

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/47/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6020200367
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:6020200367.1

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 Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): SMS Dubovec s.r.o., IČO: 43 879 985, so sídlom Turie 454, 013 12 Turie, právne zastúpeného: ADVOKÁTI Müller & Dikoš, s.r.o., IČO: 36 864 455, so sídlom Tolstého 1201/20, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 5952/63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101174930/2020 zo 14. júla 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 71 S 14/2020-227 z 11. novembra 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 101244654/2018 z 28. júna 2018. Po zrušení prvotného rozhodnutia správcu dane č. 101904905/2018 z 26. septembra 2018 rozhodnutím žalovaného č. 100366349/2019 z 5. februára 2019 z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, správca dane rozhodnutím č. 102390995/2019 z 18. októbra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 314 041,17 eur a určil rozdiel v sume kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou, ktorý možno započítať v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach - 2 880,00 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.

2. Správca dane neuznal žalobcovi výdavky (náklady) z faktúr od nasledujúcich dodávateľských spoločností (deklarovaných dodávateľov):

(i) Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav (predmet dodania: prenájom odbornej pracovnej sily na základe objednávky za mesiac september 2015),

(ii) STAVBYT Košice, s.r.o. (predmet dodania: finančné poradenstvo, práce vykonané na stavbe Terminál Žilina, D1 Višňové, vykonané zemné práce na stavbe INA a INA Kysucké Nové Mesto, nakladanie a manipulácia s kamenivom do drviča v lome Lietavská Lúčka, drvenie kameniva a práce vykonané v lome Lietavská Lúčka),

(iii) AM BUILD s.r.o. (predmet dodania: práce vykonané na stavbe „CS Žilina“, „EUROVIA“, Kami Profit - SHEEL Považská Bystrica)

(iv) R & S DESIGN, s.r.o. (predmet dodania: odvysielané reklamné spoty „SMS DUBOVEC“ v období od 1. novembra do 30. novembra 2015)

(v) RKI, spol. s r.o. (predmet dodania: odvysielané reklamné spoty „SMS DUBOVEC“ v období od 1. februára do 31. októbra 2015 vyfakturované po každom mesiaci jednotlivo)

(vi) ELCOM - KE s.r.o. (predmet dodania: práce vykonané na stavbe terminál - OHL Teplička nad Váhom, na stavbe SALINI, na stavbe DÚHA a pomocné zemné práce na stavbe INA Kysucké Nové Mesto).

(i) Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav

3. Správca dane v súvislosti s výdavkami z faktúr od deklarovaného dodávateľa Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav prijal záver, že žalobca nepreukázal, že uplatnené náklady spĺňajú podmienky pre uznanie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), čím žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno.

4. Pri svojom závere správca dane vychádzal z vyjadrenia, ako aj ústneho pojednávania s konateľom žalobcu p. Milanom Dubovcom, ktorý uviedol, že daňové výdavky z faktúr (pozn. bližšie spomínané v bode 2. tohto rozsudku) od deklarovaného dodávateľa Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav, sú opodstatnené, ako do právneho základu, tak i do výšky uplatňovaného nároku. Ďalej uviedol, že na základe objednávky v mesiaci september 2015, boli dodaní pracovníci, ktorí vykonávali práce na oprave prístupovej cesty do lomu v Lietavskej Lúčke. Prístupovú cestu do lomu bolo nevyhnutné opraviť, vzhľadom na jej zlý technický stav. Vykonávali sa práce spojené s úpravou terénu, podkladových vrstiev pre ukladanie betónových podpier a zakladanie zvodidiel. Kontrolu vykonaných prác vykonával p. Dubovec osobne a predložil fotografie časti upravenej komunikácie. Disponoval a prevádzkoval nákladné motorové vozidlá, ktoré túto komunikáciu využívali. V súvislosti s menným zoznam pracovníkov uviedol, že snemovnica, z ktorej vyplýva počet a množstvo odpracovaných hodín, sa nachádza u správcu dane. Predmetom zmluvy medzi žalobcom a dodávateľom Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav bolo podľa p. Dubovca dodanie pracovníkov a nie konkrétna zmluva o dielo na vykonanie bližšie špecifikovaných prác.

5. Správca dane vychádzal tiež aj z ústneho pojednávania s p. Kmečom, ktorý uviedol, že predmetom dodania bol prenájom odbornej pracovnej sily cca 20-25 ľudí podľa potrieb objednávateľa. V rámci svojej činnosti nezamestnával žiadnych zamestnancov v trvalom pracovnom pomere ani na dohody. Nevedel konkretizovať žiadneho pracovníka z menného zoznamu predloženého žalobcom. Vlastný menný zoznam pracovníkov nepredložil, pretože menný zoznam nebol vyhotovený ním, nevie uviesť kým bol vyhotovený, avšak podpis na zozname je jeho. P. Kmeč ďalej predložil 2 faktúry od dodávateľských spoločností AM BUILD s.r.o. (predmet dodania: prenájom odbornej pracovnej sily na základe objednávky za mesiac september 2015) a STAVBYT Košice, s.r.o. (predmet dodania: stavebné práce za mesiac september 2015 konkrétne cesty Kremnica, Krupina, Šošár - pokládka žľabov, osadenie dopravného značenia, čistenie komunikácie Žilina). P. Kmeč uviedol, že s p. Dubovcom, konateľom žalobcu, sa pozná osobne a potvrdil realizáciu obchodu, ktorý sa uskutočnil subdodávateľsky, spôsobom že p. Dubovec kontaktoval spoločnosti AM BUILD s.r.o. a STAVBYT Košice, s.r.o., ktoré dodali pracovníkov. Potvrdil, že pre žalobcu vystavil faktúru (pozn. bližšie spomínanú v bode 2. tohto rozsudku). Nevedel však uviesť, aké práce konkrétne boli vykonané, kde boli vykonané, súpis prác nemá, nakoľko zákazka bola dodaná subdodávateľským spôsobom a tiež aj vzhľadom na rozsah zákazky. Z rovnakého dôvodu nedisponoval súpisom vykonaných prác, odovzdávacími a preberacími protokolmi. Správca dane doplnil, že deklarovaný dodávateľ Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav nemal v čase vystavenia objednávky živnosť na poskytovanie prenájmu pracovnej sily, nebol žiadnou personálnou agentúrou, ani nemal činnosť na sprostredkovanie služieb, resp. obchodu a pod. V roku 2015 nebol registrovaný na daň zo závislej činnosti, nemal zamestnancov, ktorých by mohol prenajímať a jeho jediným predmetom podnikania bolo uskutočňovanie stavieb a ich zmien.

6. Správca dane pri svojich záveroch zohľadnil aj ústne pojednávanie s p. Erikom Horňákom, bývalým konateľom subdodávateľskej spoločnosti STAVBYT Košice, s.r.o., ktorý bol v roku 2015 jediným konateľom spoločnosti. P. Horňák si nepamätal, resp. nevedel uviesť či subdodávateľská spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. vykonala v roku 2015 pre Mgr. Adriána Kmeča, DUNA-Stav práce alebo dodala služby z dôvodu, že v čase výsluchu už nedisponoval účtovníctvom a ani dokladmi. Tiež nevedel uviesť či spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. vykonala v roku 2015 pre Mgr. Adriána Kmeča, DUNA-Stav stavebné práce na základe objednávky a súpisu prevedených prác, kým konkrétne boli práce vykonané, akými pracovnými strojmi, kto bol konečným odberateľom stavebných prác. Menný zoznam pracovníkov, ktorý bol predložený žalobcom k dodávateľskej faktúre od Mgr. Adriána Kmeča, DUNA-Stav, mu známy nebol. Potvrdil však, že spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. vystavila pre Mgr. Adriána Kmeča, DUNA-Stav faktúru (pozn. bližšie spomínanú v bode 4. tohto rozsudku), podpis na faktúre je jeho a faktúra bola zaúčtovaná v účtovníctve spoločnosti STAVBYT Košice, s.r.o. v roku 2015. Správca dane poukázal tiež na to, že spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. nepodala za zdaňovacie obdobie 2015 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby. Správca dane doplnil, že deklarovaná subdodávateľská spoločnosť

STAVBYT Košice, s.r.o., síce podala hlásenie zo závislej činnosti za rok 2015, ale ani jedno meno zamestnanca sa nezhodovalo s menami v uvedenom zozname pracovníkov, ktorý predložil žalobca. Subdodávateľská spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. za zdaňovacie obdobie 2015 nepodala priznanie k dani z príjmov právnickej osoby.

7. Správca dane vypočul tiež p. Alexandra Mráza, bývalého konateľa subdodávateľskej spoločnosti AM BUILD s.r.o. P. Mráz uviedol, že subdodávateľská spoločnosť AM BUILD s.r.o. vykonala v roku 2015 práce, resp. služby pre Mgr. Adriána Kmeča, DUNA-Stav, nevedel však povedať, aké konkrétne práce, resp. služby boli vykonané. Nepamätal si ako spolupráca medzi týmito dvomi spoločnosťami vznikla, koľko trvala a kto ju inicioval. Potvrdil však, že spoločnosť AM BUILD s.r.o. vystavila pre Mgr. Adriána Kmeča, DUNA-Stav faktúru (pozn. bližšie spomínanú v bode 4. tohto rozsudku), podpis na faktúre je jeho a faktúra bola zaúčtovaná v účtovníctve spoločnosti AM BUILD s.r.o. v roku 2015. P. Mráz, v zmysle predloženej faktúry, nevedel uviesť o akú pracovnú silu išlo, kde táto pracovná sila vykonávala práce a kto bol konečným odberateľom. Taktiež nevedel predložiť menný zoznam pracovníkov, nepamätal si ani jedno meno. K mennému zoznamu pracovníkov, ktorý bol predložený žalobcom k dodávateľskej faktúre od Mgr. Adriána Kmeča, DUNA-Stav, sa vyjadriť nevedel, pretože na ňom chýbali dátumy. Na otázku či vie preukázať odovzdanie účtovných a daňových dokladov právnenému nástupcovi spoločnosti VARUD s.r.o., uviedol, že mal protokol, ale ani ten už nemá, pretože sa medzitým sťahoval a nepredpokladal, že by ho niekto mohol po troch rokoch vyžadovať. Správca dane doplnil, že deklarovaná subdodávateľská spoločnosť AM BUILD s.r.o., síce podala hlásenie zo závislej činnosti za rok 2015, ale ani jedno meno zamestnanca sa nezhodovalo s menami v uvedenom zozname pracovníkov, ktorý predložil žalobca.

8. Správca dane tak zhrnul, že z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobca a ani svedkovia p. Kmeč, p. Horňák a p. Mráz pri svedeckých výpovediach, neposkytli správcovi dane žiadne relevantné informácie preukazujúce prenájom odbornej pracovnej sily žalobcovi a ani nedisponovali žiadnymi dôkazmi preukazujúcimi túto skutočnosť. Správca dane k fotografii (časť upravenej komunikácie do lomu v Lietavskej Lúčke), ktorú predložil žalobca na preukázanie svojich tvrdení, uviedol, že na fotografii je síce odfotená cesta, nie je z nej však zrejmé, kde sa táto cesta nachádza a ani čas vyhotovenia fotografie. Preto správca dane túto fotografiu tiež nepovažoval za relevantný dôkaz, ktorý by preukazoval, že ide o miesto, kde prenajatá odborná sila vykonávala konkrétnu predmetnú činnosť deklarovanú na faktúrach. (ii) STAVBYT Košice, s.r.o.

9. Správca dane v súvislosti s výdavkami z faktúr od deklarovaného dodávateľa STAVBYT Košice, s.r.o. prijal záver, že žalobca nepreukázal, že uplatnené náklady spĺňajú podmienky pre uznanie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, čím žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno.

10. Správca dane vychádzal okrem iného z ústneho pojednávania s p. Erikom Horňákom, bývalým konateľom dodávateľskej spoločnosti STAVBYT Košice, s.r.o., ktorý bol v roku 2015 jediným konateľom spoločnosti a nemal splnomocneného zástupcu. P. Horňák uviedol, že spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. mala v roku 2015 zamestnancov na pracovný pomer aj na dohody, avšak nevedel predložiť ich zoznam a žiadne mená si nepamätal. Nehnutelný majetok spoločnosť nevlastnila žiadny a k hnutelnému majetku uviedol, že tam bola nejaká dodávka, ale nepamätá si už presne aká. P. Horňák uviedol, že so žalobcom v roku 2015 spolupracoval, ale ako spolupráca vznikla si nepamätal, poznal sa s p. Dubovcom, konateľom žalobcu, plánovali spolu nejaké roboty. Ďalej uviedol, že dodávateľská spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. vykonala pre žalobcu odkopové práce, odvoz zeminy, ukladanie zeminy, drvenie skál, žiadne iné činnosti, resp. služby pre žalobcu nevykonala. P. Horňák potvrdil vystavenie faktúr (pozn. bližšie spomínané v bode 2. tohto rozsudku) pre žalobcu a uviedol, že to bolo na základe súpisu prác odsúhlasených p. Dubovcom a externou účtovníčkou p. C. z Košíc, ktorá spoločnosti robila účtovníctvo. Podpisy na faktúrach sú jeho. Správca dane žiadal p. Horňáka, aby uviedol, či spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. vykonala pre žalobcu finančné poradenstvo, akou formou bolo vykonané poradenstvo, kto konkrétne poradenstvo vykonal. P. Horňák uviedol, že boli robené nejaké rozpočty prác, ktoré mali byť vykonané, niečo bolo aj na papieri, nejaké poznámky, detaily však povedať nevedel, pretože už nemá účtovníctvo ani doklady. Keďže dodávateľská spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. mala pre žalobcu vykonať, v zmysle predložených faktúr, práce na stavbe Terminál Žilina, D1 Višňové, na stavbe INA a INA Kysucké Nové Mesto, taktiež nakladanie a manipuláciu s kamenivom do drviča v lome Lietavská Lúčka, drvenie kameniva a práce vykonané v lome Lietavská Lúčka, správca dane sa p. Horňáka spýtal, či tieto práce boli v roku 2015 pre žalobcu vykonané, na základe čoho boli vykonané, kým konkrétne boli vykonané, akými pracovnými strojmi, či tieto stroje boli v majetku spoločnosti alebo boli prenajaté, ak boli prenajaté tak od koho. P. Horňák uviedol, že práce vykonané boli, robila sa objednávka a súpis prác, podľa toho sa vystavila faktúra. Práce boli vykonané inými spoločnosťami, ktoré dodali aj stroje,

konkrétne názvy spoločností uviesť nevie, nepamätá si. Záverom uviedol, že nedisponuje žiadnymi dôkazmi, ktorými by vedel potvrdiť svoje vyjadrenia.

11. Správca dane poukázal na rozpor v tvrdeniach p. Horňáka, ktorý síce uviedol, že faktúry (pozn. bližšie spomínané v bode 2. tohto rozsudku) vystavila dodávateľská spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o., ale nie za sprostredkovanie obchodu, ako celý čas vo svojej výpovedi uvádzal. Správca dane dodal, že dodávateľská spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. nemala v roku 2015 v predmete činnosti finančné poradenstvo a hoci bola registrovaná na daň z príjmov zo závislej činnosti, za rok 2015 hlásenie nepodala. Od 10. februára 2016 je jediným spoločníkom občan Thajského kráľovstva a od rovnakého dátumu nemá spoločnosť určeného konateľa.

12. Správca dane tak zhrnul, že z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobca a ani svedok p. Horňák pri svedeckej výpovedi, neposkytli správcovi dane žiadne relevantné informácie preukazujúce uskutočnenie finančného poradenstva a vykonanie ostatných prác deklarovanych na faktúrach.

(iii) AM BUILD s.r.o.

13. Správca dane v súvislosti s výdavkami z faktúr od deklarovaneho dodávateľa AM BUILD s.r.o. prijal záver, že žalobca nepreukázal, že uplatnené náklady spĺňajú podmienky pre uznanie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, čím žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno.

14. Správca dane vychádzal okrem iného aj z ústneho pojednávania s p. Alexandrom Mrázom, bývalým konateľom dodávateľskej spoločnosti AM BUILD s.r.o., ktorý nemal v roku 2015 splnomocneného zástupcu. P. Mráz uviedol, že spoločnosť AM BUILD s.r.o. mala v roku 2015 zamestnancov na pracovný pomer aj na dohody, avšak nevedel predložiť ich zoznam a žiadne mená si nepamätal. Nehnutelný majetok spoločnosť nevlastnila žiadny a k hnutelnému majetku uviedol, že spoločnosť vlastnila jedno osobné auto značky Škoda Fabia a nakladač UNC. P. Mráz uviedol, že so žalobcom v roku 2015 spolupracoval, stretli sa cez kamaráta, nepamätal si už však ako. Spoločnosť AM BUILD s.r.o. vykonala pre žalobcu služby v subdodávke sprostredkovane a to konkrétne: servis, prevážanie hliny, nakladanie a vykladanie kameňov, práce okolo kameňolomu. Miesto výkonu prác bolo podľa neho pri Žiline, Lúčka, ale nevie presne a bolo to asi na jeseň. Ďalej uviedol, že p. Dubovec bol často na Lúčke, tam sa stretávali, on mu vysvetlil, čo a ako, dal mu objednávku a on to sprostredkoval ďalej. P. Mráz potvrdil vystavenie faktúr (pozn. bližšie spomínané v bode 2. tohto rozsudku) pre žalobcu a uviedol, že ich vystavila účtovníčka p. C. T. na základe jeho podkladov. Podpisy na faktúrach sú jeho. Keďže dodávateľská spoločnosť AM BUILD s.r.o. mala pre žalobcu vykonať, v zmysle predložených faktúr, práce na stavbe „CS Žilina“, „EUROVIA“, Kami Profit - SHEEL Považská Bystrica, správca dane sa p. Mráza spýtal, či tieto práce boli v roku 2015 pre žalobcu vykonané, o aké práce konkrétne išlo, na základe čoho boli vykonané, kde boli vykonané, kým konkrétne boli vykonané a akými pracovnými strojmi. P. Mráz uviedol, že práce vykonané boli podľa súpisu prác, konkrétne práce si však už nepamätal, nevedel uviesť ani aká spoločnosť ich vykonala, ani miesto výkonu prác a bolo to v období, keď bol sneh. Pracovné stroje mala spoločnosť, ktorá práce vykonávala. Na záver uviedol, že nedisponuje žiadnymi dokladmi, ktorými by vedel potvrdiť svoje vyjadrenia, pretože všetky boli odovzdané nástupnickej spoločnosti VARUD s.r.o.

15. Správca dane doplnil, že dodávateľská spoločnosť AM BUILD s.r.o. nepodala daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 napriek tomu, že vystavovala faktúry. Rovnako tak ani jej nástupnícka spoločnosť VARUD s.r.o., posledné daňové priznanie bolo podané za zdaňovacie obdobie 2012.

16. Správca dane tak zhrnul, že z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobca a ani svedok p. Mráz pri svedeckej výpovedi, neposkytli žiadne relevantné informácie preukazujúce vykonanie prác pre žalobcu na stavbách „CS Žilina“, „EUROVIA“, Kami Profit - SHEEL Považská Bystrica deklarovanych na faktúrach.

(iv) R & S DESIGN, s.r.o.

17. Správca dane v súvislosti s výdavkami z faktúr od deklarovaneho dodávateľa R & S DESIGN, s.r.o. prijal záver, že žalobca nepreukázal, že uplatnené náklady spĺňajú podmienky pre uznanie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i), § 19 ods. 2 písm. k) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, čím žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno.

18. Pri svojom závere správca dane vychádzal z vyjadrenia, ako aj ústneho pojednávania s konateľom žalobcu p. Milanom Dubovcom, ktorý k spolupráci s deklarovaneým dodávateľom R & S DESIGN, s.r.o. uviedol, že si nepamätá, kedy spolupráca medzi nimi začala a že s konateľom R & S DESIGN, s.r.o. p. Rastislavom Lukáčom sa zoznámil na nejakej akcii. Pokračoval, že mal dobre rozbehnutú firmu a keďže sa domnieval, že rok 2016 bude po stavebnej časti podstatne lepší, tak mal záujem o prezentáciu svojej firmy. Podľa jeho slov sa bol niekoľkokrát pozrieť či jeho reklama prebieha a dokonca mu volali aj jeho

priatel'ia, že reklama prebieha v Bratislave i v Humennom. Na otázku správcu dane či vie predmetné reklamné spoty predložiť, uviedol, že dodatočne predloží fotografie aj CD nosič.

19. Správca dane okrem iného vychádzal aj z ústneho pojednávania s p. Rastislavom Lukáčom, bývalým konateľom dodávateľskej spoločnosti R & S DESIGN, s.r.o., za ktorého nebola v roku 2015 oprávnená konať iná osoba. P. Lukáč uviedol, že hlavným predmetom činnosti bolo zabezpečenie odvysielania reklamných spotov na externých LED obrazovkách. Ďalej uviedol, že spoločnosť R & S DESIGN, s.r.o. v roku 2015 nezamestnávala žiadnych zamestnancov ani v pracovnom pomere a ani na dohody. Tiež nemala hmotný majetok, o ktorom by účtovala. Spoločnosť R & S DESIGN, s.r.o. podľa p. Lukáča spolupracovala so žalobcom asi od roku 2015, spolupráca trvala na základe vzájomnej dohody a pre žalobcu zabezpečovala vysielanie reklamných spotov na externých LED obrazovkách. Na požiadavku správcu dane, aby opísal ako prebiehala spolupráca uviedol, že žalobca si objednal odvysielanie reklamných spotov na uvedených miestach a v uvedených počtoch opakovaní. Uvedené spoty boli riadne odvysielané, o čom sa robila fotodokumentácia. P. Lukáč potvrdil vystavenie faktúry (pozn. bližšie spomínaná v bode 2. tohto rozsudku) pre žalobcu a uviedol, že podpisy na faktúre sú jeho. Nevedel však uviesť dátum uzavretia objednávky a zmluvy, nevedel ich ani fyzicky predložiť, pretože všetky doklady odovzdal nástupníckej spoločnosti BROOKBELL INTERNATIONAL s. r. o. Na otázku správcu dane či reklamné spoty boli odvysielané, ak áno kým konkrétne, p. Lukáč uviedol, že reklamné spoty boli odvysielané spoločnosťou, ktorej majiteľom bol p. Milan Gulík, pravdepodobne spoločnosť PONTES s.r.o. Na otázku správcu dane, kde konkrétne boli umiestnené reklamné spoty, p. Lukáč odpovedal, že podľa vystavenej faktúry. Na otázku správcu dane, kto konkrétne zabezpečil umiestnenie týchto spotov a čo bolo ich obsahom, p. Lukáč odpovedal, že to nebola spoločnosť R & S DESIGN, s.r.o., ale dodávateľ. Keďže nevie nahliadnuť do dokladov, nevie ani povedať, čo konkrétne bolo ich obsahom. Z rovnakého dôvodu sa nevie vyjadriť ani k formátu reklamy a nevie dodať ani nahrávky reklamných spotov. Hoci existuje fotodokumentácia reklamných spotov, nevie ich predložiť a tým preukázať svoje vyjadrenia.

20. Správca dane uskutočnil výsluch aj s p. Milanom Gulíkom, bývalým konateľom spoločnosti PONTES s.r.o., ktorý v mene spoločnosti konal sám v plnom rozsahu. P. Gulík uviedol, že spoločnosť PONTES s.r.o. spolupracovala so spoločnosťou R & S DESIGN, s.r.o., nespomínal si, ale presne od kedy a ani na meno konateľa tejto spoločnosti. Ďalej uviedol, že dodal spoločnosti R & S DESIGN, s.r.o. služby a myslí si, že išlo o odvysielanie reklamného spotu, resp. spotov. Spoločnosť R & S DESIGN, s.r.o. si u neho objednala výrobu a zabezpečenie odvysielania spotov, tiež mu navrhli, čo si predstavujú, aby bolo v reklamnom spote a koľkokrát má byť odvysielaný. Následne on zabezpečil výrobu reklamného spotu a hotový spot odovzdal na CD nosiči alebo USB kľúči zástupcovi spoločnosti LASER media, s. r. o. G. D., ktorý odvysielal spoty na LED obrazovkách, ktorých vlastníkom bola spoločnosť spoločnosti LASER media, s. r. o. P. Gulík ďalej uviedol, že spoločnosť PONTES s.r.o. v roku 2015 nezamestnávala zamestnancov, výrobu reklamných spotov zabezpečoval prostredníctvom externých spoločností a grafikov, pretože on sám nevlastnil zariadenie na výrobu spotov, na názvy spoločností a mená grafikov si už nepamätá. Svoje tvrdenia nemôže podložiť, pretože všetky doklady odovzdal novému konateľovi spoločnosti. Na otázku správcu dane, kde konkrétne boli umiestnené reklamné spoty, p. Gulík odpovedal, že si nepamätá. Na otázku správcu dane, kto konkrétne zabezpečil umiestnenie týchto spotov a čo bolo ich obsahom, p. Gulík odpovedal, že to bola spoločnosť LASER media, s. r. o. a keďže nevie nahliadnuť do dokladov, nevie ani povedať, čo konkrétne bolo ich obsahom. Záverom uviedol, že nahrávky k dispozícii nemá a tiež nevie predložiť dôkazy o odvysielaní reklamných spotov, všetko zabezpečovala spoločnosť LASER media, s. r. o.

21. Správca dane zaslal výzvu na predloženie dokladov aj spoločnosti LASER media, s. r. o., ktorá okrem faktúr pre spoločnosť Media MG s.r.o. (od 17. decembra 2015 PONTES s.r.o.) nezaslala správcovi dane žiadne relevantné dôkazy písomnosti, listiny, vysvetlenia alebo nahrávky, ktoré by potvrdzovali existenciu dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi ňou a spoločnosťou Media MG s.r.o. (od 17. decembra 2015 PONTES s.r.o.).

22. Správca dane tak zhrnul, že z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobca a ani svedkovia p. Lukáč a p. Gulík, dokonca ani spoločnosť LASER media, s. r. o. pri svedeckých výpovediach, neposkytli správcovi dane žiadne relevantné vyjadrenia a dôkazy preukazujúce odvysielanie reklamných spotov deklarovaných na faktúre.

(v) RKI, spol. s r.o.

23. Správca dane v súvislosti s výdavkami z faktúr od deklarovaného dodávateľa RKI, spol. s r.o. prijal záver, že žalobca nepreukázal, že uplatnené náklady spĺňajú podmienky pre uznanie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i), § 19 ods. 2 písm. k) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, čím žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno.

24. Pri svojom závere správca dane vychádzal z vyjadrenia, ako aj ústneho pojednávania s konateľom žalobcu p. Milanom Dubovcom, ktorý k spolupráci s deklarovateľom RKI, spol. s r.o., uviedol, že si nepamätá, kedy konkrétne spolupráca medzi nimi začala, ale asi v roku 2014. S konateľom RKI, spol. s r.o. p. Petrom Jagerčíkom sa zoznámil na nejakej akcii. Ďalej uviedol, že s p. Jagerčíkom si na stretnutí prešli, čo by malo byť predmetom reklamných spotov, následne p. Jagerčík spracoval CD a reklamu vyrobila jeho spoločnosť RKI, spol. s r.o., on to už len odsúhlasil. Reklama bola následne odvysielaná na LED obrazovkách. S p. Tomášom Struhárom, novým konateľom spoločnosti RKI, spol. s r.o., len dokončieval obchod, osobne sa nikdy nestretli.

25. Správca dane vychádzal okrem iného aj z ústneho pojednávania s p. Petrom Jagerčíkom, bývalým konateľom dodávateľskej spoločnosti RKI, spol. s r.o., ktorý bol v roku 2015 jediným konateľom spoločnosti a nikomu ďalšiemu neudelil plnú moc. Ďalej uviedol, že spoločnosť RKI, spol. s r.o. nezamestnávala od 1. januára do 26. júna 2015 žiadnych zamestnancov a nemala žiadny hnutelný alebo nehnuteľný majetok. P. Jagerčík tiež uviedol, že spoločnosť RKI, spol. s r.o. spolupracovala v roku 2015 s p. Dubovcom, konateľom žalobcu, stretli sa na akciách, spoločnom obede a začali obchodovať. P. Jagerčík potvrdil vystavenie faktúry (pozn. bližšie spomínaná v bode 2. tohto rozsudku) pre žalobcu a uviedol, že podpisy na faktúre sú jeho. Na otázku správca dane, či spoločnosť RKI, spol. s r.o. vykonala pre žalobcu práce, resp. dodala služby, ak áno, akého druhu, v akom rozsahu, v akom období a aby podrobne popísal ako prebiehala spolupráca, p. Jagerčík uviedol, že spoločnosť RKI, spol. s r.o. vykonávala pre žalobcu reklamné služby, konkrétne na veľkoplošnej obrazovke. S p. Dubovcom vyhotovili objednávku a následne uzatvorili zmluvu, nevie ich však predložiť, pretože celé účtovníctvo odovzdal novému konateľovi p. Tomášovi Struhárovi. Na priebeh a čas uzatvorenia zmluvy si nepamätá, pravdepodobne to bolo začiatkom roka 2015 alebo koncom roka 2014. Predmetom zmluvy bolo odvysielanie spotov na LED obrazovkách s uvedením obdobia platnosti zmluvy a miesta odvysielania. Ďalej p. Jagerčík uviedol, že všetko bolo riešené subdodávateľsky spoločnosťou Media MG s.r.o. a konal s p. Milanom Gulíkom. Reklamné spoty boli podľa p. Jagerčíka umiestnené v Prešove-OC MAX, Košiciach, Bratislave a Žiline, ich umiestnenie zabezpečovala subdodávateľská spoločnosť Media MG s.r.o. Obsahom spotov bolo podľa p. Jagerčíka logo žalobcu a čo žalobca ponúka, presný text si s odstupom času nepamätá. Ďalej uviedol, že on osobne nahrávky nemal, nahrávky sa odovzdali p. Dubovcovi, akým spôsobom to prebiehalo si nepamätá. Dôkazmi o odvysielaní už nedisponuje. P. Jagerčík tiež uviedol, že spoty zhotovovala subdodávateľská spoločnosť Media MG s.r.o. a spoločnosť RKI, spol. s r.o., nemala na zhotovenie reklamných spotov príslušné technické vybavenie. S odstupom času si už nepamätá, kto za žalobcu a v akej forme mu odovzdal podklady a pokyny na výrobu reklamných spotov, ani či sa to všetko riešilo cez subdodávateľskú spoločnosť Media MG s.r.o. V čase keď bol konateľom on, spoločnosť RKI, spol. s r.o. nevlastnila žiadnu LED obrazovku.

26. Správca dane uskutočnil výsluch aj s p. Milanom Gulíkom, bývalým konateľom spoločnosti PONTES s.r.o. (pozn. ide o totožnú osobu a totožnú obchodnú spoločnosť spomínanú v bode 18. tohto rozsudku). P. Gulík uviedol, že spoločnosť PONTES s.r.o. spolupracovala so spoločnosťou R & S DESIGN, s.r.o., nespomínal si ale presne od kedy a oslovený bol konateľom tejto spoločnosti p. Tomášom Struhárom. Všetky ostatné okolnosti spolupráce so spoločnosťou R & S DESIGN, s.r.o. popísal p. Gulík rovnako ako pri spoločnosti R & S DESIGN, s.r.o., a teda že výslednú realizáciu zabezpečovala spoločnosť LASER media, s. r. o.

27. Správca dane rovnako aj v tomto prípade zaslal spoločnosti LASER media, s. r. o. výzvu na predloženie dokladov. Tá okrem faktúr pre spoločnosť Media MG s.r.o. (od 17. decembra 2015 PONTES s.r.o.) nezaslala správcovi dane žiadne relevantné dôkazy písomnosti, listiny, vysvetlenia alebo nahrávky, ktoré by potvrdzovali existenciu dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi ňou a spoločnosťou Media MG s.r.o. (od 17. decembra 2015 PONTES s.r.o.). Správca dane zaslal výzvu aj bývalému konateľovi spoločnosti Media MG s.r.o. p. Struhárovi, aby predložil všetky účtovné doklady a záznamy spoločnosti, načo p. Struhár odpovedal, že predmetným účtovníctvom nedisponuje a všetko odovzdal novému spoločníkovi spoločnosti Media MG s.r.o., ktorý je občanom Ukrajiny.

28. Správca dane tak zhrnul, že z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobca a ani svedkovia p. Jagerčík a p. Gulík, dokonca ani spoločnosť LASER media, s. r. o. pri svedeckých výpovediach, neposkytli správcovi dane žiadne relevantné vyjadrenia a dôkazy preukazujúce odvysielanie reklamných spotov deklarovanych na faktúrach.

(vi) ELCOM - KE s.r.o.

29. Správca dane v súvislosti s výdavkami z faktúr od deklarovateľného dodávateľa ELCOM - KE s.r.o. prijal záver, že žalobca nepreukázal, že uplatnené náklady spĺňajú podmienky pre uznanie daňových výdavkov podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, čím žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno.

30. Pri svojom závere správca dane vychádzal z vyjadrenia, ako aj ústneho pojednávania s konateľom žalobcu p. Milanom Dubovcom, ktorý k spolupráci s deklarovateľom ELCOM - KE s.r.o., uviedol, že si nepamätá, kedy konkrétne spolupráca medzi nimi začala, ale asi v roku 2015. S konateľom ELCOM - KE s.r.o. p. Erikom Mazúchom sa zoznámil na nejakej akcii v Žiline, on zabezpečil ľudí aj stroje na vykonanie zemných prác. Zemné práce sa podľa neho vykonávali v období júla až decembra 2015. Sídlo spoločnosti ELCOM - KE s.r.o. nikdy nenavštívil.

31. Správca dane vychádzal tiež aj z ústneho pojednávania s p. Erikom Mazúchom, bývalým konateľom dodávateľskej spoločnosti ELCOM - KE s.r.o. v roku 2015, ktoré bolo vykonané v súvislosti s inou daňovou kontrolou. P. Mazúch uviedol, že si nepamätá názov žiadneho dodávateľa a ani mená živnostníkov a účtovníčky. Žiadnymi účtovnými dokladmi nedisponuje, všetko odovzdal konateľovi nástupníckej spoločnosti NEDOS s.r.o. p. Miroslavovi Schlosárovi. Správca dane ďalej uviedol, že nástupnícka spoločnosť NEDOS s.r.o. sa následne zlúčila so spoločnosťou Tasmania s.r.o., ktorá bola „ex off“ vymazaná z Obchodného registra 9. júna 2016. Správca dane tiež zdôraznil, že spoločnosť ELCOM - KE s.r.o. a ani spoločnosť NEDOS s.r.o., nepodali daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015. Taktiež spoločnosť ELCOM - KE s.r.o. nepodala hlásenie o vyúčtovaní dane a úhrne príjmov zo závislej činnosti za rok 2015 a tiež účtovné závierky za rok 2015. Spoločnosť ELCOM - KE s.r.o. nemala v roku 2015 žiadnych zamestnancov, žiadne materiálo-technické vybavenie. Správca dane tak na základe vyhodnotenia všetkých dokladov, výziev, vyjadrení a dostupných informácií z informačného systému finančnej správy neuznal žalobcovi uplatnené náklady na základe prijatých faktúr od deklarovateľného dodávateľa ELCOM - KE s.r.o. v daňových výdavkoch roku 2015.

32. Správca dane tak zhrnul, že z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobca a ani svedok p. Mazúch pri svedeckej výpovedi, neposkytli žiadne relevantné informácie ani iné dôkazy preukazujúce vykonanie prác deklarovateľných na faktúrach pre žalobcu.

33. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101174930/2020 zo 14. júla 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 správcu dane o nesplnení zákonných podmienok pre uplatnenie nákladov ako daňových výdavkov v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v súvislosti s fakturovanými službami a prácami vyššie spomínanými v bode 2 tohto rozsudku. Dodal, že na základe všetkých uvedených skutočností dospel k záveru, že náklady fakturované Mgr. Adriánom Kmečom, DUNA-Stav, STAVBYT Košice, s.r.o., AM BUILD s.r.o., R & S DESIGN, s.r.o., RKI, spol. s r.o., ELCOM - KE s.r.o., nespĺňajú podmienku vecnosti, t. j. neslúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov daňového subjektu a podmienku preukaznosti, t. j. nebola preukázaná opodstatnenosť ich vynaloženia, a preto tieto náklady nebolo možné uznať za daňové výdavky.

34. Žalovaný k deklarovateľným dodávateľským spoločnostiam R & S DESIGN, s.r.o., RKI, spol. s r.o., tiež dodal, že v predloženej fotodokumentácii reklamných spotov, ktoré do konania predložil žalobca, sa nachádzali fotografie s logom žalobcu, s telefónnym kontaktom, e-mailovou adresou, webom stránky, s predmetom činnosti a s fotografiami pracovných nástrojov. Tie isté obrázky boli aj na CD nosiči. Z predložených dôkazov vyplynulo, že nie každá reklama bola uskutočnená prostredníctvom LED obrazoviek, niektoré reklamy boli umiestnené na kovových konštrukciách, išlo o nalepené plagáty rôznych rozmerov. Na predloženej fotodokumentácii s CD nosičom sa nachádzali iba údaje o žalobcovi, údaj o dodávateľovi, t. j. spoločnosti R & S DESIGN, s.r.o. a RKI, spol. s r.o. absentoval. Z predloženého materiálu nebol zrejmy dátum, ani rok a ani presné miesto odvysielania reklamy. Rovnaký materiál bol predložený pre obe zdaňovacie obdobia 2015 aj 2016. Predložené CD tak jednoduchého charakteru nepotrebuje grafikov ani externých výrobcov. Na základe uvedeného tak žalovaný dospel k záveru, že predložená fotodokumentácia s CD nosičom nie je presvedčivým dôkazom o poskytnutí reklamných služieb spoločnosťami R & S DESIGN, s.r.o. a RKI, spol. s r.o. v zdaňovacom období 2015 a argumentácia správcu dane vo vzťahu k predloženým fotografiám bola správna.

II. Konanie na správnom súde a jeho rozhodnutie

35. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 71 S 14/2020-227 z 11. novembra 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol.

36. Správny súd sa v napadnutom rozsudku stotožnil s argumentáciou správcu dane, ako aj žalovaného. Skonštatoval, že v preskúmanej veci žalovaný (i správca dane) neuznali žalobcovi daňové výdavky z faktúr od deklarovateľných dodávateľských spoločností: Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav, STAVBYT Košice, s.r.o., AM BUILD s.r.o., R & S DESIGN, s.r.o., RKI, spol. s r.o., ELCOM - KE s.r.o., pričom v daňovom

konaní nebola preukázaná samotná materiálna existencia a vecná súvislosť s dosiahnutím príjmov žalobcu.

37. Správny súd ďalej pokračoval, že rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 3 SŽf 10/2008 z 26. februára 2009, na ktoré žalobca poukázal vychádzalo z toho, že ak je materiálna existencia výdavku a jeho vecná súvislosť s príjmami daňovníka preukázaná, nie je možné neuznať výdavok ako daňový výdavok len z dôvodu, že na strane dodávateľa sú chyby v evidencii. Podľa názoru správneho súdu v prejednávanej veci bolo však preskúmané rozhodnutie žalovaného založené na tom, že žalobca nepreukázal, že išlo o výdavky za reálne uskutočnené plnenia. Materiálna existencia plnení a tým logicky aj jeho vecná súvislosť s príjmami žalobcu tak zostala nepreukázaná.

38. Správny súd bol názoru, že z administratívneho spisu vyplýva, že žalovaný i správca dane správne konštatovali, že z predložených dôkazov nebolo možné zistiť podstatné skutočnosti potrebné na to, aby žalobca preukázal, že uplatnené daňové výdavky (náklady) zaúčtované na základe prijatých faktúr od vyššie zmenených dodávateľov spĺňajú podmienky pre uznanie za odpočítateľné výdavky (náklady) v zmysle zákona o dani z príjmov. Žalobca ani v žalobe (a ani v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane) v súvislosti so svojimi tvrdeniami o preukázaní plnenia predmetnými dôkazmi neuviedol, v čom je úvaha správcu dane a žalovaného nesprávna. Neuviedol ani, z čoho konkrétne na predložených dôkazoch možno tieto podstatné skutočnosti zistiť. Podľa správneho súdu majú takéto námietky potom len charakter nesúhlasu s rozhodnutím a samotný nesúhlas nepostačuje k tomu, aby správny súd mohol zistiť a následne konštatovať rozpor napadnutého rozhodnutia so zákonom. Tvrdenie žalobcu, že správca dane preniesol zodpovednosť z dodávateľského subjektu na žalobcu, nemá oporu v obsahu administratívneho spisu, ani v postupe správcu dane. Bolo na žalobcovi, aby preukázal, že jednotlivé deklarované plnenia (dodávky služieb a prác) boli uskutočnené tak, ako boli fakturované. Žalovaný i správca dane v odôvodnení rozhodnutia argumentovali správne tým, že daňovník si musí zabezpečiť dôkazy o reálnej podstate obchodu v čase, keď tento obchod realizuje.

39. K namietanej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, správny súd záverom skonštatoval, že žalobca predovšetkým neuviedol, s ktorou konkrétnou námietkou sa žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevyrovnal. Všeobecné tvrdenie, že žalovaný sa dostatočne nevysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu nepostačuje na vyvodenie záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Ďalšie tvrdenie žalobcu, že žalovaný uviedol svoju argumentáciu k odvolacím námietkam len na str. 116 až 118 nezodpovedá obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a je nepravdivé, pretože žalovaný sa s odvolacími námietkami žalobcu podrobne vysporiadal na str. 79 až 118. Podľa správneho súdu z obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia (i z rozhodnutia správcu dane) vyplýva, že tieto rozhodnutia obsahujú zákonom stanovené náležitosti, a preto túto námietku žalobcu správny súd posúdil tiež ako nedôvodnú.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

40. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zmeniť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane.

41. Sťažovateľ dôvodil porušenie práva na spravodlivý proces tým, že správny súd sa podľa jeho názoru obmedzil len na súhlasné stanovisko k záverom žalovaného, pretože správny súd v žiadnom z bodov napadnutého rozsudku nevenoval náležitú pozornosť konkrétnemu zdôvodneniu, prečo žalobca neunesol dôkazné bremeno a prečo dôkazné bremeno nebolo prenesené znova na správcu dane. Z administratívneho spisu podľa sťažovateľa jednoznačne vyplýva, že žalovanému poskytol v daňovom konaní všetky jemu dostupné dôkazy, a to účtovné doklady, faktúry, potvrdenia o úhradách faktúr, zmluvu o reklame, fotografie, CD nosič, výpovede svedkov. Je názoru, že tieto doklady majú jednoznačne povahu faktu, boli vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť boli v daňovom konaní aj preukázané.

42. Sťažovateľ považuje za nesporné, vo svetle predložených dôkazov, prijatie zdaniteľného plnenia od dodávateľov uvedených na preverovaných faktúrach, a teda podľa jeho názoru nie je sporná existencia plnenia a ani žiadne iné skutočnosti potvrdzujúce tvrdenie správcu dane, žalovaného a správneho súdu v napadnutom rozhodnutí, že nepredložil preukázateľné doklady k účelnosti a reálneho dodania fakturovaných služieb od deklarovaných dodávateľov. Sťažovateľ je tiež názoru, že preukázal, že splnil hmotnoprávne podmienky stanovené pre zaúčtovanie preverovaných výdavkov na služby, práce a reklamu, ktoré skutočne vznikli, a to riadnym dodaním a uhradením ich ceny. Preukázateľný výdavok bol riadnym spôsobom v účtovníctve kontrolovaného daňového subjektu zaúčtovaný, inými slovami žalobca vyčerpal svoje dôkazné bremeno. Za daného dôkazného stavu sa podľa sťažovateľa malo

dôkazné bremeno presunúť na správcu dane. Naviac sťažovateľ zastáva názor, že predložené dôkazy súd nevyhodnotil jednotlivo a ani v celku, čím urobil rozhodnutie nepreskúmateľným, a teda došlo k zásahu do práv sťažovateľa na spravodlivý proces.

43. Sťažovateľ vidí nesprávne právne posúdenie veci v tom, že počas daňového konania predložil správcovi dane dôkazy - fotodokumentáciu s CD nosičom (preukazujúcu odovysielanie reklamných spotov na území Slovenskej republiky), čím sa podľa jeho názoru preukazuje skutočná existencia a realizácia reklamy na LED obrazovkách na viacerých miestach. Z rôznosti fotografií po ich prehliadnutí musí byť podľa sťažovateľa zrejmé, že spot bol dodávateľom vysielaný opakovane v rôznych časových obdobia (jar, leto, jeseň, zima) a na miestach uvedených na faktúrach. Okrem údajov na faktúrach neexistuje síce ďalší dôkaz o počte a čase odovysielania spotov, avšak týmito dôkazmi (fotografie, CD nosič) je preukázané, že k ich odovysielaniu došlo, čo podľa neho súčasne znamená, že zdaniiteľné plnenie realizované bolo. Podľa sťažovateľa uvedené skutočnosti žalovaný a správny súd úplne opomenuli vyhodnotiť. Zostali len pri tvrdeniach, že predloženými dôkazmi nebolo preukázané, že sťažovateľ prijal od deklarovaných dodávateľov služby uvedené na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období. Neuviedli však, ktorý iný dodávateľ by predmetné služby dodať mal, resp. či tento dodávateľ bol účastný reťazca daňového podvodu. Takýto názor žalovaného a správneho súdu je podľa sťažovateľa v rozpore s cit. znením § 2 písm. i), § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

44. Sťažovateľ priložil ku kasačnej sťažnosti zápisnicu z výsluchu svedka p. Michala Pevného, konateľa spoločnosti LASER media, s. r. o., ktorý vypovedal ako svedok v trestnej veci obvineného p. Milana Dubovca. Sťažovateľ konštatuje, že zo svedeckej výpovede p. Pevného vyplynulo že dodanie reklamných služieb bolo zabezpečené cez subdodávky p. Gulíkom od spoločnosti PONTES a LASER MEDIA. Uvedený svedok sa ďalej vyjadril, že predloží listiny, ktoré preukazujú reálne odovysielanie a poskytnutie preverovaných reklamných služieb. Sťažovateľ má tak za to, že ide o podstatné informácie a listinné dôkazy, ktoré potvrdia, že daňové orgány, ako aj správny súd, nedostatočne zistili skutkový stav veci a služby boli dodané.

45. V poslednom bode sťažovateľ namietal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom na podporu svojej argumentácie uviedol rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 10/2008 z 26. februára 2009, z ktorého okrem iného vyplýva, čo sťažovateľ v kasačnej sťažnosti aj zdôraznil, že daňové výdavky pre daň z príjmov majú tzv. neosobný charakter, v dôsledku čoho je rozhodujúca samotná existencia tohto výdavku a jeho vecná súvislosť s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmu. Taktiež poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, ktoré sa týkalo prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt za situácie, keď sa iný daňový subjekt v reťazci podieľa na podvodnom konaní. V súvislosti s prenesením dôkazného bremena poukázal aj na ďalšie rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011 a na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Afs 131/2004 z 25. marca 2005.

46. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

47. Sťažovateľ doplnil svoju kasačnú sťažnosť podaním z 8. septembra 2023, ktorého súčasťou tvoria kópie „evidenčných listov LED obrazoviek“ umiestnené na rôznych miestach v rámci Slovenskej republiky.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

48. Vec bola predložená Najvyššiemu správne mu súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 13. mája 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená štvrtému senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudkyni spravodajkyni JUDr. Zuzane Mališovej. Na základe § 27b štvrtej časti rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2024 v znení opatrenia č. 5 účinnom od 1. marca 2024 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

49. 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 nie je dôvodná.

50. Spornou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej riešeniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je posúdenie toho, či správny súd a správne orgány vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie nákladov ako daňových výdavkov v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Všeobecné východiská

51. V zmysle ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov sa daňovým výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 cit. zák., pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) cit. zák., v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak cit. zákon neustanovuje inak. V zmysle ustanovenia § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalšie bližšie špecifikované pod písm. a) až l) ods. 1 a a) až m) ods. 2 cit. zák.

52. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 vyššie cit. zák. možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (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 plnenia, ktoré bolo deklarované v daňovom doklade i reálne došlo. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii daňovníka (v tomto smere napr. novšie rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 29/2022 z 30. júla 2024).

53. Kasačný súd zdôrazňuje právny názor vyjadrený v rozhodnutiach sp. zn. 3 Sfk 49/2022 a sp. zn. 3 Sfk 21/2021 obe z 25. júla 2023, že v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) „dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve a len k preukázaniu týchto podmienok. Rovnako aj vznášanie pochybností správcom dane musí byť smerované k spochybneniu splnenia predmetných podmienok. Všetky vyššie uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť. Podmienky uplatnenia daňového výdavku buď objektívne sú alebo nie sú dané.“ Z hľadiska podmienok vecnosti a preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku sa tieto vzťahujú na obchodný vzťah medzi daňovým subjektom - dodávateľom a odberateľom, avšak na preukazovanie uplatňovania daňového výdavku nie je z materiálneho hľadiska (na rozdiel od procesného) možné siahnúť po podmienkach preukazovania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, pretože dokazovanie splnenia podmienok pri týchto rôznych typoch daní sleduje odlišné ciele. Zásadný rozdiel medzi podmienkami uznania daňového výdavku a podmienkami priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku v oblasti dane z príjmu nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty (postavenie zdaniteľnej osoby - § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, v tomto smere napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo 14. decembra 2022, body 52 a 53; rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 25, a tiež aj Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26 a 27). Ako už uviedol iný senát vo vyššie zmienenom rozhodnutí sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022, režim preukazovania práva na uznanie vynaloženého daňového výdavku pri dani z príjmov determinuje skúmanie a preverovanie potreby ich vynaloženia za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov daňovníka.

54. V rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je ustálené, že na proces daňovej kontroly, určovania a vyrubovania daňových povinností pri dani z príjmov 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. 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 deklarovat' 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).

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

Aplikácia na prípad sťažovateľa

56. Aplikujúc vyššie uvedené na prípad sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že daňové orgány spochybnili samotné vynaloženie výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov s tým, že nebola preukázaná ich opodstatnenosť v deklarovanom rozsahu v rámci dodávateľsko-odberateľských vzťahov. Podľa daňových orgánov tak bola spochybnená samotná vecnosť a preukázateľnosť výdavkov.

57. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že skutočnosti zistené daňovými orgánmi tak, ako boli pomenované v prvostupňovom rozhodnutí a v rozhodnutí žalovaného, a ktoré boli aj náležite komunikované sťažovateľovi s možnosťou ich vyvrátenia, spochybňujú samotné vynaloženie daňových výdavkov a deklarované dodanie služieb za protihodnotu pre sťažovateľa. Inak povedané, kasačný súd konštatuje, že daňové orgány formulovali a preukázali dostatočne závažné pochybnosti o vynaložení výdavkov za plnenia od deklarovaných dodávateľov v deklarovanom rozsahu.

58. Hoci sťažovateľ predložil daňovým orgánom faktúry vystavené od deklarovaných dodávateľských spoločností, v prípade dodávateľskej spoločnosti Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav fotografie upravenej komunikácie do lomu v Lietavskej Lúčke a v prípade dodávateľských spoločností R & S DESIGN, s.r.o. RKL, spol. s r.o. aj fotodokumentáciu evidenčných listov LED obrazoviek, resp. plány vysielania reklamných spotov, žiadne iné dôkazy o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov, na ktoré sa faktúry odvolávali, nepredložil. Z vyjadrení konateľa sťažovateľa p. Dubovca, ako aj konateľov a bývalých konateľov dodávateľských, resp. subdodávateľských spoločností v rámci predmetného daňového konania je zrejmé, že títo nemali dostatočné informácie a konkrétnu predstavu o uskutočnení deklarovaných obchodov. Ich výpovede sú vzájomne nekonzistentné, príliš všeobecné a vo svojej podstate nič nepreukazujúce.

59. V prípade deklarovaných dodávateľských spoločností Mgr. Adrián Kmeč, DUNA-Stav, STAVBYT Košice, s.r.o., AM BUILD s.r.o., ELCOM - KE s.r.o. konatelia a bývalí konatelia vypovedali takmer úplne totožným spôsobom, že faktúry síce boli podpísané nimi osobne a so sťažovateľom spolupracovali, ale práce, resp. služby boli dodávané subdodávateľsky bez toho, aby uviedli, kto mal byť predmetným subdodávateľom. Konkrétne podrobnosti o tom, aké práce, resp. služby mali byť vykonané (odhliadnuc od popisu na predmetných faktúrach bližšie spomínaných v bode 2. tohto rozsudku), v prípade stavebných prác, akými pracovnými strojmi a akými osobami, kto bol konečným odberateľom, uviesť nevedeli. Bývalý konateľ deklarovanej dodávateľskej spoločnosti STAVBYT Košice, s.r.o. p. Horňák dokonca uviedol, že táto spoločnosť vykonala pre sťažovateľa v zmysle predložených faktúr odkopové práce, odvoz zeminy, ukladanie zeminy, drvenie skál a žiadne iné činnosti, resp. služby pre žalobcu nevykonala. Až po následnej otázke správcu dane, či deklarovaná dodávateľská spoločnosť vykonala pre sťažovateľa aj finančné poradenstvo p. Horňák uviedol, že boli robené nejaké rozpočty prác, avšak bližšie detaily povedať nevedel. Ako uviedol aj správca dane deklarovaná dodávateľská spoločnosť STAVBYT Košice, s.r.o. nemala v spornom roku 2015 v predmete činnosti finančné poradenstvo. Poskytnutie predmetnej služby finančného poradenstva sa tak v kontexte uvedeného javí

ako nepravdepodobné. Kasačný súd má za potrebu v zmysle uvedeného doplniť, že služby (stavebné práce a finančné poradenstvo) mohli byť sťažovateľovi poskytnuté aj subdodávateľsky, uvedené je však potrebné preukázať, čo sa v predmetnej veci s ohľadom na skutkový stav nestalo.

60. Sťažovateľ v súvislosti so službami od ďalších dvoch deklarovaných dodávateľských spoločností R & S DESIGN, s.r.o., RKL, spol. s r.o. predložil plány vysielania reklamných spotov a fotodokumentáciu evidenčných listov LED obrazoviek, v súvislosti s ktorými kasačný súd zhodne s daňovými orgánmi konštatuje, že z nich nebolo možné objektívne zistiť, kedy boli reklamné spoty odvysielané a v akej frekvencii, resp. v akom počte opakovaní. Rovnako tak jednotlivé miesta, kde mali byť spoty odvysielané, sú ťažko identifikovateľné. Okrem toho vykonanie služieb t. j. odvysielanie reklamných spotov v spornom období roku 2015 je spochybnené aj skutočnosťou, že daňovým orgánom bola predložená rovnaká fotodokumentácia jednak za obe deklarované dodávateľské spoločnosti a tiež aj pre iné zdaňovacie obdobie roku 2016. Všetky tieto skutočnosti tak znížili hodnovernosť predložených dôkazov, ktoré boli v zmysle argumentácie sťažovateľa, nosnými dôkazmi preukázania splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie nákladov ako daňových výdavkov v zdaňovacom období roku 2015.

61. Všetky vyššie uvedené skutočnosti sa týkajú pritom obchodného reťazca v rámci vzťahov medzi sťažovateľom a jeho deklarovanými dodávateľmi. Teda takých obchodných vzťahov, vo vzťahu ku ktorým je spravodlivo možné požadovať od daňového subjektu - sťažovateľa ich preukázanie. Od sťažovateľa možno totiž podľa kasačného súdu spravodlivo požadovať, aby vedel preukázať, kým a ako boli služby uskutočnené s tým, že uvedené podloží aj hodnovernými dôkazmi. Ide o okolnosti, ktoré sa priamo dotýkajú sťažovateľa ako obchodujúceho daňového subjektu, keďže sa dostali do jeho sféry vplyvu a o ktorých musí mať vedomosť a potrebné dôkazy, pokiaľ si uplatňuje daňové oprávnenie. Preto kasačný súd zastáva názor, že sťažovateľ nebol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom ako tvrdí v kasačnej sťažnosti. Požiadavka na predloženie hodnoverných dôkazov korešponduje požiadavke na preukázanie podmienok uznania daňového výdavku, ktorý si sťažovateľ uplatňuje. Nedôvodná je preto námietka sťažovateľa, že tento predložil dostatok dôkazov, ktorými uniesol dôkazné bremeno v daňovom konaní.

62. Na uvedenom závere nemení nič ani podanie sťažovateľa z 8. septembra 2023, ktorého súčasťou sú kópie „evidenčných listov LED obrazoviek“, resp. fotografie LED obrazoviek umiestnené na rôznych miestach v rámci Slovenskej republiky. Hoci podanie sťažovateľa bolo doručené kasačnému súdu po uplynutí lehoty na podanie kasačnej sťažnosti v zmysle § 445 ods. 2 SSP, kasačný súd musí opakovane konštatovať, že ani z tejto predloženej fotodokumentácie nevyplýva, kedy boli reklamné spoty odvysielané a v akej frekvencii, resp. v akom počte opakovaní. Navyše pozornosti kasačného súdu neuniklo, že na predloženej fotodokumentácii sa s najväčšou pravdepodobnosťou ani nenachádza reklama, ktorá má akúkoľvek spojitosť so sťažovateľom a jeho predmetom podnikania. Uvedené skôr len demonštruje existenciu LED obrazoviek na rôznych miestach Slovenskej republiky bez bližšej spojitosti s prejednávanou vecou.

63. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd tak konštatuje, v zhode so správnym súdom, že správca dane a žalovaný vzniesli relevantné/dôvodné pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre uznanie uplatnených daňových výdavkov (nákladov) v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Konkrétne vo vzťahu k podmienke vecnosti a preukaznosti vynaloženia týchto nákladov. Kasačný súd tak zastáva názor, že predložené formálne doklady, výpoveď konateľa sťažovateľa, ako aj výpovede konateľov a bývalých konateľov dodávateľských spoločností, resp. subdodávateľských spoločností, boli postačujúcim spôsobom spochybnené a pre predmetné konanie sa tak stali nedôveryhodnými.

64. K námietke odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačný súd uvádza, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti presne nešpecifikoval, čím sa konkrétne mal správny súd v napadnutom rozsudku odkloniť od ustálenej rozhodovacej praxe. Dokonca správny súd sa podrobne zaoberal judikatúrou, na ktorú sťažovateľ poukázal (bližšie popísané v bode 37. tohto rozsudku). Rozhodnutia, ktoré sťažovateľ ďalej príkladmo vo svojej kasačnej sťažnosti uvádza sa netýkajú dane z príjmu, ale dane z pridanej hodnoty a s tým súvisiaceho podvodného konania. Ako kasačný súd uviedol už vyššie vo všeobecných východiskách tohto rozsudku, procesný režim a postup príslušných orgánov v otázkach dane z príjmu a dane z pridanej hodnoty sú spoločné, avšak podmienky uznania daňového výdavku a podmienky priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty sa líšia, a preto nie je možné uplatňovať judikatúru týkajúcu sa podmienok priznania dane z pridanej hodnoty na uznanie daňového výdavku pri dani z príjmu. Preto ani táto námietka sťažovateľa nie je dôvodná.

65. Len dôvetkom kasačný súd poukazuje aj na rozhodnutie iného senátu kasačného súdu sp. zn. 3 Sfk 28/2022 z 22. augusta 2024, v ktorom kasačný súd posudzoval opodstatnenie uplatňovaných výdavkov

pri dani z príjmu za zdaňovacie obdobie roku 2016 v súvislosti s dodávateľskou spoločnosťou R & S DESIGN, s.r.o., pričom dospel k rovnakému záveru, k akému dospel kasačný súd v tomto rozsudku.

V. Záver

66. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

67. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že žiadnemu z účastníkov konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Kasačný súd urobil tak z dôvodu, že sťažovateľ úspech v kasačnom konaní nemal a kasačný súd súčasne nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.