

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/29/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020201388
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 07. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1020201388.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): TECHNOPOL SERVIS, a.s., IČO: 35 700 840, so sídlom Panenská 6, 811 03 Bratislava, právne zastúpeného: AK Castiglione s. r. o., IČO: 51 635 046, so sídlom Námestie Martina Benku 10, 811 07 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101254577/2020 zo 4. augusta 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2 S 234/2020-185 z 28. júla 2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2 S 234/2020-185 z 28. júla 2021 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101254577/2020 zo 4. augusta 2020 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) 5. septembra 2018 oznámil žalobcovi, že u neho začne výkon daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Štatutárny zástupca žalobcu p. Dučák oznámil správcovi dane, že nemá k dispozícii žiadne účtovné doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly, pretože boli odňaté Národnou kriminálnou agentúrou Prezídia Policajného zboru (ďalej len „NAKA“). V nadväznosti na to, správca dane požiadal NAKA o zapožičanie všetkých účtovných a iných dokladov žalobcu potrebných k vykonaniu daňovej kontroly a p. Dučák o predloženie hlavnej knihy a denníka za zdaňovacie obdobie roku 2015. Štatutárny zástupca žalobcu p. Dučák na ústnom pojednávaní 26. februára 2019 predložil správcovi dane hlavnú knihu s tým, že správca dane požiadal i o predloženie analytiky účtov bližšie popísaných v prílohe k zápisnici, ktoré p. Dučák predložil 15. marca 2019. Správca dane 2. mája 2019 opätovne vyzval žalobcu o predloženie účtovných a iných dokladov, ktoré by preukazovali hospodárske operácie v roku 2015, medzi nimi okrem iného aj „zdokladovanie vystavenia zmenky z 30. novembra 2015 týkajúcej sa subjektu Irwin & white, co.“ a tiež „analytickú evidenciu účtu 511.005 - „Veľké opravy“ v celkovej sume 393 647,93 eur a účtu 518.011 - Služby externí pracovníci“ v celkovej sume 87 143,42 eur.“ K vykonaným prácam, resp. službám žiadal správca dane predložiť všetky zmluvy týkajúce sa uvedených prác a služieb.

2. Keďže p. Dučák oznámil správcovi dane, že od 9. apríla 2019 už nie je štatutárnym zástupcom žalobcu, správca dane 2. mája 2019 zaslal výzvu novému štatutárnemu zástupcovi p. Pávekovi, ktorý prostredníctvom splnomocneného zástupcu p. J. žalobcovi oznámil, že žiadané dokumenty žalobca k dispozícii nemá. Na ústnom pojednávaní 14. augusta 2019 nová splnomocnená zástupkyňa p. N.

dodatočne predložila časť účtovných a iných dokladov za rok 2015, avšak dokumenty cit. v bode 1 tohto rozsudku sa medzi nimi nenachádzali.

3. Správca dane 26. augusta 2019 vyhotovil z predmetnej daňovej kontroly zameranej na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z príjmov právnickej osoby Protokol č. 102022858/2019 (ďalej len „protokol“) a žalobcu vyzval, aby sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril. Keďže žalobca sa v určenej lehote k protokolu nevyjadril, správca dane vydal rozhodnutie č. 102275744/2019 z 2. októbra 2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 72 793,84 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015.

4. V dôsledku podaného odvolania žalovaný svojím rozhodnutím č. 100222949/2020 z 21. januára 2020 zrušil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v nesprávnej výške, keď správne určená výška mala predstavovať sumu 72 461,37 eur. Dodal, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nebolo zrejmé, či správca dane vylúčil z daňových výdavkov (nákladov) „Náklady-zmenkový program“ alebo „Náklady-zmenky“. Hoci správca dane vyzval žalobcu, aby zdokladoval vystavenie zmenky týkajúcej sa subjektu Irwin & white, co. v odôvodnení rozhodnutia správca dane konkrétne neuviedol, čo je obsahom tohto účtovného dokladu z 30. novembra 2015. Žalovaný ďalej skonštatoval, že správca dane taktiež dostatočne neodôvodnil zvýšenie výsledku hospodárenia spolu o sumu 175 987,48 eur, t. j. vylúčenie z daňových výdavkov spolu 9 dodávateľských faktúr, ktoré žalobca zaúčtoval na ľarchu účtu 511.005 KCT-stavebné práce. Podľa žalovaného správca dane iba stroho konštatoval, že tieto mal žalobca zaúčtovať na ľarchu účtu 042.001 Obstaranie dlhodobého hmotného majetku, nakoľko sa podľa správcu dane jednalo o stavebné a rekonštrukčné práce a dodávky dlhodobého hmotného majetku. Správca dane však neuviedol, ako a na základe čoho zistil, že išlo o stavebné a rekonštrukčné práce. Tiež neuviedol, kde a na akom objekte boli rekonštrukčné práce vykonané. Žalovaný uzavrel, že predpokladom takého záveru je podrobné vyhodnotenie dodávateľských faktúr jednotlivito a vo vzájomnej súvislosti a následne takto vyhodnotený skutkový stav je potrebné subsumovať pod príslušné ustanovenia právneho predpisu.

5. Správca dane viazaný právnym záverom žalovaného vydal rozhodnutie č. 100683085/2020 zo 16. marca 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 72 461,37 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015. V odôvodnení uviedol, že obsahom účtovného dokladu z 30. novembra 2015 bolo zaúčtovanie zmenkového programu na strane má dať účtu 249001 so súvzťažným zápisom na účte 379003 v sume 3 100 000,00 eur. Podľa dokumentu s názvom „zmenkový program“, ktorý bol získaný od NAKA predstavuje suma 3 100 000,00 eur menovitú hodnotu zmieniek. Podľa správcu dane žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly ani na základe výzvy z 2. mája 2019 nedoložil, nezdôvodnil a nepreukázal vystavenie zmenky týkajúcej sa subjektu Irwin & white, co. Správca dane pokračoval, že žalobca zaúčtoval do nákladov na účet 562.002 „Nákladové úroky-zmenky“ úroky v celkovej 51 528,33 eur a do nákladov na účet 568.005 „Náklady-zmenkový program“ výdavky v celkovej sume 114 945,00 eur. K uvedeným výdavkom neboli žalobcom v priebehu výkonu daňovej kontroly predložené žiadne doklady, resp. dôkazy preukazujúce ich vynaloženie na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a žiadne doklady preukazujúce opodstatnenosť ich zaúčtovania do daňových výdavkov v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Preto správca v zmysle § 17 ods. 2 písm. a) cit. zák. zvýšil o tieto nedaňové výdavky výsledok hospodárenia o sumu 51 528,33 eur a o sumu 114 945,00 eur.

6. Ďalej správca dane pokračoval, že žalobca v kontrolovanom období zaúčtoval na ľarchu účtu 511.05- „KCT-stavebné práce“ nasledovné dodávateľské faktúry:

- č. 2150165 zo 4. februára 2015 - náklady (výdavky) za stavebné práce na prenajatom objekte v obci Továrniky od dodávateľa Jarolím Piterka v sume 960,00 eur,
- č. 2150527 z 10. júla 2015 - náklady (výdavky) za stavebné práce od dodávateľa Jarolím Piterka v sume 300,00 eur,
- č. 2150579 z 1. augusta 2015 - náklady (výdavky) za stavebné práce od dodávateľa Peter Bajan v sume 4 800,25 eur,
- č. 2150676 zo 4. septembra 2015 - náklady (výdavky) za stavebné práce od dodávateľa Július Kamenský v sume 1 300,00 eur.

Správca dane k týmto nákladom uviedol, že žalobca nepredložil žiadne doklady, resp. dôkazy preukazujúce, o aké stavebné práce sa jedná (aké úpravy boli vykonané) a na akom objekte. Dodal, že zmluva o nájme priestorov v obci Továrniky mu tiež predložená nebola. Žalobca tak nepreukázal vynaloženie výdavkov (nákladov) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, správcovi dane nebol predložený relevantný dôkaz o tom, že fakturované služby boli realizované dodávateľmi uvedenými na faktúrach, čím nebola splnená podmienka preukaznosti a opodstatnenosti daňového nákladu podľa § 2 písm. i) o dani z príjmov. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, bez preukázania skutočného dodania služby pre daňové účely je nedostačujúce, a preto podľa správca danie tieto výdavky nie sú daňovými výdavkami v zmysle § 21 ods. 1 cit. zák.

7. Ďalej správca dane konštatoval, že žalobca v kontrolovanom období zaúčtoval na ľarchu účtu 511.05-KCT-stavebné práce“ nasledovné dodávateľské faktúry:

- č. 2150602 z 11. augusta 2015 - náklady (výdavky), za dodávku a montáž klimatizácie na budove Technopolu od dodávateľa Dobrá klíma s.r.o. v sume 6 218,11 eur,
- č. 2150658 z 7. septembra 2015 - náklady (výdavky) za dodávku strešného svetlíka na streche objektu UPB Technopol od dodávateľa TriAl v sume 8 920,00 eur,
- č. 2150728 z 30. septembra 2015 - náklady (výdavky) za dodávku a montáž strešného svetlíka na streche objektu UPB Technopol od dodávateľa TriAl v sume 9 920,00 eur,
- č. 2150795 z 28. októbra 2015 - náklady (výdavky) za dodávku a montáž ventilácie na budove Technopolu od dodávateľa Miroslav Stanček v sume 6 510,12 eur.

Správca dane k týmto nákladom uviedol, že ich považuje za obstaranie dlhodobého hmotného majetku a podľa správca dane žalobca mal tieto náklady zaúčtovať na ľarchu účtu 042.001 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku. V súlade s Opatrením Ministerstva financií č. 23 054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „Opatrenie MF č. 23 054/2002-92 zo 16. decembra 2002“) na účte 042 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku sa účtuje obstaraný dlhodobý hmotný majetok a jeho technické zhodnotenie do doby jeho uvedenia do používania vrátane výdavkov súvisiacich s jeho obstaraním. V súvislosti s tým správca dane poukázal na zákonné vymedzenie hmotného majetku v § 22 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov. Keďže náklady boli vynaložené na dodávku a montáž strešných svetlíkov, ventilácie a klimatizácie na budove Technopolu v hodnote vyššej ako 1 700 eur, žalobca bol povinný túto dodávku a montáž zaradiť do hmotného majetku a odpisovať v súlade s § 26 až 28 cit. zák. Podľa správca dane zaúčtovaním týchto nákladov uvedeným spôsobom spoločnosť konala v rozpore s § 21 ods. 1 písm. a) cit. zák. a správca dane uzavrel, že uvedené výdavky tak nie sú daňovými výdavkami v zmysle zákona o dani z príjmov.

8. Správca dane záverom uviedol, že žalobca v kontrolovanom období zaúčtoval na ľarchu účtu 511.05-KCT-stavebné práce“ nasledovnú dodávateľskú faktúru:

- č. 2150601 zo 7. augusta 2015 - náklady (výdavky) za vykonanie rekonštrukčných prác od dodávateľa Ivan Kubík - STAVIK v sume 137 029,00 eur.

Správca dane k týmto nákladom uviedol, že žalobca predložil správcovi dane k uvedenej faktúre súpis vykonaných prác a dodávok v obci Továrniky. Podľa správca dane zo súpisu vykonaných prác je zrejmé, že sa jednalo rekonštrukčné práce - technické zhodnotenie budovy (napr. zhotovenie nových priečok, rekonštrukcia odsávania, výmena dlažby, dverí, zárubní a pod.). Ďalej správca dane pokračoval a v zmysle § 29 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov vymedzil, čo sa považuje za technické zhodnotenie hmotného majetku a nehmotného majetku. Keďže náklady boli podľa správca dane vynaložené na rekonštrukciu, resp. technické zhodnotenie majetku (budovy) v hodnote vyššej ako 1 700 eur, žalobca bol povinný tieto náklady zaradiť do hmotného majetku a odpisovať v súlade s § 26 až 28 zákona o dani z príjmov. Žalobca preto konal v rozpore s § 21 ods. 1 písm. g) cit. zák. a správca dane uzavrel, že uvedené výdavky tak nie sú daňovými výdavkami v zmysle zákona o dani z príjmov.

9. Žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, v ktorom okrem iného namietal, že náklady vyplývajúce zo zmienek a všetky vyššie zmienené faktúry v bodoch 6 až 8 tohto rozsudku boli zaúčtované správne a správca dane písomne nevyzval žalobcu na preukázanie správnosti zaúčtovania týchto faktúr. Pokiaľ by tak urobil, žalobca by oslovil predmetných dodávateľov za účelom vysvetlenia týchto nákladov a podrobnejších informácií o vykonaných prácach.

10. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101254577/2020 zo 4. augusta 2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane. V súvislosti so vznesenou námietkou dodal, že deklarované náklady na zmenkový program, poplatky za služby v sume 114 945,00 eur a úrokové náklady v sume 51 528,33 eur žalobca nepreukázal. Údaje v súhrnnej tabuľke sú len konečným výstupom činností (služieb), vykonanie ktorých je daňový subjekt povinný preukázať, ak výdavky (náklady) na tieto činnosti zaúčtuje a uplatní si ich ako daňové výdavky. Z dokladu zmenkový program je čitateľné, že v mesiacoch máj a jún 2015 boli zmenky vydané a aj žalobca v odvolaní uvádza, že žalobca poskytol zmenky a že suma 51 528,33 eur predstavuje úroky. Z dokladu zmenkový program tiež vyčítať druhy výdavkov (nákladov), avšak tento doklad nemá váhu dôkazu, ktorý by preukazoval skutočný vznik výdavku. Spisový materiál predložený správcom dane podľa žalovaného neobsahuje žiadnu relevantnú dokumentáciu o zmenkách. Žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil správcovi dane také doklady (najmä samotné zmenky), ktoré by presvedčivo preukázali opodstatnenosť zaúčtovania poplatkov súvisiacich so zmenkami.

11. Podľa žalovaného argumentácia žalobcu v odvolaní nie je presvedčivá, keď na jednej strane tvrdí, že na subjekt Irwin&white, co. nebola vystavená žiadna zmenka a že tejto spoločnosti platil len poplatky za služby, avšak na analytickom účte 249001 Ostatné finančné výpomoci za obdobie roka 2015 je 31. mája 2015 na strane Daľ zaúčtovaná suma 1 000 000,00 eur, vystavenie zmenky Irwin&white, co. a 30. júna 2015 je na strane Daľ zaúčtovaná suma 2 100 000,00 eur, vystavenie zmenky Irwin&white, co. Teda spolu suma 3 100 000,00 eur, ktorá je zhodná so sumou na riadku 1 (menovitá hodnota zmeniek) v doklade Zmenkový program.

12. K ďalšej námietke žalobcu, že správca dane ho nevyzval na preukázanie správnosti zaúčtovania faktúr žalovaný uviedol, že tento krok nebol potrebný. Správca dane disponoval hlavnou knihou, analytickou knihou a zmluvami, z ktorých pri daňovej kontrole vychádzal. Navyše podľa žalovaného správca dane v súvislosti s faktúrami v bode 6 tohto rozsudku nerozporoval sporné faktúry z hľadiska správnosti ich zaúčtovania. K zvyšným námietkam ohľadne ostatných faktúr žalovaný uviedol, že sa stotožňuje so správcom dane, že žalobca mal tieto náklady účtovať ako náklady na obstaranie dlhodobého hmotného majetku na ľarchu účtu 042.001, v opačnom prípade mal svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať, čo sa v tomto prípade nestalo. Záverom dodal, že zmeny v orgánoch spoločnosti žalobcu nie sú rozhodujúcou skutočnosťou, ktorá by mala vplyv na správne určenie dane.

II. Konanie na správnom súde

13. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, v ktorej žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 2 S 234/2020-185 z 28. júla 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

14. Správny súd uviedol, že žalobca síce zaúčtoval nákladové úroky - zmenky v sume 51 528,33 eur (na ľarchu účtu 562.002) a náklady - zmenkový program výdavky v sume 114 945,00 eur (na ľarchu účtu 568.005), no žiadnym spôsobom ich nepreukázal. Žalobca tiež nepreukázal, že zmenky neboli vydané na spoločnosť Irwin&White, Co., tak ako tvrdí, zároveň však neuvádza, na aký subjekt uvedené zmenky vydal, preto neuniesol bremeno tvrdenia.

15. Správny súd v súvislosti s nákladmi za montáž a dodávku strešných svetlíkov, klimatizácie a ventilácie v budove Technopolu skonštatoval, že žalobca netvrdil a ani nepreukázal, akým spôsobom boli poškodené alebo opotrebované strešné svetlíky, klimatizácia alebo ventilácia zlikvidované, kto ich likvidoval, kde a za akú cenu, tak aby bolo jednoznačné, že išlo o výmenu starých opotrebovaných komponentov za nové, resp. kus za kus. Pri demontáži je pritom potrebné demontované zariadenia alebo stavebný odpad zlikvidovať v súlade so zákonom č. 79/2015 Z. z. o odpadoch v znení neskorších predpisov.

16. Podľa názoru správneho súdu, správca dane aj žalovaný správne vyhodnotili aj faktúry za stavebné práce, stavebné úpravy, opravy a udržiavacie práce na nehnuteľnosti v obci Továrniky. Tým, že dodávateľ fakturoval taký súbor stavebných prác ako sú búracie a demontážne práce, rekonštrukcia odsávania, vyhotovenie priečok, vyhotovenie izolácie proti zemnej vlhkosti, zateplenie fasády, výmena potrubí vody a odpadu, došlo ku kvalitatívnej zmene nehnuteľnosti v Továrníkoch a nešlo o odstránenie

čiasťočného fyzického opotrebovania alebo poškodenia za účelom uvedenia do predchádzajúceho alebo prevádzkyschopného stavu. Správny súd tak zastáva názor, že žalobca mal uvedené výdavky (náklady) účtovať ako náklady na obstaranie dlhodobého hmotného majetku a mal ich premietnuť v daňových výdavkoch (nákladoch) formou odpisov podľa § 26 až § 28 zákona o dani z príjmov, čo neurobil.

17. Správny súd poukázal na to, že žalobca sám pripúšťa, že je v dôkaznej núdzi, keďže nemá k dispozícii účtovné doklady týkajúce sa zdaňovacieho obdobia roku 2015. Tvrdí, že dôkazná núdza bola vyvolaná p. Dučákom, ktorý predsedovi predstavenstva p. Pávekovi neposkytol účtovné ani daňové doklady. Správny súd poukazuje na bremeno tvrdenia a bremeno dôkazu, ktoré v prvom rade nesie daňový subjekt. Správny súd nespochybňoval, že predseda predstavenstva p. Dučák bol zvolený na základe nezákonného uznesenia prijatého na mimoriadnom valnom zhromaždení žalobcu 2. decembra 2016, tak ako to vyplýva z rozsudku Okresného súdu Bratislava I z 2. júla 2019 v spojení s rozsudkom Krajského súdu v Bratislave z 20. augusta 2020, na druhej strane však správca dane v priebehu daňového konania (teda v čase pred vyhlásením citovaného rozsudku odvolacieho súdu) vychádzal z § 27 ods. 3 Obchodného zákonníka a prezumpcie správnosti zápisu údajov v obchodnom registri. Právoplatne došlo k určeniu neplatnosti uznesení prijatých na mimoriadnom valnom zhromaždení žalobcu 2. decembra 2016 na základe cit. rozhodnutí súdov až v roku 2020, kým daňové konanie sa týkalo zdaňovacieho obdobia roku 2015 a správca dane a žalovaný viedli daňové konanie v rokoch 2018 až 2020.

18. Záverom správny súd uzavrel, že medializácia kauzy Technopol bez ďalšieho nie je dôkazom o oprávnenosti nároku žalobcu na uplatnenie nákladov v roku 2015 ako daňových výdavkov podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov a ich zohľadnenie v jeho prospech pri určení dane z príjmov právnických osôb. Žalobca si môže prípadne uplatňovať nárok na náhradu škody voči p. Dučákovi v zmysle príslušných ustanovení Obchodného zákonníka, no nemožno ju zohľadňovať v daňovom konaní vzhľadom na absenciu ustanovení Daňového poriadku upravujúcich odcudzenie účtovných a daňových dokladov, prípadne spory v rámci obchodnej spoločnosti. Z uvedených skutočností tak vyplýva, že žalobca v daňovom konaní nesplnil podmienku preukázateľnosti daňových výdavkov (nákladov) v zmysle § 2 písm. i) a § 19 a nasl. zákona o dani z príjmov, a preto ich nemožno zohľadniť pri určení dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2015, tak ako to požaduje žalobca.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

19. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušiť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v značnej časti zopakoval svoju argumentáciu zo správnej žaloby. Má za to, že správny súd dostatočne nezohľadnil žalobcom uvedený skutkový stav v súvislosti s nezákonne zvoleným predsedom predstavenstva p. Dučákom, ktorý si úmyselne neplnil svoje účtovné a daňové povinnosti. Skutoční akcionári žalobcu stratili reálnu kontrolu nad spoločnosťou, ako aj nad účtovníctvom žalobcu, pričom toto účtovníctvo nebolo bývalým nezákonne zvoleným predsedom predstavenstva do podania kasačnej sťažnosti vrátené. Daňové priznania za rok 2017 a 2018 podal žalobca až po zápise platne zvoleného predsedu predstavenstva do obchodného registra v apríli 2019. Preto je podľa žalobcu zrejmé, že do tejto situácie sa nedostal vlastným zavinením a z objektívnych dôvodov predmetné sporne zaúčtované výdavky nemôže vysvetliť.

21. Sťažovateľ k nákladom, ktoré súvisia so zmenkami uviedol, že nedisponuje príslušnými podkladmi na preukázanie relevantnosti zaúčtovania predmetných zmienok, čím si zároveň uvedomuje svoju dôkaznú núdzu, ale zastáva názor, že sa do nej nedostal vlastným zapríčinením. Ďalej uviedol, že na subjekt Irwin&white, co. nebola vystavená žiadna zmenka a tento subjekt len sprostredkoval žalobcovi klientov na poskytovanie služieb vyplývajúcich zo zmenkového programu žalobcu. Subjekt Irwin&white, co. sa po sprostredkovaní klientov za poskytnutie služieb zmenkového programu zaručil za splnenie ich povinností, pričom žalobca za tieto služby platil poplatky s tým súvisiace. Tieto poplatky predstavujú náklady za zmenkový program v celkovej sume 114 945 eur, a preto uvedená položka bola podľa žalobcu zaúčtovaná správne.

22. K zaúčtovaniu faktúr za montáž a dodávku strešných svetlíkov, klimatizácie a ventilácie v budove Technopol sťažovateľ uviedol, že demontáž starých poškodených, resp. opotrebovaných strešných svetlíkov, klimatizácie alebo ventilácie nevyhnutne nemusí byť súčasťou účtovnej dokumentácie, resp.

nemusi nevyhnutne súvisieť s ich montážou. Žalobca v roku 2015 zamestnával niekoľko desiatok fyzických osôb, ktoré u žalobcu, vzhľadom na predmet jeho podnikania vykonávali aj údržbárske práce, a preto úkony v súvislosti s demontážou poškodených a opotrebovaných strešných svetlíkov, klimatizácie a ventilácie nie sú zaznamenané pri montáži predmetného príslušenstva, keďže boli vykonávané v rámci pracovnej náplne bývalých zamestnancov. Žalobca tak má za to, že predmetnú faktúru zaúčtoval správne na ľarchu účtu 511.005-„KCT-stavebné práce“.

23. Sťažovateľ k zaúčtovaniu faktúr, ktoré súviseli s prácami na budove v Továrnikoch uviedol, že predmetné práce boli opravou a úpravou dlhodobu nevyhovujúceho objektu, pričom vykonanie týchto prác bolo nevyhnutné na opravu nehnuteľnosti, ktorá bola v užívaní neschopnom stave. Uvedené práce boli vykonané, aby nehnuteľnosť mohla byť opätovne využívaná ako predmet nájmu. Žalobca tak tiež má za to, že predmetnú faktúru zaúčtoval správne na ľarchu účtu 511.005-„KCT-stavebné práce“.

24. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

25. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 24. marca 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená tretiemu senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudkyni spravodajkyni Mgr. Kristíne Babiakovej. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

26. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

27. Kasačný súd má za to, že v prejednávanej veci vyvstáva zodpovedanie primárne dvoch otázok, ktoré sú vzájomne podmienené a nie je ich možné vykladať izolovane. Ide o nasledovné: (i) prenos dôkazného bremena na daňový subjekt v prípade uplatnenia daňového výdavku a (ii) následné splnenie hmotnoprávných podmienok pre uznanie daňového výdavku v zmysle zákona o dani z príjmov. Pre zodpovedanie týchto otázok kasačný súd vychádzal tak zo všeobecných východísk uplatňovaných v zmysle Daňového poriadku, ako aj v zmysle zákona o dani z príjmov.

28. 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.

29. Aj v daňovom konaní týkajúcom sa dane z príjmov preto platí, že dôkazné bremeno na preukázanie 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 z 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 z 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 z 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 z 21. apríla 2020, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 z 11. júna 2019, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020). Uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené. Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá.

30. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je 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; v prejednávanej veci pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v zmysle zákona o dani z príjmov (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 z 3. septembra 2019).

31. Možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. od 1. januára 2016 zdaniteľných príjmov. Rozhodujúca je pritom materiálna existencia výdavku. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia 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. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii daňovníka.

32. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, kasačný súd zastáva názor, že daňové orgány v posudzovanej veci doposiaľ dostatočne nespochybnili splnenie vyššie uvedených zákonných podmienok pre uplatnenie daňových výdavkov v súvislosti s výdavkami, ktoré sa týkajú tovarov a služieb bližšie špecifikovaných v bodoch 6 až 8 tohto rozsudku, ktoré si sťažovateľ uplatnil na základe predložených faktúr. Preto kasačný súd záver správcu dane o nedostatočnosti preukázania týchto výdavkov, považuje v tejto časti za predčasný.

33. Daňové orgány v prípade výdavkov bližšie uvedených v bode 6 tohto rozsudku konštatovali, že tieto výdavky nie sú daňovými výdavkami v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov a sťažovateľ nepreukázal ich vynaloženie na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Správca dane, ale bez bližšej úvahy, nevysvetlil na základe čoho dospel k tak priamočiaremu záveru, že deklarované výdavky nespádajú pod daňové výdavky (náklady) v zmysle § 2 písm. i) cit. zák. Kasačný súd má z administratívneho spisu za preukázané, že daňové orgány v tomto smere nevykonali v zmysle Daňového poriadku žiadne ďalšie dôkazy a neuviedli ani iné skutočnosti, ktorými boli pri rozhodovaní o týchto nákladoch vedení. Pokiaľ správca dane v tomto smere nevedol dokazovanie, nemožno podľa kasačného súdu hovoriť o prenose dôkazného bremena na sťažovateľa. Pritom v zmysle § 24 Daňového poriadku môže správca dane ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Kasačnému súdu sa tak závery o neopodstatnenosti zaúčtovania sťažovateľom deklarovaných nákladov na zmenkový program a výdavkov bližšie uvedených v bode 6 tohto rozsudku, javia ako nedostatočné a zjavne unáhlené.

34. Ďalej daňové orgány v prípade výdavkov bližšie uvedených v bode 7 tohto rozsudku uviedli, že výdavky boli vynaložené na dodávku a montáž strešných svetlíkov, ventilácie a klimatizácie na budove Technopol v hodnote vyššej ako 1 700,00 eur a sťažovateľ bol povinný zaradiť tieto dodávky do hmotného majetku v súlade s ustanovením § 26 a § 28 zákona o dani z príjmov a účtovať ich na ľarchu účtu 042.001 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku. Keďže tak neurobil a predmetné výdavky účtoval na ľarchu účtu 511.005 - Opravy a udržiavanie, konal v rozpore s ustanovením § 21 ods. 1 písm. a) a 22 ods. 2 písm. a) v spojení s § 2 písm. i) cit. zák. Sťažovateľ namietal, že predmetné výdavky účtoval správne a išlo len o údržbárske práce. V zmysle § 35 ods. 2 písm. f) Opatrenia MF č. 23 054/2002-92 zo 16. decembra 2002 sa na účte 042 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku neúčtujú a nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku okrem iného náklady na opravy a udržiavanie dlhodobého hmotného majetku, pričom opravami sa odstraňuje čiastočné fyzické opotrebovanie alebo poškodenie za účelom uvedenia do predchádzajúceho alebo prevádzkyschopného stavu a uvedením do prevádzky - schopného stavu sa rozumie vykonanie opravy aj s použitím iných než

pôvodných materiálov, náhradných dielcov, súčastí alebo technológií, ak nedôjde k zmene technických parametrov alebo zvýšeniu výkonnosti majetku a ani k zmene účelu použitia; udržiavaním sa spomaľuje fyzické opotrebovanie, predchádza jeho následkom a odstraňujú sa drobnejšie závady. Kasačný súd k tomuto uvádza, že z popisu faktúr, ktoré sú prílohami administratívneho spisu nie je možné bez ďalšieho prijať jednoznačný záver, či výdavky vynaložené na dodávku a montáž strešných svetlíkov, ventilácie a klimatizácie na budove Technopol boli výdavkami na obstaranie hmotného majetku, ktorý spĺňa kritéria v § 22 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, t. j. že išlo samostatné hnutelné veci, prípadne súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1 700 eur a prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako jeden rok. Podľa názoru kasačného súdu správca dane nemohol len na základe faktúr nachádzajúcich sa v administratívnom spise prijať jednoznačný záver, že práce súvisiace s montážou strešných svetlíkov, ventilácie a klimatizácie neboli opravami a udržiavacími prácami na dlhodobom hmotnom majetku, ktorými sa odstraňovalo len čiastočné fyzické opotrebovanie alebo poškodenie za účelom uvedenia do predchádzajúceho alebo prevádzkyschopného stavu. Súčasťou administratívneho spisu nie sú totiž žiadne iné dôkazy, ktoré by jednoznačne potvrdzovali, že nešlo len opravu a výmenu už existujúceho technického vybavenia budovy a že uvedené práce viedli k zmene technických parametrov alebo zvýšeniu výkonnosti majetku, prípadne účelu použitia. Správny súd síce uviedol, že sťažovateľ netvrdil a ani nijako inak nepreukazoval, akým spôsobom boli poškodené a opotrebované svetlíky, klimatizácia a ventilácia zlikvidované, kde a za akú cenu, aby bolo jednoznačné, že išlo o výmenu starých opotrebovaných komponentov za nové, avšak správca dane uvedeným smerom ani dokazovanie nevedol. Na základe takto zisteného skutkového stavu tak zjavne nie je možné konštatovať, že uvedené výdavky neboli daňovými výdavkami v zmysle § 21 ods. 1 písm. a) a 22 ods. 2 písm. a) v spojení s § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov a mali sa účtovať na ľarchu účtu 042.001 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku, ako uzavrel správca dane.

35. Daňové orgány k poslednému deklarovanému výdavku, ktorý je na základe faktúry bližšie popísaný v bode 8 tohto rozsudku, uviedli, že zo súpisu vykonaných prác a dodávok vykonaných v obci Továrniky, je zrejme, že sa jednalo o rekonštrukčné práce - technické zhodnotenie budovy (napr. zhotovenie nových priečok, rekonštrukcia odsávania, výmena dlažby, dverí zárubní a pod.). Zaúčtovaním týchto nákladov na ľarchu účtu 511.005 - Opravy a udržiavanie žalobca konal v rozpore s § 21 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov. Z prílohy č. 56 (str. 214 administratívneho spisu) k predmetnej faktúre, ktorá je súčasťou administratívneho spisu, možno dospieť k záveru, že určité práce sa z popisu jednotlivých položiek skutočne nejavia len ako práce, ktoré by mali charakter opráv a udržiavania dlhodobého hmotného majetku (napr. búracie a demontážne práce strojovo a ručne, vyhotovenie izolácie proti zemnej vlhkosti, zhotovenie zateplenia fasády, úprava terénu, zhotovenie WC priečok na toaletách). Kasačný súd však pri zvyšných prácach (napr. výmena okien vrátane demontáže a montáže, kontrola a výmena podhládov, rekonštrukcia odsávania, výmena dverí a zárubní, výmena a uloženie parkiet atď.) nemôže s istotou prijať záver, že nešlo len o opravu a výmenu už existujúceho technického vybavenia budovy a že uvedené práce viedli k zmene technických parametrov alebo zvýšeniu výkonnosti majetku, prípadne účelu použitia a uvedené bolo potrebné účtovať na ľarchu účtu 042.001 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku. Podľa kasačného súdu k jednoznačnému záveru nemohol dôjsť ani správca dane, pokiaľ v tomto smere nevykonal žiadne dokazovanie. Len z predloženého súpisu prác nie je možné identifikovať bližší charakter týchto prác a ustáliť, že skutočne nešlo len o výmenu prípadne opravu, ktorá by odstraňovala čiastočné fyzické opotrebovanie alebo poškodenie za účelom uvedenia do predchádzajúceho alebo prevádzkyschopného stavu. Týmto zvyšným prácam, na ktoré kasačný súd poukázal, sa nevenoval vo svojom odôvodnení ani správny súd a len stroho prijal záver, že uvedený výdavky mal sťažovateľ účtovať ako náklady na obstaranie dlhodobého hmotného majetku bez bližšieho zdôvodnenia svojho záveru.

36. V súvislosti s deklarovanými nákladmi na zmenkový program, poplatky za služby, v sume 114 945,00 eur a úrokové náklady-zmenky v sume 51 528,33 eur daňové orgány uviedli, že sťažovateľ k týmto výdavkom nepredložil žiadne dôkazy, resp. doklady preukazujúce opodstatnenosť ich zaúčtovania do daňových výdavkov v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Daňové orgány to zdôvodnili tým, že doklad zmenkový program (príloha č. 65, str. 224 administratívneho spisu) nemá váhu dôkazu, ktorý by preukazoval skutočný vznik výdavku. V konaní týkajúcom sa dane z príjmu totiž rovnako platí, že dôkazné bremeno ťaží primárne daňový subjekt. 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 spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi 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 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009). Kasačný súd sa stotožňuje so žalovaným, že predmetný dokument nemá povahu písomného dokladu, ktorý je daňový subjekt povinný viesť (účtovný doklad), a teda ani nemá váhu dôkazu, ktorý by preukazoval skutočný vznik výdavku. Z administratívneho spisu zjavne vyplýva, že žalobca okrem uvedeného dokumentu nepredložil žiadne iné dôkazy, ktorými by opodstatnenosť zaúčtovania zmenkového programu a nákladov na zmenky do daňových výdavkov inak preukázal. Daňový subjekt tak nespĺnil ani svoju primárnu povinnosť predložiť správcovi dane písomné doklady, ktoré by potvrdili jeho tvrdenia uvedené v daňovom priznaní. Daňový subjekt tak doposiaľ nebol spôsobilý preniesť dôkazné bremeno na správcu dane, pretože nedisponoval žiadnymi účtovnými dokladmi preukazujúcimi opodstatnenosť uplatnených výdavkov. Kasačný súd tak nateraz zastáva názor, že daňové orgány postupovali zákonným spôsobom, keď dospeli k záveru o neopodstatnenosti zaúčtovania spomínaných výdavkov do daňových výdavkov v zmysle § 2 písm. i) zákon o dani z príjmov. Pokiaľ by však sťažovateľ v ďalšom konaní predložil iné doklady, ktoré by preukazovali, že predmetné výdavky boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, daňové orgány tieto doklady zohľadnia a posúdia, či v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, si sťažovateľ bol oprávnený daňový výdavok uplatňovať.

37. Len pre úplnosť je potrebné dodať, že vzhľadom na to, že nosnou časťou argumentácie sťažovateľa bola otázka personálnych zmien, ktoré sa uskutočnili v štatutárnom orgáne sťažovateľa a ktoré mali podľa sťažovateľa zásadný vplyv na disponovanie s jeho účtovnými dokladmi, kasačný súd sa v tomto stotožňuje s názorom správneho súdu, že uvedené nie je dôkazom o oprávnenosti nároku sťažovateľa na uplatnenie nákladov ako daňových výdavkov za zdaňovacie obdobie roku 2015 v zmysle § 2 písm. i) zákon o dani z príjmov. Ako uviedol správny súd, sťažovateľ si môže prípadný nárok na náhradu škody, ktorá mu vznikla v dôsledku sporu v rámci obchodnej spoločnosti, uplatňovať v zmysle príslušných ustanovení Obchodného zákonníka, pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) však táto skutočnosť nemá relevantný vplyv.

V. Záver

38. Zo všetkých uvedených dôvodov tak kasačný súd dospel k záveru, že skutkový stav, na základe ktorého žalovaný vo veci rozhodol, bol v časti zistený nedostatočne na riadne posúdenie veci, čo opodstatňovalo zrušenie preskúmaného rozhodnutia v zmysle § 191 ods. 1 písm. e) SSP.

39. Ak správny súd za týchto okolností správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol, jeho rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, čo napĺňa kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Preto kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok rozsudkom (§ 457 ods. 1 SSP) zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu podľa § 191 ods. 4 SSP vrátil na ďalšie konanie.

40. V novom konaní bude potrebné doplniť dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu a po doplnení dokazovania bude vo veci znovu rozhodnuté s tým, že rozhodnutie bude náležite odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Správny orgán sa riadne vysporiada a odôvodní, akými úvahami bol pri hodnotení dôkazov vedený a či sťažovateľ splnil zákonné podmienky pre priznanie daňového oprávnenia v zmysle v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Žalovaný je v ďalšom konaní viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku (§ 191 ods. 6 a § 469 SSP).

41. Pri zmene rozhodnutia musí kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP rozhodnúť o trovách konania na krajskom súde a kasačnom súde. Kasačný súd tak urobil podľa § 467 ods. 1 a 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.