

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/45/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200251
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5021200251.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Obrinčák, bytom U.. B. XX/XX, XXX XX I., právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, IČO: 11 993 448, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100700734/2021 zo dňa 27. apríla 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/103/2021 zo dňa 18. januára 2023, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/103/2021 zo dňa 18. januára 2023 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100700734/2021 zo dňa 27. apríla 2021 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

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

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej aj „správca dane“, prípadne „prvostupňový orgán“) rozhodnutím č. 100051430/2021 zo dňa 13. januára 2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) postupom podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 31 187,92 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016. Správca dane s poukazom na ustanovenia § 17 ods. 1 písm. a/, § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) konštatoval, že v rámci daňovej kontroly bolo zistené, že zaúčtovanie zdaniteľných obchodov za kontrolované obdobie podľa dodávateľských faktúr od spoločností BKB holding s. r. o., AVRAM STAV s.r.o., MESAX s.r.o. sa neuskutočnilo tak, ako je deklarované v účtovných knihách a nepreukázalo sa, že dotknuté spoločnosti boli skutočnými dodávateľmi deklarovanych plnení (smrekovej guľatiny). Správca dane preto prijal záver, že nedošlo k uskutočneniu zdaniteľných obchodov označenými spoločnosťami, a teda deklarované obchodné operácie neboli nimi vykonané.

2. Na základe zistení a vyhodnotenia dostupných dôkazov správca dane považoval výšku výdavkov (nákladov) z predložených faktúr za výdavky uplatnené v rozpore s ustanovením § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Správca dane skonštatoval, že žalobca počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil žiadne nové skutočnosti preukazujúce, že zaevidovanie sporných faktúr vychádzalo z reálneho základu, a že predmet fakturácie bol skutočne dodaný. Rovnako uviedol,

že daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky daňovník účtoval, ani výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100700734/2021 zo dňa 27. apríla 2021, ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Žalovaný stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a závermi správcu dane skonštatoval, že preverovaním účtovných dokladov, ktoré žalobca predložil správcovi dane nebolo preukázané, že fakturovaný tovar daňovému subjektu skutočne dodali spoločnosti, uvedené na predložených dokladoch ako deklarovaní dodávatelia, a teda podmienka preukázateľnosti výdavku vyplývajúca z § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, nebola splnená.

5. Podľa žalovaného dodávateľské spoločnosti nepredložili v priebehu daňovej kontroly správcovi dane žiadne doklady, ktorými by dodanie tovaru preukázali, a teda tvrdenie daňového subjektu o dodaní tovaru spoločnosťami, uvedenými na predložených účtovných dokladoch ako dodávatelia, a ani realizácia obchodnej transakcie nebola preukázaná.

6. K námietke žalobcu, že správca dane nevyhodnotil všetky dôkazy, ktoré mu predložil, žalovaný uvádza, že žalobca predložil správcovi dane ku kontrole dodávateľské faktúry, prílohou ktorých boli výdavkové pokladničné doklady a doklady z elektronických registračných pokladníc, a v niekoľkých prípadoch aj objednávky. Podľa žalovaného však samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou pre uznanie daňových výdavkov, ale iba predloženie účtovných dokladov v spojení s preukázaním existencie tovaru, nie je možné považovať za dostatočne preukázané výdavky v prípade, ak nebolo preukázané, že bol dodaný práve tým subjektom, ktorý je uvedený ako dodávateľ na faktúre, či iných listinných dôkazoch. V tomto smere uviedol, že preukázať dodanie fakturovaného tovaru musia vedieť preukázať predložením správcovi dane overiteľných dôkazov obidvaja obchodní partneri. Keďže dodávateľské spoločnosti nepredložili správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by preukázali, že tovar daňovému subjektu skutočne aj dodali, nebolo umožnené porovnať a preveriť skutočnosť deklarovanú daňovým subjektom na predložených dokladoch.

7. Navyše podľa žalovaného z výsledkov preverovania vyplynulo, že dodávateľské spoločnosti sa na adrese sídiel nenachádzali a konateľmi spoločností, resp. konateľmi nástupníckych spoločností boli osoby bez domova, ktoré nedisponovali žiadnymi dokladmi zaniknutých, resp. nástupníckych spoločností.

II. Konanie pred správnym súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj „správny súd“), ktorou sa domáhal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného aj prípadne s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

9. Správny súd rozsudkom sp. zn. 31S/103/2021 zo dňa 18. januára 2023, o správnej žalobe rozhodol tak, že správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú.

10. Správny súd vo vzťahu k žalobným námietkam obsiahnutým v prvom žalobnom bode uviedol, že nesúhlasí so záverom žalobcu, podľa ktorého správne orgány v zmysle úpravy podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku mali vychádzať zo stavu zisteného v daňovom konaní, ktorým je výlučne skutočnosť, že u dodávateľov nebolo možné preveriť dodanie tovaru, zaúčtovanie dokladov a odvedenie dane a nie to, že spoločnosti označené ako dodávatelia na predmetných faktúrach, tovar daňovému subjektu nedodali.

11. Rovnako sa nestotožnil so žalobnou námietkou, že skutkové zistenia správnych orgánov nemajú oporu v administratívnom spise a skutkový stav, ktorý vzali správne orgány za základ svojich rozhodnutí, je v rozpore s administratívnym spisom, čo zakladá nepreskúmateľnosť ich rozhodnutí pre nedostatok odôvodnenia.

12. Vo vzťahu k druhému žalobnému bodu správny súd uviedol podmienky uznania výdavkov - nákladov, ktoré musia byť pri ich kumulatívnom usporiadaní splnené súčasne na to, aby bolo možné výdavok - náklad považovať za daňový výdavok v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Z takto vymedzených materiálnych podmienok uznania výdavkov vyvodil, že žalobca uplatnil náklady spojené s dodávkou smrekovej guľatiny od deklarovaných dodávateľov, u ktorých nebolo možné preveriť reálnosť ich ekonomickej činnosti v oblasti predaja tovaru - predaja smrekovej guľatiny, čo založilo dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti ich ekonomickej činnosti aj o realizácii dodávky smrekovej guľatiny žalobcovi týmito dodávateľmi. Podľa správneho súdu bolo potrebné dôkazy produkované žalobcom v daňovom konaní overiť vzhľadom na dôvodné pochybnosti správcu dane nemožnosťou preverenia dodania tovaru, zaúčtovania dokladov a odvedenia dane u dodávateľov žalobcu (uvedené sa malo týkať aj skutočností vyplývajúcich zo svedeckých výpovedí svedka pána Ing. Juraja Minárika a Lucie Valentínyovej), čo sa však nepodarilo, a to napriek skutočnosti, že z dvojstranného obchodnoprávneho vzťahu medzi žalobcom a označenými dodávateľmi bol predpoklad existencie dôkazov spôsobilých vyvrátiť uvedené pochybnosti správcu dane u dodávateľov žalobcu, pretože pri uvedenom type obchodnoprávnych vzťahov pravidelne disponujú dokladmi o realizácii plnenia obe zmluvné strany.

13. Podľa správneho súdu bolo možné sa vyhnúť takejto situácii, prípadne minimalizovať jej dôsledky v pomeroch dokazovania v daňovom konaní dôsledným zachovaním potrebnej ostražitosťi už pri výbere obchodného partnera, ako aj zabezpečením si dôkazov, ktoré by boli spôsobilé preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia, teda dôkazov majúcich povahu faktu a tiež dôkazov spôsobilých vyvrátiť pochybnosti správcu dane, teda dôkazov týkajúcich sa predmetného obchodnoprávneho vzťahu, ktorý vzhľadom na zapojenie žalobcu do neho, bol pod plnou kontrolou žalobcu a pod jeho dozorom, vrátane prípadnej budúcej potrebnej procesnej spolupráce dodávateľov žalobcu pri realizácii daňovej kontroly žalobcu. V nadväznosti na to správny súd nesúhlasil s argumentáciou žalobcu, podľa ktorej správca dane a žalovaný mali založiť svoje rozhodnutia na zisteniach, na ktoré žalobca nemal dosah.

14. Správny súd rovnako poznamenal, že preukazovanie práva na uznanie vynaloženého výdavku zahŕňa skúmanie a preverovanie potreby jeho vynaloženia za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov daňovníka, pričom len spochybnenie subjektu dodávateľa pri režime dane z príjmov samo o sebe nepostačuje ako dôvod neuznania deklarovaného výdavku (rozhodnutie NS SR sp. zn. 6 Sžf/34/2015). Z rozhodnutia správcu dane i žalovaného v tejto veci pritom správny súd vyvodil, že došlo k spochybneniu realizácie deklarovaného plnenia - reálnej ekonomickej činnosti dodávateľov žalobcu v oblasti predaja smrekovej guľatiny a tomuto záveru predchádzalo vykonané dokazovanie, zistenia z ktorého do tohto záveru vyústili.

15. K výpovedi Ing. Juraja Minárika, ktorý uviedol, že potvrdzuje vystavenie predmetných faktúr a dodanie smrekovej guľatiny pre žalobcu, správny súd zaujal stanovisko, že skutočnosti, o ktorých sa tento svedok vyjadroval v uvedenej svedeckej výpovedi boli spojené s oprávneným predpokladom existencie materializovaných alebo iných dôkazov o tom, že predmetná dodávka bola uskutočnená tak, ako vyplýva z faktúr k nej vystavených, nakoľko generovanie takýchto dôkazov je v rámci uvedeného druhu obchodnoprávnych vzťahov obvyklé a bežné. Správny súd sa nestotožnil s námietkou, že správca dane a žalovaný vylúčili tak výpoveď svedka pána Minárika ako dôkaz, ale naopak dôsledne tento dôkaz vyhodnotili, aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Vo vzťahu k námietke, že žalovaný nechal bez povšimnutia tvrdenie bývalej konateľky spoločnosti BKB holding s.r.o., správny súd uviedol, že skutočnosť, že menovaná svedkyňa vyberala peniaze z banky nie je dôkazom o tom, že spoločnosť BKB Holding, s.r.o. tovar v zmysle vystavených dodávateľských faktúr žalobcovi dodala.

16. Ako nedôvodné vyhodnotil správny súd námietky obsiahnuté v ôsmom žalobnom bode, pričom zdôraznil, že správne orgány založili závery svojich rozhodnutí na skonštatovaní porušenia úpravy podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov a na závere o vyhodnotení uplatneného výdavku z titulu dodávok smrekovej guľatiny označenými dodávateľmi ako výdavku, ktorý nie je v zmysle § 21 zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom a nie na závere o podvodnom konaní daňového subjektu. Úlohou správcu dane ani žalovaného podľa správneho súdu v prejednávanej veci nebolo zistenie skutočného mechanizmu podvodného konania ako namietal žalobca, ale preverenie splnenia podmienok oprávnenosti uplatnenia výdavkov žalobcu v súvislosti s predmetnými dodávkami deklarovanými preverovanými faktúrami.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov

17. Proti napadnutému rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a f/ SSP v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného, prípadne aj rozhodnutie prvostupňového orgánu zrušuje a vec vrátil na ďalšie konanie. A rovnako navrhol aby kasačný súd rozhodol o trovách konania.

18. Podľa sťažovateľa z rozhodnutia musí jednoznačne vyplývať, na čom sú právne závery založené. Pokiaľ správca dane na viacerých miestach zdôrazňuje, že žalobca okrem dodávateľských faktúr nepredložil žiadny iný dôkaz, ktorým by preukázal, že tovar bol dodaný dodávateľmi uvedenými na faktúrach alebo uvádza, že „zdaniteľné obchody“ sa neuskutočnili tak, ako je deklarované a nepreukázalo sa, že uvedené spoločnosti boli dodávateľom predmetných plnení, sťažovateľ z uvedeného dôvodí, že právne závery o nepriznaní daňových výdavkov v zmysle ustanovenia § 21 ods. 1 v nadväznosti na § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov správne orgány založili na tom, že spochybnili osobu dodávateľov žalobcu.

19. V tomto smere sťažovateľ poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/34/2015, v zmysle ktorého len spochybenie subjektu dodávateľa pri režime dane z príjmov samo o sebe nepostačuje ako dôvod neuznania deklarovaného výdavku. Rovnako argumentoval nálezom Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008, ktorý za základný zákonný predpoklad uznania daňového výdavku považuje účel jeho vynaloženia. Preukázateľnosť výdavku sa preto vzťahuje k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov, nie k iným skutočnostiam, a teda ani k osobe dodávateľa. Podľa sťažovateľa pritom z obsahu rozhodnutí správnych orgánov, ako aj z rozsudku správneho súdu vyplýva, že správne orgány a ani správny súd vôbec neskúmali účel daňových výdavkov.

20. Sťažovateľ rovnako argumentoval, že bol neúmerne zaťažovaný dôkazným bremenom, správca dane a žalovaný založili svoje rozhodnutia na zisteniach, na ktoré žalobca nemal dosah, keď uviedli, že dodávateľa žalobcu nepredložili žiadne doklady a dôkazy, ktorými by preukázali dodanie tovaru žalobcovi a tým spochybnili pravdivosť a dôveryhodnosť predložených dokladov. Argumentoval pritom nálezom Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 ako aj rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012.

21. Podľa sťažovateľa medzi dodaním tovaru a účtovnými prípadmi (sťažovateľ zrejme myslel dokladmi) existuje vecná, časová a finančná súvislosť, čo predstavuje dôkaz vysokej hodnoty závažnosti nielen o tom, že tovar reálne existoval, ale aj o tom, že tovar dodali dodávateľa uvedení na faktúrach. Nebol preto podľa neho dôvod pochybovať o hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj napriek tomu, že u dodávateľov sa nepodarilo daňové doklady zabezpečiť.

22. Ďalej namietal, že správny súd zhodnotil výpoveď svedka Ing. Minárika, ktorý potvrdil vystavenie faktúr a dodanie smrekovej guľatiny rovnako, ako keby dotknutý svedok poprel akúkoľvek obchodnú spoluprácu so sťažovateľom. Jeho výpoveď pritom korelovala s výpoveďou p. Obrinčáka a jeho dcéry H. O., ako aj s dokladmi predloženými sťažovateľom.

23. Správny súd sa podľa sťažovateľa rovnako nevysporiadal so žalobnou námietkou, že ak tovar nedodali dodávateľa uvedení na faktúrach, potom ten istý tovar v rovnakých objemoch a v rovnakých termínoch dodal iný dodávateľ, ktorý za tovar nevyhotovil faktúry a nepožadoval ani platbu, čo popiera pravidlá formálnej a právnej logiky. Správne orgány pritom podľa jeho názoru vôbec nezdôvodnili, za akých okolností dospeli k záveru, že tovar bol dodaný iným dodávateľom.

24. Taktiež argumentoval uznesením Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf 97/2016 z 26. júna 2019, z ktorého vyplýva, že ak správca dane zistí, že niektorý článok dodávateľského reťazca nesplnil svoje daňové povinnosti, resp. jeho konanie vykazuje znaky daňového podvodu, je povinný preukázať a dostatočne odôvodniť, aké mal v tejto súvislosti postavenie daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane, t. j. musí preukázať, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje plnenia, ktoré je zaťažované daňovým podvodom. Správne orgány pritom skutkové zistenia, ktoré indikujú existenciu daňového úniku v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku nikde neuvádzajú.

25. V závere kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že rozsudok správneho súdu je vnútorne rozporný, pričom správny súd len prevzal argumentáciu správnych orgánov a založil svoje záver v rozpore s citovanou judikatúrou, čo má podľa sťažovateľa zakladať porušenie práva na spravodlivý proces a preto dôvodí aj naplnenie kasačného dôvodu podľa § 440 ods.1 písm. f/ SSP.

26. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h/ SSP.

28. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

29. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

30. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

31. Kľúčovou právnou otázkou, ktorou sa kasačný súd zaoberal v predmetnom prípade bolo, či zo skutkového stavu zisteného správcom dane vyplývajú dôvodné pochybnosti o nesplnení podmienok pre uznanie výdavkov z hľadiska zákona o dani z príjmov.

32. Kasačný súd v úvode právneho posúdenia považuje za potrebné priblížiť, že vychádzajúc z § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/45/2015 zo dňa 26. januára 2017), základnými zákonnými podmienkami pre uznanie výdavkov sú:

A. Podmienka vecnosti - v zmysle ktorej, výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom.

B. Podmienka preukázateľnosti - v zmysle ktorej, musí daňovník vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol.

C. Podmienka zaúčtovania - v zmysle ktorej, musí byť preukázateľný výdavok zaúčtovaný.

33. V prejednávanej veci je pre právne posúdenie kľúčová otázka, či žalobca splnil všetky podmienky pre uznanie daňových výdavkov na dosiahnutie, zaistenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov. Daňový subjekt si teda nemôže odpočítať akýkoľvek daňový výdavok, ale iba taký náklad, ktorý slúži na dosiahnutie, zaistenie a udržanie zdaniteľných príjmov daňovníka a súčasne musí jeho vynaloženie bezpochyby preukázať.

34. Kasačný súd v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve k preukázaniu týchto podmienok. Rovnako aj vznášanie pochybností správcom dane musí byť smerované k spochybneniu splnenia týchto podmienok. Všetky vyššie uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter, a teda nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu, či na jeho obozretnosť. Podmienky uplatnenia daňového výdavku buď objektívne sú alebo nie sú naplnené. (Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/35/2023 zo dňa 27. júna 2024).

35. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu ako aj napadnutého rozhodnutia správneho súdu vyvodil, že v danom prípade došlo zo strany správcu dane k spochybneniu podmienky preukázateľnosti vynaloženia daňových výdavkov.

36. Ako uvádza sám žalovaný na strane 8 rozhodnutia: „Preverovaním účtovných dokladov, ktoré daňový subjekt predložil správcovi dane ku kontrole nebolo preukázané, že fakturovaný tovar daňovému subjektu skutočne dodali spoločnosti, uvedené na predložených dokladoch ako dodávatelia, a teda

podmienka preukázateľnosti výdavku vyplývajúca z § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, nebola splnená, nebola preukázaná.“

37. Neuznanie uplatnených daňových výdavkov zo strany správcu dane ako aj žalovaného bolo založené predovšetkým na dôvode, že dodávateľské spoločnosti napriek výzve správcu dane, ktorý požadoval predloženie účtovných a iných dokladov, ktoré by preukázali, že tovar v zmysle dodávateľských faktúr mali k dispozícii, a že tento tovar aj sťažovateľovi skutočne dodali, žiadne doklady, ktorými by dodanie tovaru preukázali, nepredložili. Uvedené je pritom zásadným dôvodom, ktorý opakovane rezonuje v rozhodnutí správneho súdu a rovnako tak správnych orgánov, že tvrdenie o dodaní tovaru deklarovateľmi a ani realizácia obchodnej transakcie nebola preukázaná. Teda nebolo preukázané, že sťažovateľovi z úhrady dodaného tovaru vznikli daňové výdavky. Dokonca žalovaný na str. 9 rozhodnutia prijal názor, že: „V prípade, že dodanie tovaru preukáže predložením dokladov iba jeden z obchodných partnerov, nie je možné považovať obchodný prípad za preukázaný.“

38. Kasačný súd sa preto v rámci svojho prieskumu zameril na posúdenie vyhodnotenia dôkazov zo strany správnych orgánov ako aj mieru zaťaženia dôkazným bremenom, ktoré „ležalo“ na sťažovateľovi. Z obsahu administratívneho spisu má pritom za preukázané, že sťažovateľ v rámci správneho konania predložil správcovi dane faktúry s podrobným položkovitým opisom druhu tovaru a jeho ceny, ako aj objednávkové listiny, ktoré obsahujú podpis dodávateľa a odberateľa, bločky z registračnej pokladne. Ďalej v rámci kasačnej sťažnosti a rovnako tak počas administratívneho konania (administratívny spis č.l. 10) sťažovateľ poukazoval, že správcovi dane predložil doklady, resp. správca dane má k dispozícii doklady, ktoré majú preukazovať dodanie tovaru a služieb od deklarovateľov, ako dodacie listy, objednávky, bankový výpisy o úhrade faktúr, záznamy o prevádzke motorových vozidiel, účtovný denník, pokladničná kniha, kniha banky, odberateľské faktúry a ďalšie. Správca dane pritom v rámci konania nevyslovil záver o neexistencii uvedených dokladov. Uvedené doklady nepodrobil ani hodnoteniu, z ktorého by bolo možné vyvodiť, že v rámci dokazovania zoberal uvedené doklady v úvahu.

39. Spochybnenie relevancie predložených dokladov založil predovšetkým na dôvode, že nebolo možné overiť pravdivosť tvrdení, ktoré tieto dôkazy poskytujú, inými dôkazmi, ktoré by boli poskytnuté zo strany deklarovateľov. Kasačný súd si v tomto kontexte dovoľuje citovať argumentáciu žalovaného na str. 12 napadnutého rozhodnutia: „K vyjadreniu daňového subjektu, že z citovaného ustanovenia nevyplýva, že v prípade, že dodávateľské spoločnosti si nesplnia svoju dôkaznú povinnosť, nemôže daňový subjekt svoje tvrdenia preukázať iným dôkazným prostriedkom odvolací orgán uvádza, že predloženie akýchkoľvek dôkazov strany daňového subjektu, nie je v prípade, že dodávateľské spoločnosti na preukázania realizácie obchodného vzťahu nepredložili žiadne dôkazy, považovať za dôkaz preukazujúci, že obchodný vzťah bol zrealizovaný.“

40. V prospech sťažovateľa pritom svedčí aj výpoveď Ing. Minárika, ku ktorej zaujali správny súd aj správne orgány stanovisko, že napriek tomu, že svedok potvrdil vystavenie faktúr pre sťažovateľa, ako aj dodanie tovaru, táto skutočnosť nie je žiadnym iným spôsobom preukázaná, a preto jej nepriznali relevanciu. Vyhodnotenie svedeckej výpovede ako dôkazného prostriedku uvedeným spôsobom nie je podľa kasačného súdu prípustné, a to ani s odvolaním sa na zásadu voľného hodnotenia dôkazov.

41. Z obsahu predložených dokladov bolo rovnako možné zistiť, alebo prípadne spochybniť pohyb tovaru z miesta odberu (Oravskej Jasenice) do prevádzkarne sťažovateľa, ako aj nadväzujúce úkony (meranie, váženie dreva). Správny súd a ani správne orgány pritom vôbec svoju pozornosť uvedeným dokladom nevenovali, s odkazom, že nebolo možné skutočnosti, ktoré tieto doklady preukazujú, overiť u deklarovateľov. Takto vykonané dokazovanie s uvedeným záverom podľa kasačného súdu samo o sebe nepostačuje na relevantné spochybnenie podmienky preukázateľnosti, a to najmä z dôvodu, že sám sťažovateľ nevie ovplyvniť budúcu možnú spoluprácu so správcou dane. Je potrebné uviesť, že daňová kontrola bola uskutočnená približne so štvorročným odstupom odkedy sa deklarovateľ obchody mali uskutočniť, pričom nie je možné automaticky pričítať daňovému subjektu na ujmu skutočnosti, ktoré objektívne vopred nemusel a nemohol predpokladať, ako napríklad budúci zánik spoločnosti prípadne neplnenie daňových povinností.

42. V tomto smere kasačný súd uvádza, že správne orgány v predmetnom konaní síce dospeli k záveru, v ktorom spochybnili ekonomickú činnosť spoločností deklarovateľov, túto však založili na nekontaktnosti jednotlivých spoločností, nemožnosti predvedenia bývalých konateľov, či v prípade

konateľky Lucie Valentínyovej, ktorá uviedla, že sťažovateľa nepozná a nevystavila pre spoločnosť žiadne doklady a ani žiadne doklady nemala a nemá k dispozícii. Takéto vyhodnotenie skutkového stavu, kedy len správca dane uvedie parciálne pochybnosti bez ich riadneho vyhodnotenia a prepojenia s prijatým záverom nemožno stotožniť s atribútom dostatočne odôvodneného rozhodnutia. Sťažovateľovu argumentáciu pritom správca dane nezobral do úvahy. Je pritom potrebné zdôrazniť, že správca dane v načrtnutom smere sťažovateľom predložené doklady relevantne nespochybnil, a v rámci rozhodnutia ani nevyhodnotil, a to napriek skutočnosti, že išlo o relevantné podklady na prospech sťažovateľa. Navyše, existenciu deklarovaného plnenia (smrekového dreva) v daňovom konaní správca dane ani žalovaný nespochyboval.

43. Vo vzťahu k sťažnostnej námietke ohľadom potreby skúmania podvodného konania kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/71/2022, ktorý vyčerpávajúco k námietke totožného sťažovateľa poskytuje odpoveď k obsahovo rovnakej námietke zasadenej v obdobnom skutkovom kontexte: „Kasačný súd v súvislosti so sťažnostnou námietkou o potenciálnej nutnosti skúmania podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci pri zistení správcu dane o neplnení si daňovej povinnosti niektorým zo subjektov v reťazci zdôrazňuje, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni plne harmonizovanou daňou, na rozdiel od dane z pridanej hodnoty. Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice o DPH). Preto rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice o DPH nie je uplatniteľná v oblasti rozhodovania o dani z príjmov. Kasačný súd preto vec neposudzoval v kontexte uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, ktoré tvorilo podstatnú argumentačnú časť pre posúdenie vecí sťažovateľa pri nárokoch na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, v ktorých kasačný súd preskúmané rozhodnutia vrátil správcovi dane na ďalšie konanie (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/46/2022 zo dňa 24.08.2023, rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/122/2022 zo dňa 31.07.2023, rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/98/2022 zo dňa 24.08.2023). Zároveň z tohto dôvodu kasačný súd nevyhodnotil ako nesprávne právne posúdenie, ak správca dane ne kvalifikoval vec ako daňový podvod, keď tomuto sa primárne venuje judikatúra Súdneho dvora Európskej únie pri dani z pridanej hodnoty.“

44. Pozornosti kasačného súdu neunikla ani skutočnosť, že vo veci identických účastníkov konania, ako obdobného predmetu konania vo vzťahu k dani z príjmov za zdaňovacie obdobie rok 2017, bol vyhlásený rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/93/2022 zo dňa 20. septembra 2023, keď kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti. V uvedenom prípade však zachytený skutkový stav vychádzal z odlišnej daňovej kontroly zavŕšenej odlišným protokolom. Naopak skutkové okolnosti z dôvodu rovnakého protokolu boli obdobne súladné s rozsudkom Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/1/2022 zo dňa 26. júna 2024. Preto kasačný súd argumentačne postupoval aj v intenciách daného rozhodnutia rozhodol tak ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

45. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že nepokladal za podstatné a účelné venovať bližšiu pozornosť námietke otázky deklarovaného dodávateľa ako aj pochybnostiam, ktoré daňové orgány v tomto smere vznášali. Pred posúdením tejto otázky, kasačný súd venoval pozornosť námietke sťažovateľa proti vyhodnoteniu jednotlivých vykonaných dôkazov (najmä svedeckej výpovede Ing. Minárika) a odôvodneniu príslušných úvah, pričom závery, či tovar dodali dodávatelia uvedení na faktúrach, považoval za predčasné. Bude preto úlohou žalovaného a správneho súdu na základe riadne vykonaného dokazovania prijať opätovne záver aj k tejto otázke.

46. Úvahy žalovaného, ktorými v podstate úplne poprel dôkaznú hodnotu dôkazov predložených sťažovateľom neboli samy o sebe udržateľné. Nie je možné vyvracať nekontaktnosťou deklarovaných dodávateľov hodnovernosť skutočností, ktoré určitý daňový subjekt preukazuje. V tomto smere sa dá povedať, že namiesto komplexného vyhodnotenia dôkaznej situácie žalovaný v podstate len poprel niektoré dôkazy na prospech sťažovateľa a určil si v rozpore s § 24 ods. 4 Daňového poriadku vlastné nároky na to, akými prostriedkami sa musia rozhodujúce skutočnosti preukázať. Kasačný súd sa s týmto postupom orgánov verejnej správy nemohol stotožniť. Absencia adekvátneho odôvodnenia, prečo orgány verejnej správy dospeli k záveru, že tieto dôkazy sú vo veci bezpredmetné, dopadá na zákonnosť rozhodnutia. V okolnostiach veci boli jednotlivé dôkazy (listiny a svedectvá) vyhodnotené v podstate tak, ako by vôbec ani nešlo o dôkazy. Ak je jednotlivý vykonaný dôkaz v rozpore so zásadami voľného hodnotenia dôkazov vyhodnotený nesprávne či protikladne s jeho skutočným obsahom, je

spochybniteľné, podľa okolností konkrétnej veci, aj komplexné vyhodnotenie dôkazov v ich vzájomnej súvislosti. Následne má takéto pochybenie potenciál v súdnej veci ovplyvniť záver, či naozaj z vykonaných dôkazov plynie alebo neplynie, splnenie podmienky preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku.

47. Daňové orgány sú preto povinné pre udržateľnosť prijatých záverov preukázať, že o tvrdeniach daňového subjektu existujú natoľko závažné pochybnosti, ktoré ich činia nedôveryhodnými, nesprávnymi alebo neúplnými. Nie každá pochybnosť na strane finančných orgánov bude disponovať požadovanou intenzitou (v danom prípade nekontaktosť deklarovaných dodávateľov, ktorí nepreukázali pravdivosť sťažovateľových tvrdení a dokladov) na to, aby dôkazné bremeno opätovne prešlo na stranu daňového subjektu. Pokiaľ však daňové orgány unesú dôkazné bremeno v tomto smere, bude na daňovom subjekte, aby aj napriek vytýkaným pochybnostiam ustál a podporil svoje pôvodné tvrdenia, alebo aby ich pod ťarchou týchto pochybností korigoval.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

50. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), a nedostatočného odôvodnenia (nepreskúmateľnosť rozhodnutia) (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP), podľa zistení kasačného súdu trpí napadnuté rozhodnutie žalovaného rovnakými vadami (§ 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c/ a d/ SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovvej časti tohto rozsudku.

51. Žalovaný bude pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a bude musieť zväžiť, či je na základe zisteného skutkového stavu udržateľný záver o nesplnení podmienok pre uznanie daňového výdavku zo strany sťažovateľa. Takýto záver bude možné prijať až po ustálení skutkového stavu, na základe riadneho vyhodnoteného dokazovania žalovaným.

52. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok 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).

53. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.