaný konštatoval, že skutočnosti, tvrdené žalobcom v odvolaní sa nepreukázali a nepotvrdili. Žalobca pri začatí daňovej kontroly nepredložil žiadne doklady a tieto nepredložil ani na základe predĺženej lehoty a na podklade výziev správcu dane. Žalobca až odstupom času začal predkladať doklady, a to najskôr v elektronickej verzii a následne aj v listinnej podobe. Tvrdenie žalobcu, že ním uvedené doklady preukazujú vzťah so spoločnosťou K-DHA nevyplýva ani zo spisového materiálu, ani zo zistení správcu dane. Zároveň poukázal na to, že samotný žalobca v konečnom dôsledku neobjasnil obchodnú spoluprácu s dodávateľskou spoločnosťou; nevyjadril sa ako si preveril obchodného partnera, ako boli práce na základe objednávky vykonávané, či boli vopred konzultované a pod. Žalobca nepredložil žiadny dôkaz, ktorý by bližšie špecifikoval obsah a cenu služieb, žiadny súpis prác ako tvrdil v odvolaní, žiadny dôkaz, z ktorého by bolo zrejmé, kto, kedy a komu práce zadával, kto ich preberal, kto vykonával prepravu.

32. Tvrdenie žalobcu, že oprava valcov bola vykonávaná spoločnosťou K-DHA sa nepotvrdilo, a to ani na základe výpovedí svedkov, ktoré boli neurčité, nekonkrétne. Žalovaný uviedol, že jediný svedok, ktorý potvrdil, že opravu vykonávala spoločnosť K-DHA, bola F. G.. Táto svedkyňa dva dni pred vypočutím u správcu dane zmenila svoju výpoveď (oproti výpovedi pred KR PZ v Banskej Bystrici) a túto zmenenú výpoveď žalobca považoval za vierohodnú a predložil ju ako dôkaz po prerokovaní pripomienok k Protokolu. Žalovaný poukázal, že svedkyňa uviedla, že spoluprácu s dodávateľskou spoločnosťou zabezpečoval konateľ žalobcu, a preto bolo povinnosťou žalobcu túto skutočnosť preukázať. Žalobca sa však bližšie nevyjadril k spolupráci s dodávateľskou spoločnosťou, nepredložil žiadne doklady preukazujúce reálne uskutočnenie opráv. Keďže tak neurobil, jeho tvrdenia o tom, že náklady má zaúčtované a riadne zaplatené, neboli postačujúce na prijatie záveru o preukázaní v súvislosti so zdaniteľnými príjmami.

33. K súdnemu konaniu, na ktoré žalobca poukázal žalovaný uviedol, že uvedené súdne konanie nemá vplyv na výsledky daňovej kontroly, pretože na základe vykonanej daňovej kontroly neboli sporné dodávky tovaru z Poľska (teda tovar, ktorý je predmetom súdneho konania), ale sporná bola oprava dodávok tovaru, ktorý mala vykonať spoločnosť K-DHA. Žalovaný súčasne uviedol, že na vykonané dokazovanie nemá vplyv dôkaz predložený žalobcom v odvolacom konaní, a to po uplynutí lehoty na podanie odvolania: zápisnica o vypočutí svedkyne D. D. E., spísaná v trestnej veci obvineného konateľa

žalobcu. Uvedená svedkyňa sa ako zamestnankyňa správcu dane vyjadrovala k daňovej kontrole, ktorú vykonávala v spoločnosti K-DHA na dani z príjmov právnickej osoby a na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2014, 2015 a 2016, a teda jej výsluch nesúvisel s kontrolovaným zdaňovacím obdobím.

34. K námietke, že správca dane nevypočul konateľa spoločnosti K-DHA žalovaný uviedol, že to nebolo možné, nakoľko tento zomrel dňa XX.XX.XXXX.

35. Žalovaný zdôraznil, že tvrdenia žalobcu neboli podložené relevantnými dôkazmi, podkladmi a argumentami a nebolo preukázané, že fakturované služby boli reálne uskutočnené. Žalobca si u dodávateľa objednal práce, a preto mal vedieť, v akom rozsahu je potrebné vznik daňového výdavku na účely zníženia dane preukázať. Je súčasťou bežnej podnikateľskej obozretnosti, aby si daňový subjekt, ktorý si mieni uvedeným spôsobom znižovať základ dane, zabezpečil dostatok podkladov, slúžiacich na osvedčenie, že vznik týchto nákladov t. j. dodanie služieb, bolo založené na reálnom základe. Vzhľadom na obsah deklarovaných služieb bolo na žalobcovi, aby pristupoval k obchodno-závazkovým vzťahom s odbornou starostlivosťou a keďže sa uspokojil s tým, že zaúčtovanie interných dokladov na základe zmlúv bez konkrétnych vystavených faktúr bude dostatočné na preukázanie sporných výdavkov, musí niesť riziko. Následne žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 5Sžf/97/2009 zo dňa 06.07.2010, a na zásadu poctivého obchodného styku. Na podklade uvedených skutočností sa žalovaný stotožnil so závermi správcu dane, keď neuznal žalobcovi v kontrolovanom zdaňovacom období náklady fakturované dodávateľskou spoločnosťou v sume XX.XXX,XX eur.

36. Rovnako sa nepreukázal ani nákup nevyhnutných výdavkov. Z výsledku vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca predložil k svojim tvrdeniam letenky z pracovnej cesty, vystavené pre konateľa žalobcu a p. J., vyhlásenie k položkám zaúčtovaným v podkladmi – daňové priznanie k dani z MV a nájomnú zmluvu na motorové vozidlá. Správca dane nemal možnosť preveriť, či zamestnancom vznikol nárok podľa Zákona o cestovných náhradách. Úlohou správcu dane nie je zisťovať, či zamestnanci boli alebo neboli na pracovnej ceste alebo aká výška náhrad im prináleží. Táto úloha je na zamestnancovi, ktorý je povinný do desiatich pracovných dní odo dňa skončenia pracovnej cesty predložiť zamestnávateľovi písomné doklady potrebné na vyúčtovanie náhrad a zamestnávateľ je povinný v rovnakej lehote vykonať vyúčtovanie pracovnej cesty a uspokojiť nároky zamestnanca. Aj napriek tomu, že si zamestnanci tieto nároky neuplatnili, žalobca ich zahrnul do nákladov, čím porušil Zákon o dani z príjmov.

37. Vo vzťahu k spotrebe PHM pri preprave tovaru žalovaný uviedol, že v prípade spotreby je daňový subjekt povinný postupovať, okrem vozidiel použitých vlastnými zamestnancami, podľa § 19 ods. 2 písm. l) Zákona o dani príjmov, v ktorom sú uvedené spôsoby preukazovania spotreby. Keďže žalobca nepredložil k spotrebe žiadne doklady, neobstojí jeho tvrdenie, že o existencii dokladov nemôže byť žiadna pochybnosť, pretože boli zaúčtované, avšak boli zničené pri požiari. K danému žalovaný poukázal na § 35 Zákona o účtovníctve a na povinnosť ochrany účtovnej dokumentácie. Uviedol, že tým, že žalobca nepredložil žiadne doklady preukazujúce jeho tvrdenia o spotrebe PHM a ostatných nákladov zaúčtovaných do spotreby, nebolo preukázané ich opodstatnené zaúčtovanie do nákladov, a preto sa žalovaný stotožnil so správcou dane, ktorý neuznal žalobcovi náklady v sume XX.XXX,XX eura.

38. Žalovaný konštatoval, že samotný nesúhlas žalobcu s vyhodnotením dôkazov nemôže spôsobovať nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia. Vo vzťahu k zásade voľného hodnotenia dôkazov nepostačuje, ak daňový subjekt s hodnotením dôkazov nesúhlasí, resp. vykonané dôkazy hodnotí sám inak bez toho, aby uviedol, v čom je hodnotenie jednotlivého vykonaného dôkazu, resp. hodnotenia dôkazov v ich súhrne v rozpore so zákonom. Pokiaľ si daňový subjekt znížil základ dane o daňové výdavky, z princípu preukázateľnosti podľa § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19, § 20 ods. 1 Zákona o dani z príjmov 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 na preukázanie skutočností uvedených v § 24 ods. 1 Daňového poriadku znáša daňový subjekt. Na správcu dane sa presúva dôkazné bremeno len v prípade, ak bolo daňovým subjektom preukázané, že daňové výdavky špecifikované na zaúčtovanej faktúre skutočne a preukázateľne vznikli tak ako ich daňový subjekt deklaroval. Žalobca právne relevantným spôsobom nevyvrátil pochybnosti o tom, že služby fakturované dodávateľom a výdavky za cestovné a ostatné výdavky zaúčtované do spotreby boli uskutočnené a súviseli so zdaniteľnými príjmami daňového subjektu.

39. K námietke, že správca dane sa nevysporiadal a nevyhodnotil všetky dôkazy predložené k položkám znižujúcim výsledok hospodárenia žalovaný uviedol, že z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia je nepochybné, že správca dane sa podrobne zaoberal predloženými dôkazmi, ktoré vyhodnotil tak, že neboli postačujúce na prijatie záveru o ich opodstatnenom uplatnení v kontrolovanom zdaňovacom období. Ako nedôvodnú vyhodnotil žalovaný aj námietku o nevyhodnotení dôkazov zo strany správcu dane, nakoľko z Protokolu a prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane sa zaoberal každou námietkou žalobcu. K svojim záverom dospel na základe výsledkov rozsiahleho dokazovania a je nepochybné, ako správca dane dospel k svojim záverom. Vo vzťahu k námietkam ohľadom postupu správcu dane vo vyrubovacom konaní žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku, keď na základe pripomienok žalobcu vykonal dokazovanie výsluchom svedkov, ktorých žalobca nenavrhol vypočuť počas daňovej kontroly, ale až pri prerokovaní pripomienok k Protokolu.

40. K námietke žalobcu, ktorý poukazoval na Smernicu o DPH a rozsudky týkajúce sa dane z pridanej hodnoty žalovaný uviedol, že v prípade žalobcu bola vykonávaná daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby, ktorá má iný právny režim ako daň z pridanej hodnoty. Správca dane nežiadal od žalobcu doklady, ktorými nemohol reálne disponovať. Žalobcovi neboli upreté žiadne práva pri predkladaní dôkazov a dokladov, naopak, správca dane poskytol žalobcovi dostatok času, aby svoje tvrdenia preukázal.

41. Ohľadne namietaného porušenia zásady objektívnej pravdy žalovaný uviedol, že táto zásada nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži len na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Bolo na správcovi dane, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už mal v priebehu konania k dispozícii. Ako nedôvodnú vyhodnotil žalovaný aj námietku žalobcu ohľadom poškodzovania jeho dobrého mena a dôveryhodnosti, a to s odkazom na § 3 ods. 1 Daňového poriadku.

42. Ďalej ako nedôvodnú vyhodnotil žalovaný námietku žalobcu o nezákonnosti, arbitrárnosti a nepresvedčivosti prvostupňového rozhodnutia, ako aj o tom, že prvostupňové rozhodnutie je založené na domnienkach správcu dane, keďže z Protokolu a z prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane vychádzal pri svojom rozhodovaní z dôkazov, ktoré boli získané zákonným spôsobom, tieto vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Zistenie skutkového stavu správcu dane uviedol v Protokole a v prvostupňovom rozhodnutí, k danému sa žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly vyjadroval, ale svojimi vyjadreniami a dôkazmi nevyvrátil pochybnosti správcu dane o opodstatnenom zaúčtovaní nákladov a položiek znižujúcich výsledok hospodárenia. Dôkazná povinnosť je nielen povinnosťou, ale aj právom, ktoré žalobca nevyužil a súčasne si nesplnil povinnosť a dôkazní prostriedky nepredložil.

III.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

43. Žalobca podal dňa 14.03.2022 na Krajský súd v Trnave všeobecnú správnu žalobu zo dňa 10.03.2022 (ďalej len „žaloba“), ktorou napadol zákonnosť napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, tieto navrhol zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

44. Žalobca namietal, že žalovaný neprihliadol na jeho námietku ohľadom nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu veci, kedy správca dane neprihliadal na všetko, čo vykonaným dokazovaním vyšlo najavo, v dôsledku čoho následne vec nesprávne právne posúdil. Uviedol, že v rámci odvolania poukazoval na to, že v rámci daňovej kontroly bolo zo strany žalobcu podané podrobné vysvetlenie k priebehom obchodov, daňové priznanie, súvisiace faktúry, účtovné doklady a navrhnutí svedkovia a ďalšie dokumenty a na podklade uvedeného bola potvrdená reálna existencia dodaných služieb, čím správca dane získal dôkaz o dodanej službe, o osobách, ktoré jej uskutočnenie realizovali, a teda aj o pôvode dodaných služieb. Žalovaný sa s uvedenou námietkou nedostatočne vysporiadal.

Nespochybnil dôkazy zistené v rámci daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania, jedínú výpoveď, ktorú spochybnil, bola výpoveď pani F. G..

45. Žalobca následne poukázal na výpoveď pani F. G. a namietal vyhodnotenie tohto dôkazu, keď vo výpovedi pred OČTK pani F. G. potvrdila spoluprácu medzi žalobcom a spoločnosťou K-SHA. Na túto skutočnosť však správca dane odmietol prihliadať a odmietol sa ňou zaoberať aj žalovaný. Žalobca mal za to, že aj napriek skutočnosti, že preukázal dodanie služby ako po formálnej, tak aj vecnej stránke, správca dane na uvedené skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu neprihliadal a zistenia vyplývajúce z vykonaného dokazovania použil v jeho neprospech, pričom v rozpore so základnými zásadami správy daní nevykonal všetky potrebné kroky na to, aby zistil skutkový stav čo najúplnejšie, v dôsledku čoho nesprávne právne posúdil vec. Následne žalobca zdôraznil, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že predmetné výdavky vynaložil za účelom dosiahnutia, udržania a zabezpečenia príjmov.

46. Žalobca tiež poukázal na to, že navrhol doplniť dokazovanie, avšak s uvedenými skutočnosťami sa správca dane a žalovaný nevysporiadali a neuviedli, prečo tieto dôkazy odmietli zohľadniť a vyhodnotiť.

47. Postupom správcu dane a žalovaného došlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, pričom žalobca namietol aplikáciu nesprávnych zákonných ustanovení a s tým spojené porušenie jeho procesných a Ústavou SR garantovaných práv.

48. Žalobca ďalej poukázal na prebiehajúce súdne konanie, ktoré má v danom prípade povahu predbežnej otázky, pretože predmetom tohto súdneho konania je zodpovedanie otázky uskutočnenia dodania plnenia, ktoré je predmetom daňovej kontroly; správca dane bol povinný na uvedené konanie prihliadať, daňové konanie prerušiť a správca dane bude viazaný rozhodnutím súdu vydaným v konkrétnej veci – pokiaľ súd uzná dodanie služby na základe vykonaného dokazovania s p. B., ktorého správca dane nevyočul v čase vykonávania daňových kontrol a tento dôkaz nevykonal do vydania Protokolu, má vyhlásenie svedka uskutočnené pred súdom povahu nespochybniteľného a zaväzujúceho dôkazu. Z prebiehajúceho súdneho konania jednoznačne vyplýva, že fyzická existencia a preukázanosť daňového výdavku na účely daňovej kontroly je nespochybniteľná.

49. Žalobca mal za to, že žalovaný porušil jeho práva, keď zaujal stanovisko s odkazom na nesprávne ustanovenie zákona - § 22 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobca poukázal na § 61 ods. 1 Daňového poriadku, v zmysle ktorého je správca dane povinný prerušiť konanie, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke. Postup Správcu dane a žalovaného považoval za nezákonný a rozporný so základnými zásadami správy daní, kedy sa správca dane v rámci daňovej kontroly nezaoberal každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, nepoužil najvhodnejšie prostriedky, ktoré by viedli k správne určeniu a vyrubeniu dane a nehodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, v dôsledku čoho rozhodnutia vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu a sú nezákonné.

50. Napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie považoval žalobca za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, keď absentuje dostatočné vysporiadanie sa s námietkou žalobcu o tom, že bolo potrebné vykonanie znaleckého dokazovania, ako aj vyhodnotenie interných smerníc žalobcu. Žalobca poukázal na to, že správcovi dane predložil faktúry, objednávky, preberacie protokoly a zmluvy a tieto neboli vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach. Správca dane svojvoľne spochybnil výpovede svedkov tak, aby obhájil svoje subjektívne závery a neprihliadal na existenciu výpovedí svedkov v prebiehajúcom súdnom a trestnom konaní.

51. Žalobca ďalej namietol, že žalovaný nepostupoval podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, a teda u žalovaného nevznikli pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov. Žalobca predložil požadované doklady, avšak s uvedenými dokladmi sa správca dane ani žalovaný nevysporiadali.

52. Pokiaľ správca dane nevykonal výsluch osôb, ktoré službu realizovali, aj keď mu boli známe pred vydaním Protokolu, porušil § 24 ods. 3 Daňového poriadku. Neobstojí argumentácia správcu dane o smrti konateľa spoločnosti, nakoľko k obchodom mohol správca dane vypočuť ďalších svedkov, na ktorých žalobca poukazoval. Následne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a uviedol, že nemožno vyvodzovať závery v neprospech kontrolovaného daňového subjektu z toho, že tento nepreukázal skutočnosti ohľadne samotného

plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Skúmanie dôveryhodnosti obchodného partnera je pri dani z príjmov irelevantné a bolo potrebné skúmať dve formálne podmienky uznania výdavku, a to podmienku identifikácie – príslušnosť výdavku k daňovému subjektu a podmienku existencie vynaloženia výdavku, t. j. preukázanie samotného vynaloženia výdavku.

53. Daňové výdavky na dani z príjmu majú neosobný/vecný charakter, v dôsledku čoho je rozhodujúca materiálna existencia tohto výdavku, bez ohľadu na vady v deklarovanom vzťahu. Žalobca mal za to, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že obchody boli dodávateľom riadne zaevidované, uvedené v daňových priznaniach, daň bola odvedená a bolo tiež preukázané, že subjekt tieto služby použil na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Správca dane viedol dokazovanie nesprávnym smerom a jeho závery sú v rozpore so zisteným skutkovým stavom a zároveň vo vyrubovacom konaní nedoplnil dokazovanie.

54. Žalovaný sa taktiež nedostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu ohľadom nesprávneho vyhodnoteného skutkového stavu veci a nedostatočne odôvodnil, prečo námietku žalobcu ohľadom aktuálnej a platnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky považoval za nedôvodnú..

55. Žalobca v ďalšom poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-610/19 zo dňa 03.09.2020 vo veci Vikingo a uviedol, že pokiaľ je preukázané, že vo veci došlo k dodaniu tovaru, nemožno mať za to, že skutočnosť, že reťazec plnenia spojený s týmito dodaniami z ekonomického hľadiska sa nejaví ako zmysluplný či náležité opodstatnený a rovnako tak nemožno mať za to, že okolnosť, že niektorý z účastníkov tohto reťazca neplnil svoje daňové povinnosti sú samé o sebe znakom daňového úniku. Zároveň poukázal na Smernicu Rady 2006/112 a uviedol, že bráni vnútroštátnym orgánom, aby daňovému subjektu odopreli nárok na odpočet dane odvedenej na základe dodania tovaru s odôvodnením, že faktúry týkajúce sa tohto nákupu nemožno považovať za vierohodné z dôvodu, ktorý žalobca v žalobe uviedol. Dané je možné aplikovať aj na predmetný prípad, nakoľko správca dane a žalovaný spochybňujú dodanie služby uvedeným dodávateľom pre nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov, taktiež na základe domniek spochybňujú vierohodnosť dokladov a rozhodnutia stavajú na nezrovnalostiach v obchodných vzťahoch, ktoré však žalobca v rámci daňovej kontroly, ako aj následného vyrubovacieho konania odstránil a vysvetlil. Žalobca tak mal za to, že žalovaný postupoval v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie.

56. Postup žalovaného považoval žalobca za rozporný s § 24 a § 3 Daňového poriadku, kedy v prípade, ak kontrolovaný daňový subjekt preukázal nárok na odpočet dane, nastáva prenos dôkazného bremena na správca dane a vtedy nestačí len pochybnosti konštatovať, ale musia byť preukázané, čo sa v danom prípade nestalo. Správca dane pripísal v neprospech žalobcu skutočnosť, že subdodávateľa jeho dodávateľa si nespĺnili svoje povinnosti, na ktorých plnenie nemal žalobca žiadny vplyv a dosah. Žalobca si svoju povinnosť splnil, overil si dôveryhodnosť obchodného partnera, tovar a služby objednal, prevzal, za tovar a služby riadne zaplatil a obchody riadne zaúčtoval v účtovníctve.

IV.

Vyjadrenie žalovaného

57. Žalovaný sa k žalobe vyjadril vo vyjadrení zo dňa 25.05.2022 (ďalej len „vyjadrenie“), pričom žalobu navrhol ako nedôvodnú zamietnuť.

58. K neuznaným nákladom na základe dodávateľskej faktúry vystavenej spoločnosťou K-DHA žalovaný uviedol, že správca dane neuznal žalobcovi daňové výdavky vo výške XX.XXX,XX eur. Žalobca predložil k zaúčtovaným nákladom fotokópiu faktúry až vo vyrubovacom konaní dňa 07.01.2021 a následne dňa 22.02.2021. Za účelom preverenia obchodnej spolupráce správca dane nazrel do časti daňového spisu žalobcu, z ktorého zistil, že konateľ žalobcu sa vyjadril, že s uvedenou spoločnosťou neobchodoval a z elektronickej evidencie prijatých faktúr bolo zistené, že žalobca rokoch 2016-2017 neprijal žiadnu faktúru od uvedeného dodávateľa. Spoločnosť K-DHA v roku 2017 neevidovala zamestnancov, pričom správca dane nespochybnil vystavenie faktúr, ale spochybnil, že opravu valcov vykonala spoločnosť K-DHA deklarovanou faktúrou č. XXXXXX zo dňa 27.02.2017.

59. Vo vzťahu k svedeckým výpovediam žalovaný uviedol, že tieto boli riadne vyhodnotené v rozhodnutiach, pričom boli neurčité, nekonkrétne, niektorí svedkovia sa vyjadrili, že oprava sa vykonávala aj v ich priestoroch, že opravu si vie spoločnosť vykonať aj svojimi zamestnancami, ale bližšie sa k opravám vyjadriť nevedeli a ani kto ich vykonával. K svedkyňi F. G. uviedol, že táto svoju výpoveď zmenila a zo zápisnice vyplýva, že sa vyjadrila k rokom 2015 a 2016 a touto výpoveďou sa nepotvrdilo, že fakturované služby dodávateľom K-DHA boli reálne vykonané.

60. Námietky, že sa správne orgány nevysporiadali s predmetom podnikania, s audítorskou správou za rok 2017, s vyjadreniami ohľadom daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby a na dani z pridanej hodnoty za rok 2016 a 2017 v spoločnosti K-DHA a tiež s návrhom na vykonanie znaleckého posudku a internými smernicami, považoval žalovaný za nedôvodné. K judikatúre, ktorú žalobca predložil, žalovaný uviedol, že nie je možné zamieňať podmienky na odpočítanie DPH a podmienky na uplatnenie daňových výdavkov na účely dane z príjmov, pretože ide o dva odlišné druhy daní. Správca dane nezaložil svoje rozhodnutie na nesplnení si daňových povinností dodávateľov dodávateľa a ani na domnienkach, ale na riadne vykonanom dokazovaní na základe žalobcom predložených dokladov a dôkazov, ktoré neboli postačujúce na prijatie záveru o opodstatnenom zaúčtovaní sporných výdavkov a položiek znižujúcich výsledok hospodárenia. Tvrdenie žalobcu o predložení preberacích protokolov a zmlúv vyhodnotil žalovaný ako nepravdivé, pretože tieto neboli v celom konaní predložené. Rovnako nebolo pravdivé tvrdenie o nevysporiadaní sa s internými prepismi, pretože tie, ktoré žalobca predložil v súvislosti s položkou znižujúcou výsledok hospodárenia boli riadne vyhodnotené (strana 39 ods. 2 napadnutého rozhodnutia). Návrh na vykonanie znaleckého posudku nebol dôvodný, pretože žalobca nepreukázal, že dodanie služieb bolo založené na reálnom základe.

61. Žalovaný ďalej uviedol, že v prípade súdneho konania vedeného na Okresnom súde Banská Bystrica ide o konanie, v ktorom žalobca vystupoval ako žalovaný v obchodnom spore so spoločnosťou PRONAR, Poľsko, o zaplatenie sumy XX XXX,XX eura, pričom uvedený spor nemá vplyv na výsledky daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie; pretože na základe vykonanej daňovej kontroly neboli sporné dodávky tovaru z Poľska, ale sporná bola oprava dodávok tovaru, ktorú mala vykonať spoločnosť K-DHA. Z predloženej zápisnice nemožno určiť, v akom štádiu sa súdne konanie nachádza, a preto nie je zrejmé, na základe čoho žalobca tvrdí, že má povahu predbežnej otázky. Nejde o takú skutočnosť, ktorá by mala vplyv na správcom dane vykonané dokazovanie za kontrolované zdaňovacie obdobie. Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením žalobcu o nesprávnej aplikácii ustanovení Daňového poriadku, pretože nebol dôvod na prerušenie daňového konania podľa § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

62. Vo vzťahu k nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že z postupu správcu dane je nepochybné, že pri svojom rozhodovaní vychádzal z dôkazov, ktoré boli získané zákonným spôsobom, tieto dôkazy vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, to znamená podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalobca, ktorý sa počas výkonu daňovej kontroly vyjadroval k zisteniam správcu dane, svojimi vyjadreniami a predloženými dôkazmi nevyvrátil pochybnosti správcu dane o tom, že zaúčtovanie sporných nákladov a položiek znižujúcich výsledok hospodárenia bolo zaúčtované na základe ním predložených dokladov a dôkazov v súlade s ustanoveniami Zákona o dani z príjmov a Daňového poriadku. Pokiaľ žalobca zníži základ dane o daňové výdavky, z princípu preukázateľnosti podľa § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19 a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov vyplýva, že musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na takúto úpravu základu dane vzniklo.

V.

Ďalšie písomné podania účastníkov konania

63. Žalobca v replike zo dňa 02.08.2022 (ďalej len „replika“) uviedol, že žalovaný opakovane popiera ním predkladané dôkazy, na ktoré odmietal správca dane a žalovaný prihliadať a tieto boli žalobcom predložené počas daňovej kontroly. Správca dane ich odmietol zahrnúť do dokazovania, hoci majú výpovednú hodnotu preukazujúcu uskutočnenie zdaniteľných plnení, ako aj ich obsah a reálne dodanie týchto plnení. Argumentácia žalovaného vo vzťahu k dôvodom neprihľadnutia na tieto dôkazy je v rozpore s postupmi správcu dane, ktorými bol viazaný v zmysle § 3 a § 24 Daňového poriadku. Povinnosť daňového subjektu preukázať tvrdené skutočnosti nezabavuje správcu dane zákonnej

povinnosti riadne zistiť skutočný stav veci a pri svojom rozhodnutí vychádzať zo všetkých dôkazov, ktoré mu boli v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní predložené, ktorými disponuje, ako aj o ktorých má vedomosť. Žalobca mal za to, že žalovaný sa s jeho odvolacími námietkami dostatočne nevysporiadal, neprihliadal na výsledky dokazovania a postupoval v rozpore s Daňovým poriadkom a ustálenou judikatúrou kasačného súdu. Žalobca zotrval na podanej žalobe.

64. Žalovaný v duplike zo dňa 26.01.2023 k námietke o neprihliadnutí na žalobcom predložené dôkazy počas daňovej kontroly, uviedol, že oba správne orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z výsledkov vykonaného dokazovania počas daňovej kontroly, na základe ktorého sa nepreukázala a nepotvrdila opodstatnenosť žalobcom zaúčtovaných nákladov, t.j. reálne uskutočnenie prác (oprava valcov) dodávateľskou spoločnosťou K-DHA, rôznych nákladových položiek (stravné, pohonné látky, kancelárske potreby, odborná literatúra, čistiace prostriedky prepravné, poštovné, nájomné, 2 diaľničné nálepky, STK, EK), ku ktorým žalobca nepredložil žiadne výdavkové pokladničné doklady ani žiadne prílohy (kniha jász, cestovné príkazy, zmluvy, mýtné poplatky a pod.) a položiek znižujúcich výsledok hospodárenia základ dane (nedaňové rezervy a nedaňové opravné položky). Zotrval na svojom návrhu, že žalobu je potrebné zamietnuť.

65. Zo strany účastníkov konania neboli doručené žiadne ďalšie písomné podania.

66. Uznesením Krajského súdu v Trnave č. k.: 14S/21/2022-117 zo dňa 20.06.2022, bol žalobe priznaný odkladný účinok, a to až do právoplatného rozhodnutia súdu vo veci samej.

VI.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

67. Správny súd v Bratislave uvádza, že s odkazom na zákon č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Zákon o správnych súdoch“) sa okrem iného zriadil aj Správny súd v Bratislave. § 3 ods. 1 Zákona o správnych súdoch uvádza, že správne súdy začnú svoju činnosť 1. júna 2023. § 3 písm. b) Zákona o správnych súdoch zároveň uvádza: „ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave.“ Predmetná právna vec tak prešla na Správny súd v Bratislave, bola v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2023 v znení Dodatku č. 1 náhodným výberom pridelená senátu 4S a je vedená pod sp. zn.: TT-14S/21/2022.

68. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak ako vyplývali z obsahu žaloby a dospel k záveru, že žaloba je nedôvodná a s odkazom na § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení platnom a účinnom do 30.06.2023 (ďalej len „SSP“) ju zamietol.

69. Správny súd vec verejne prejednal a rozsudok vyhlásil na pojednávaní, ktoré bolo nariadené v súlade s § 107 a nasl. SSP na deň 11.10.2023, keď bola splnená podmienka uvedená v § 107 ods. 1 písm. a) SSP a za splnenia podmienok uvedených v § 108 ods. 1 a 2 SSP.

70. Podľa § 493e SSP v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

71. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

72. Podľa § 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.

73. 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.

74. Podľa § 3 ods. 2 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.

75. 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

76. Úlohou správneho súdu v predmetnej veci je, na podklade žalobných bodov preskúmať, či žalobca splnil všetky podmienky pre uznanie daňových výdavkov, najmä či preukázal vykonanie služieb a vynaloženie nákladov (výdavkov) na dosiahnutie, zaistenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov, t. j. či tieto náklady možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov a či správca dane a následne žalovaný postupovali v súlade s príslušnými právnymi predpismi a viedli daňové konanie v súlade so zásadami správy daní.

77. Vo vzťahu k namietanému nesprávne vyhodnotenému skutkovému stavu správny súd vyhodnotil tento žalobný bod ako nedôvodný. Správny súd sa nestotožnil so žalobcom, že v rámci daňovej kontroly boli zo strany žalobcu podané podrobné vysvetlenia k priebehom obchodov, daňové priznania, súvisiace faktúry, účtovné doklady a návrhnutí svedkovia, keďže žalobca v priebehu daňovej kontroly, a to ani po opakovaných výzvach správcu dane a predĺžovaní lehôt, nepredložil relevantné doklady, ktoré by potvrdili ním tvrdené skutočnosti (bod 4., 5. a 6. tohto rozsudku, v ktorom sú špecifikované predmetné skutočnosti). Žalobca dôkazy a dokumenty, ako aj relevantné návrhy na doplnenie dokazovania začal predkladať až vo vyrubovacom konaní, a teda si tak nespĺnil svoju povinnosť tvrdenia. Zároveň žalobcom predložené dôkazy (vo vyrubovacom konaní) nepreukázali poskytnutie dodaných služieb zo strany spoločnosti K-DHA.

78. Správny súd uvádza, že charakter daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je značne odlišný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, s tým, že správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane. V rámci vyrubovacieho konania sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole. V rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vystali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania vo vyrubovacom konaní (k tomu napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022). Správny súd s odkazom na priebeh daňovej kontroly, dospel k záveru, že žalobca si v rámci daňovej kontroly nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť, a správny súd tak nevzhliadol žiadne pochybenia zo strany správcu dane. Je potrebné rozlišovať charakter a význam daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, a to aj zo strany daňového subjektu; žalobca bol opakovane vyzývaný na predloženie dôkazov a na naplnenie charakteru daňovej kontroly. Keďže tak nevykonával, správca dane postupoval v súlade s charakterom daňovej kontroly a vykonal dokazovanie na základe ním získaných dôkazov. Zo strany správcu dane tak v tomto smere k pochybeniu nedošlo.

79. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že sa žalovaný nevysporiadal s dôkazmi dostatočným spôsobom. Vychádzajúc z prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia správny súd konštatuje, že ako správca dane, tak aj žalovaný sa dostatočným spôsobom vysporiadali s dôkazmi, tieto správne vyhodnotili, a to aj v kontexte, že žalobca v rámci daňovej kontroly nevyprodukoval relevantné dôkazné prostriedky. Z obsahu administratívneho spisu je nepochybné, že správca dane vo vyrubovacom konaní (teda po ukončení daňovej kontroly) vyhovel návrhom žalobcu na doplnenie dokazovania a pristúpil k výsluchu svedkov. Správca dane tak postupoval v súlade so zásadou súčinnosti a zistil dostatočným spôsobom skutkový stav.

80. Ako nedôvodnú námietku vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu o tom, že pani F. G. potvrdila spoluprácu medzi žalobcom a spoločnosťou K-DHA. Správny súd sa stotožnil so žalovaným, že výpoveď pani F. G. je z dôvodu jej zmeny v priebehu niekoľkých dní nedôveryhodná a na podporu tejto zmeny žalobca nepredložil žiaden relevantný dôkaz. Zároveň v kontexte ostatných dôkazov a v rámci zásady voľného hodnotenia dôkazov je hodnotenie tohto dôkazu zo strany správca dane a žalovaného správne a nevymyká sa logickému uvažovaniu.

81. Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu o tom, že obchodní partneri žalobcu potvrdili prepravu, a teda bolo dokázané zabezpečenie stravovania, ktoré je potvrdené cestovným príkazom, dokázané náklady PHM. Vychádzajúc z administratívneho spisu nebolo súdu zrejme, akí obchodní partneri uvedenú prepravu potvrdili a zo strany žalobcu nebol predložený žiaden dôkaz toho, že títo obchodní partneri túto prepravu potvrdili. Žalobca v rámci daňovej kontroly a následne ani v rámci vyrubovacieho konania nepreukázal žiadnym relevantným dôkazom, kto sú títo obchodní partneri a akým spôsobom sa preprava vykonala. Zároveň ako vyplýva z výsluchov svedkov, títo žiadnym relevantným spôsobom prepravu nepotvrdili.

82. Správca dane a žalovaný podľa názoru správneho súdu rozumným spôsobom vyhodnotili aj výsluchy svedkov, ktoré boli vykonané vo vyrubovacom konaní a na základe návrhu žalobcu. Správny súd k danému poukazuje na to, že:

82.1. svedok A. B. pri svojom výsluchu uviedol, že u žalobcu bol viackrát, avšak priamo pre žalobcu nepracoval a zároveň vyjadril prekvapenie, že bol ako svedok vôbec predvolaný. K vzťahu žalobcu a spoločnosti K-DHA sa nevedel relevantne vyjadriť;

82.2. svedkyňa B. C. pri svojom výsluchu uviedla, že žalobcu pozná a že u neho v priebehu roku 2016 až 2018 pracovala. Svedkyňa poukazovala na charakter práce, ktorý pre žalobcu vykonávala. K vzťahu žalobcu a spoločnosti K-DHA sa svedkyňa nevyjadrila;

82.3. svedok D. E. C. pri svojom výsluchu uviedol, že je zamestnancom žalobcu a poukázal na charakter práce, ktorý pre žalobcu vykonáva. K vzťahu žalobcu a spoločnosti K-DHA sa svedok nevyjadril;

82.4. svedok F. G. pri svojom výsluchu uviedol, že u žalobcu vykonával prácu vodiča – skladníka a opísal charakter svojej práce. K vzťahu žalobcu a spoločnosti K-DHA sa svedok nevyjadril;

82.5. svedok D. D. H. pri svojom výsluchu uviedol, že je zamestnancom žalobcu a opísal charakter svojej pracovnej činnosti. K vzťahu žalobcu a spoločnosti K-DHA sa svedok nevyjadril;

82.6. svedkyňa F. G. pri svojom výsluchu pred správcou dane uviedla, že je zamestnankyňou žalobcu a poukázala na charakter svojej pracovnej činnosti. K spoločnosti K-DHA uviedla, že táto spoločnosť robila v roku 2017 pre žalobcu gravírovanie. Uviedla, že v rámci open-office registrovala rokovania so spoločnosťou K-DHA, ale nezúčastňovala sa ich. Následne uviedla, že riaditeľ žalobcu zabezpečoval opravu hydraulických valcov spoločnosťou K-DHA. Na záver uviedla, že si nie je vedomá toho, kto v mene spoločnosti K-DHA vykonával opravy hydraulických valcov;

82.7. svedok E. C. pri svojom výsluchu uviedol, že je zamestnancom žalobcu a opísal charakter svojej pracovnej činnosti. K vzťahu žalobcu a spoločnosti K-DHA sa svedok nevyjadril;

82.8. svedok I. E. pri svojom výsluchu uviedol, že bol do roku 2020 zamestnancom žalobcu a poukázal na charakter svojej pracovnej činnosti. K vzťahu žalobcu a spoločnosti K-DHA sa svedok nevyjadril.

83. S odkazom na vyššie uvedené skutočnosti sa správny súd stotožnil so závermi správca dane a žalovaného, ktorí vyhodnotili uvedené svedecké výpovede ako všeobecné a nekonkrétne. Žiaden z vypočutých svedkov neuviedol konkrétne skutočnosti, ktoré by akýmkoľvek relevantným spôsobom podporili argumentáciu žalobcu a potvrdili dodanie služieb. Svedecké výpovede boli všeobecné, smerujúce na opis pracovných činností, bez akejkoľvek relevantnej konkretizácie na potrebné skutočnosti. Zo strany správca dane a žalovaného tak nedošlo k pochybeniu pri vyhodnotení dôkazov. Zároveň žalobca nepredložil a ani neoznačil žiaden relevantný doklad k tomu, aby preukázal ním tvrdené skutočnosti.

84. Pokiaľ sa žalobca domáhal prerušenia daňového konania, keďže sa začalo konanie o predbežnej otázke – súdne konanie vedené na Okresnom súde Banská Bystrica, správny súd tento žalobný bod vyhodnotil ako nedôvodný. Daňový poriadok v § 22 ods. 1 uvádza, že ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol iný príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný; inak si môže správca dane o takejto otázke urobiť úsudok alebo dať inému príslušnému orgánu

podnet na začatie konanie. Z § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyplýva, že správca dane preruší daňové konanie, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke. Bolo tak potrebné posúdiť, či súdne konanie, vedené na Okresnom súde Banská Bystrica spĺňa definičné kritéria predbežnej otázky a s tým súvisiacu aplikáciu § 22 ods. 1 Daňového poriadku alebo § 61 ods. 1 Daňového poriadku.

85. Predbežnou otázkou je taká otázka, od ktorej je meritórne rozhodnutie správcu dane závislé, sama však nie je predmetom daňového konania. Ak sa v rámci daňového konania vyskytne takáto otázka, správca dane si o nej môže urobiť úsudok aj sám (za podmienky, že o tejto otázke nebolo právoplatne rozhodnuté) alebo môže dať podnet na konanie o tejto otázke inému príslušnému orgánu. Ak iný orgán začne konanie o predbežnej otázke (môže tak urobiť aj na základe podnetu správcu dane, ale aj bez neho), správca dane je povinný daňové konanie prerušiť a počkať na výsledok tohto konania. § 61 ods. 1 Daňového poriadku viaže povinnosť správcu dane prerušiť daňové konanie na základe subjektívnej skutočnosti, keďže daňové konanie musí prerušiť až vtedy, ak má vedomosť o začatí konania o predbežnej otázke. Podstatou tak je, aby sa jednalo o otázku, od ktorej je závislé meritórne rozhodnutie správcu dane.

86. Správny súd súhlasne so žalovaným uvádza, že súdne konanie, vedené na Okresnom súde Banská Bystrica, je nezávislým konaním, ktorého vedenie, ako aj výsledok je nezávislý od daňovej kontroly z dôvodu odlišného účelu, resp. objektu jednotlivých druhov konania, rozdielnej subjektívnej stránky, ktorá má byť v konaniach preukázaná, ako aj iných procesných režimov a s tým spojených rozličných princípov. Výsledok daňovej kontroly a daňového konania nie je podmienený výsledkom predmetného súdneho konania, spomenuté súdne konanie nemožno považovať za predbežnú otázku, a preto správca dane a následne žalovaný postupovali v súlade s Daňovým poriadkom. V danom prípade Správca dane smeroval daňovú kontrolu na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2017 u žalobcu, zatiaľ čo cieľom spomenutého súdneho konania bolo spor, ktorý sa týkal spoločnosti z Poľska a uvedené nebolo súčasťou predmetnej daňovej kontroly. Ani skutočnosť, že v predmetnom súdnom konaní ako svedok vystupoval konateľ spoločnosti K-DHA neodôvodňuje to, aby sa predmetné súdne konanie vo vzťahu k prebiehajúcemu daňovému konaniu považovalo za predbežnú otázku. Cieľ súdneho konania a cieľ daňovej kontroly a daňového konania je odlišný. Už len z takto rozdielneho cieľa jednotlivých konaní vyplýva, že správca dane je pri zisťovaní skutkového stavu oprávnený brať do úvahy odlišné skutočnosti, nakoľko je sám schopný vyhodnotiť, ktoré skutkové podklady sú relevantné pre vydanie rozhodnutia.

87. Vo vzťahu k námietke nepreskúmateľnosti prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov správny súd zdôrazňuje, že žalovaný a správca dane si zaobstarali dostatok dôkazov k rozhodnutiu, v konaní postupovali v súlade s Daňovým poriadkom, vykonali všetky dôkazy a tieto vyhodnotili v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, vo veci rozhodli vecne správne a ako prvostupňové rozhodnutie, tak aj napadnuté rozhodnutie poskytujú pre žalobcu dostatočné odôvodnenie vo vzťahu k ich výrokom. Ako to vyplýva aj z odôvodnenia tohto rozsudku, správca dane a žalovaný sa dostatočným spôsobom vysporiadali so všetkými relevantnými námietkami žalobcu.

88. Správny súd k tvrdeniu žalobcu o dostatočnom preukázaní daňových výdavkov uvádza, že v zmysle ustálenej judikatúry je kvalifikovaným daňovým výdavkom len taký výdavok, ktorý bol skutočne vynaložený, bol vynaložený v súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním zdaniteľných príjmov a ktorý daňovník účtoval v účtovníctve. Daňový subjekt, ktorý o náklade účtuje v účtovníctve a následne ho zahrnie aj do daňového priznania, je povinný v prípade dôvodných pochybností správcu dane preukázať, že ho skutočne vynaložil (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 8Sžf/32/2014 zo dňa 19.11.2015, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 2Sžf/74/2016 zo dňa 22.11.2018, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 8Sžf/20/2016 zo dňa 12.07.2018 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 6Sžf/34/2015 zo dňa 22.02.2017). Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 3Sžf/119/2013 zo dňa 06.05.2014).

89. Nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienok. Musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, ktorý je preukázateľne vynaložený

daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov správcom dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 8Sžf/32/2014 zo dňa 19.11.2015). Ak správca dane po vykonaní daňovej kontroly preukáže, že daňovník hodnoverným spôsobom nevie preukázať existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom stanovené, teda, že ide o výdavky, ktoré daňovník vynaložil na úhradu tovarov a služieb, a ich vecnú súvislosť, ako aj to, že tovar (služby) bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou (dodávateľom) uvedenou na faktúre, tak nespĺnil podmienky pre priznanie daňových výdavkov. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku, vyjadrené predloženými dokladmi, je síce jednou z podmienok, aby boli na základe týchto dokladov uznané daňové výdavky, tieto doklady však musia byť obrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného na daňových dokladoch a musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, prípadne dokladmi o úhrade, je bez preukázania skutočného vykonania služieb na daňové účely nepostačujúce.

90. Daňový subjekt v daňovom konaní nesie daňové bremeno, z ktorého vyplýva dôkazná povinnosť predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku. Daňový subjekt je povinný preukázať reálnosť plnenia, ktoré bolo osvedčované predloženými účtovnými dokladmi a za tým účelom si obstaráť dostatočné množstvo dôkazov, ktoré by preukázali poskytnutie tvrdených služieb s tým, že správcovi dane prináleží v rámci kontroly preverovať skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane, k čomu patrí vyhodnotenie, vrátane možnosti spochybnenia predložených dôkazov. Ak správca dane pri preverovaní písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom je opäť na daňovom subjekte vyvrátiť spochybnenie pôvodných dôkazov správcom dane predložením či navrhnutím ďalších dôkazov. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom.

91. V nadväznosti na vyššie uvedené správny súd poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu SR č. k.: I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, v zmysle ktorého „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 prejednávanej“.

92. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na žalobcov, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období (rok 2017) došlo na jeho strane k vynaloženiu takých výdavkov na úradu jednotlivých plnení, ktoré je možné z pohľadu Zákona o dani z príjmov kvalifikovať ako daňové výdavky, resp. preukázal ich použitie za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov. Zo strany žalobcu nedošlo k tomu, aby relevantným spôsobom preukázal, že došlo k reálnosti plnenia. Na podklade uvedeného tak správca dane v prvostupňovom rozhodnutí a žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedli podstatné skutočnosti, na základe ktorých dospeli k svojim právnym záverom. Žalobca tak neuniesol dôkazné bremeno, a preto nebol ani žalobný bod ohľadom nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí dôvodný. Správca dane a žalovaný svoje rozhodnutia dostatočným spôsobom odôvodnili a sú z nich zrejme myšlienkové pochody, ktoré správcu dane a žalovaného pri ich vydávaní viedli.

93. Správny súd poukazuje na to, že správca dane neprenášal na žalobcu dôkazné bremeno ohľadne preukazovania takých skutočností, na ktoré by nemal vplyv. Pochybnosti o reálnosti dodávky tovaru

a s tým spojený prenos dôkazného bremena na žalobcu sa týkali už vzťahu žalobcu a jeho priameho dodávateľa, na ktorý mal žalobca ako podnikateľský subjekt (aj so s ohľadom na požiadavku obozretnosti pri výbere obchodného partnera majúci na zreteli potrebu obstarat' si dostatočné množstvo dôkazov pre prípadnú daňovú kontrolu v súvislosti s preverovaním daňových výdavkov) dosah. Uvedené zistenia neboli pripísané na ťarchu žalobcu, tak ako to naznačoval (aj s odkazom na rozhodnutie sp. zn.: 3Sžf/1/2011). Správny súd zároveň konštatuje, že správca dane opakovane oznamoval žalobcovi, že na jeho strane vznikli pochybnosti a je potrebné tieto odstrániť. Námieta žalobcu, že žalovaný v rámci daňovej kontroly nepostupoval podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku je nedôvodná, keďže žalovaný ako odvolací orgán vstupuje do konania po skončení daňovej kontroly, a preto nebol oprávnený, aby postupoval podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Úlohou žalovaného ako odvolacieho orgánu bolo preskúmať prvostupňové rozhodnutie na podklade podaného odvolania.

94. Vzhľadom na uvedené sa správny súd nestotožnil so žalobným bodom, týkajúcim sa neprimeraného a zaťažujúceho prenesenia dôkazného bremena. Správca dane preveruje skutkový stav a dopĺňa dokazovanie aj za účelom odstránenia vzniknutých pochybností. Nemá však povinnosť určiť, akým konkrétnym spôsobom sa má (okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov ďalšieho dokazovania spochybnená) preukázať pravdivosť nejakých tvrdení. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 1Sfk/51/2021 zo dňa 17.02.2023).

95. S odkazom na uvedené, ako aj s odkazom na obsah administratívneho spisu správny súd nemohol konštatovať, že by správca dane akýmkoľvek neprípustným spôsobom zaťažoval žalobcu preukazovaním takých skutočností, na ktoré by nemal dosah. Jednotlivé zistenia správcu dane týkajúce sa dodávateľa – spoločnosti K-DHA boli logicky vedené snahou o čo najúplnejšie zistenie skutočného stavu veci so zreteľom na preverenie dodávateľa žalobcu a s tým spojenej existencie tovaru, na ktorý mal žalobca vynaložiť výdavky.

96. Ohľadne nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu a postupu žalovaného v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, správny súd vyhodnotil tento žalobný bod ako nedôvodný.

97. Správny súd zdôrazňuje, že predmetom daňovej kontroly bola daňová kontrola zameraná na daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2017 a nie daňová kontrola zameraná na daň z pridanej hodnoty. Z uvedeného dôvodu tak nebolo možné na daňovú kontrolu aplikovať judikatúru, viažucu sa na daň z pridanej hodnoty ako toho nesprávne domáhal žalobca. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo sa zameriava na odpočet dane – jedná sa teda o daň z pridanej hodnoty. Zároveň Smernica Rady 2006/112 sa týka spoločného systému na dani z pridanej hodnoty, a preto je na predmetný prípad neaplikovateľná. Argumentácia žalobcu v tomto smere tak bola v prejednávaných veciach irelevantná a neaplikovateľná.

98. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil aj námietku žalobcu, že správca dane pripísal v jeho neprospech skutočnosti, že subdodávateľia jeho dodávateľa si nespĺnili svoje povinnosti vyplývajúce im zo zákona, na ktorých plnenie nemal žalobca vplyv a dosah. Správca dane a ani žalovaný neskúmali subdodávateľov dodávateľa žalobcu a ani žiadnym spôsobom neprípísali v neprospech žalobcu žalobcom tvrdené skutočnosti. Správca dane a žalovaný skúmali výlučne podmienky podľa Zákona o dani z príjmov a neskúmali podmienky, ktoré sú príznačné pre skúmanie dane z pridanej hodnoty.

99. S odkazom na vyššie uvedené skutočnosti tak správny súd dospel k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, a preto ju zamietol.

100. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP, keď žalovanému napriek jeho úspechu v konaní nárok na náhradu trov konania nepriznal, pretože mu žiadne trovy v konaní nevznikli.

101. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomu rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 145 ods. 2 písm. a/ SSP a § 493e SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. c) SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).