

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/124/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200436
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 02. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:6021200436.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): T. J., dátum narodenia: XX.XX.XXXX, trvale bytom T. XX/XX, XXX XX R., právne zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Karol Pudlák, s.r.o., so sídlom Štefánikova 98/70, 058 01 Poprad, IČO: 53 575 318, proti žalovanému: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, so sídlom Štefanovičova 5, 817 82 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. MF/013254/2021-77, č. MF/013255/2021-77, č. MF/013256/2021-77 a č. MF/013165/2021-77 všetky z 3. septembra 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 75S/66/2021-94 z 20. júla 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z á v a .

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalovaný rozhodnutiami č. MF/013254/2021-77, č. MF/013255/2021-77, č. MF/013256/2021-77 a č. MF/013165/2021-77 všetky z 3. septembra 2021 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutia“) postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100967024/2021, č. 100965998/2021, č. 100965791/2021 a č. 100965619/2021 všetky z 3. júna 2021, ktorými boli zamietnuté návrhy na obnovu konaní ukončených právoplatnými rozhodnutiami Daňového úradu Prešov v spojení s rozhodnutiami Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky týkajúcich sa vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august 2014, september 2014, október 2014 a november 2014.

2. Žalobca podal návrhy na obnovu konaní vzťahujúcich sa k dani z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobia z dôvodu podľa ustanovenia § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, konkrétne mal za to, že sú tu nové skutočnosti, a to rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/53/2019 z 3. decembra 2020, ktorým bolo zrušené rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101215301/2019 z 21. mája 2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 102166750/2018 zo 6. novembra 2018, ktoré sa týkali dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2014. V tejto súvislosti poukázal na to, že zrušené rozhodnutia sa týkajú presne toho istého zdaňovacieho obdobia (rok 2014), tej istej zákazky, pričom správca dane vo veciach týkajúcich sa DPH vychádzal aj z uvedených (zrušených) rozhodnutí, konkrétne z dôkazov vykonaných počas kontroly dane z príjmu za rok 2014.

3. Žalovaný v odôvodnení napadnutých rozhodnutí poukázal na to, že Daňový úrad Prešov (ďalej len ako „správca dane“) vykonal daňovú kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby za kalendárny rok 2014, výsledkom ktorej bol protokol z daňovej kontroly zo 6. októbra 2016. Následne, pri daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobia, správca dane nahliadol do tohto protokolu a

využil informácie z tejto daňovej kontroly. Mal za to, že predmetný rozsudok Krajského súdu v Prešove sa viaže na iné daňové konanie, v ktorom správca dane hodnotil už získané dôkazy v súvislosti s inou daňou. Predmetným rozsudkom došlo k zrušeniu rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101215301/2019 z 21. mája 2019 vrátane rozhodnutia správcu dane č. 102166750/2018 zo 6. novembra 2018, ktoré sa týkali dani z príjmu fyzickej osoby za kalendárny rok 2014. Tieto rozhodnutia teda neboli dôkazným prostriedkom. Dôkazmi boli skutočnosti, zistené po nahliadnutí do už vyššie uvedeného protokolu a tiež zistenia z údajov, ktoré boli získané nahliadnutím do informačného systému finančnej správy. Rozsudok Krajského súdu v Prešove preto nepredstavuje vznik nových skutočností alebo dôkazov.

4. Žalovaný preto skonštatoval, že žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by zakladali dôvod na povolenie alebo nariadenie obnovy konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) až c) Daňového poriadku. Pre úplnosť uviedol, že na obnovu konania musia existovať také dôkazy, ktoré budú nové a musia byť takej kvality, že keby sa uplatnili v pôvodnom konaní, mohli by zmeniť rozhodnutie správcu dane vo veci dodajúc, že na povolenie obnovy konania je potrebná existencia objektívneho dôvodu, ktorý znemožnil daňovému subjektu uplatniť konkrétny dôkaz v príslušnom daňovom konaní.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

5. Proti rozhodnutiam žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) a žiadal, aby správny súd zrušil tak rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky.

6. Žalobca poukázal na nesprávny a nezákonný postup finančnej správy aj správcu dane, kde od začatia konania vo veci žalobcu sú dôkazy vykonávané v obmedzenom rozsahu, keď správca dane uvedené dôkazy hodnotí nie voľne, ale účelovo v neprospech žalobcu. Dôkazom toho je podľa žalobcu aj rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/53/2019, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101215301/2019 z 21. mája 2019 a rovnako rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102166750/2018 zo 6. novembra 2018.

7. Dôvodil, že návrh na obnovu konania bol podaný z dôvodu, že správca dane otvoril kontroly u žalobcu jednak na dani z príjmu a jednak na dani z pridanej hodnoty, avšak kontroly boli zamerané na to isté obdobie (rok 2014), tie isté zákazky a toho istého dodávateľa žalobcu, ktorého faktúry správca dane neuznal. Návrh na obnovu konania bol podaný na konania týkajúce sa kontrol na úseku dane z pridanej hodnoty, voči ktorým žalobca nepodal správne žaloby. Boli to konania v rámci dane z pridanej hodnoty, v ktorých správca dane vykonával dokazovanie čiastočne samostatne, avšak súčasne vykonával dokazovanie s tými istými svedkami, pričom dospel k nesprávnym záverom, rovnako ako správca dane na kontrole na dani z príjmu.

8. Mal za to, že nakoľko krajský súd zrušil rozhodnutia na úseku kontroly dane z príjmu, z ktorej kontroly správca dane čerpal aj na úseku dane z pridanej hodnoty, mala byť obnova konania povolená, už len z toho dôvodu, aby sa správca dane vysporiadal v odôvodnení rozhodnutia s tým, že vychádzal z rozhodnutia na úseku kontroly dane z príjmu, ktoré bolo neskôr zrušené súdom.

9. Nesúhlasil s tvrdením konajúcich daňových orgánov, že nie je dôvod na obnovu konania, nakoľko rozsudok krajského súdu nie je novou skutočnosťou, ani novým dôkazom, ktorý môže mať vplyv na rozhodnutie vo veci, pričom poukázal na konkrétne kontrolné zistenia správcu dane získané zo spisového materiálu žalobcu v rámci kontroly dane z príjmov fyzických osôb za rok 2014. V tejto súvislosti dôvodil, že aj zistenia, ktoré boli v rámci konania pred krajským súdom ustálené, nemôžu byť podkladom v iných rozhodnutiach správcu dane. Tiež poukázal na dokazovanie vykonané správcou dane, v rámci ktorého svedecké výpovede potvrdzujú dodanie tovaru a služieb žalobcovi, avšak správca dane uvedené svedecké výpovede považuje za dôkaz, ktorý bez použitia ďalších dôkazov nie je dôkazom.

10. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len ako „správny súd“) prostredníctvom štyroch samostatných výrokov zamietol správne žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného pre ich nedôvodnosť. Súčasne žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

11. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že žalobca sa mal dozvedieť o dôvode na obnovu konaní z rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/53/2019 z 3. decembra 2020, pričom na to, aby bolo možné vyhovieť návrhu na obnovu konania sa vyžaduje existencia aspoň jedného z taxatívne stanovených dôvodov na obnovu konania uvedených v § 75 ods. 1 písm. a) až c) Daňového poriadku. V rámci obnovy konania nie sú prípustné iné dôvody, a preto v prípade ich uplatnenia, správny orgán nezostáva nič iné, ako takýto návrh zamietnuť. Novými skutočnosťami alebo dôkazmi sa rozumejú také skutočnosti alebo dôkazy, ktoré účastník v pôvodnom konaní nemohol uplatniť vôbec, pretože ich v tom čase nepoznal, alebo ich bez vlastnej viny nemohol uplatniť, pričom novými skutočnosťami sú len také skutočnosti, ktoré nastali do vydania pôvodného rozhodnutia správneho

orgánu, pretože len na tieto okolnosti mohol správny orgán prihliadať. Súčasne musí byť splnená podmienka, že nové skutočnosti a dôkazy mohli mať podstatný vplyv na rozhodnutie.

12. Podľa názoru správneho súdu predmetný rozsudok nie je takou skutočnosťou, ktorá by tvorila právny dôvod pre obnovu konania v zmysle § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku už z toho dôvodu, že v čase rozhodovania vo vyrubovacích konaniach vo veci DPH tento rozsudok neexistoval, teda sa nejedná o novú skutočnosťou, ktorá nastala do vydania pôvodného rozhodnutia.

13. Pokiaľ ide o dôvod obnovy konania podľa § 75 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2014, z ktorého vyplýva, že : „Obnova konania z dôvodu, že rozhodnutie bolo vydané na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé, nemôže byť z dôvodu subjektívneho tvrdenia alebo pocitu žalobcu. Nepravdivosť týchto dôkazov musí byť objektívne preukázaná napríklad právoplatným rozhodnutím súdu o falšovaní dôkazu alebo o krivej svedeckej výpovedi.“ Správny súd mal za to, že v danom prípade nepravdivosť použitých dôkazov nebola objektívne preukázaná, ak správny súd síce zrušil rozhodnutia daňových orgánov vo veci dane z príjmov žalobcu, avšak na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Správny súd súčasne poukázal na rozdielnosť jednotlivých daní s tým, že vyrubovacie konania týchto daní majú svoje osobitosti vrátane vykonávaného dokazovania na preukázanie rozhodujúcich skutočností ohľadom správneho určenia predmetných daní. Preto uzavrel, že rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/53/2019 z 3. decembra 2020 nie je spôsobilý vyvrátiť závery a zistenia správcu dane k akým dospel vo vyrubovacích konaniach ohľadom DPH. Preto neboli splnené predpoklady na obnovu konania ani v zmysle § 75 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku.

14. Správny súd poukázal aj na to, že žalobca mal možnosť brojiť proti rozhodnutiam Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktorými potvrdil rozhodnutia správcu dane o vyrubení DPH za zdaňovacie obdobia august 2014, september 2014, október 2014 a november 2014 podaním správnym žalôb, čo však nevyužil. Správny súd považoval záver žalovaného, že správnym súdom skonštatovaný nedostatočne zistený skutkový stav v daňovom konaní na dani z príjmu automaticky neznamená nedostatočne zistený skutkový stav aj v daňovom konaní na daň z pridanej hodnoty, za správny.

15. Správny súd mal za to, že v predmetnej veci sa nejedná ani o dôvod obnovy konania v zmysle § 75 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku. Nejde o predbežnú otázku, teda výsledok jednej veci nepodmieňuje výsledok druhej. Ide o dve samostatné nezávislé veci, v ktorých môžu byť použité rovnaké zistenia, avšak vo výsledku s rôznym záverom, a to z dôvodu, že sú hodnotené v samostatnom procese hodnotenia dôkazov so zameraním na preukázovanú skutočnosť. Zopakoval, že rozhodnutia daňových orgánov vydané vo veci dane z príjmov nepodmieňujú iné rozhodnutia, teda nie sú závislým a ani záväzným podkladom rozhodnutí ohľadom iných daní.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

16. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť majúc za to, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnuté rozhodnutia žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (v podstate sa domáhal zmeny napadnutého rozsudku správneho súdu - poznámka kasačného súdu).

17. Sťažovateľ po opísaní priebehu konania týkajúceho sa dane z príjmov za rok 2014 a jeho výsledku uzavrel, že v danom prípade je prítomný dôvod obnovy konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. V súvislosti so záverom správneho súdu, že konanie na úseku kontroly dane z príjmu a na úseku kontroly DPH sú dve samostatné konania, ktoré môžu skončiť aj iným výsledkom uviedol, že je v tomto tvrdení pravda, avšak súčasne dodal, že určite nemôžu skončiť rozdielne, ak sú závery čerpané z tých istých dôkazov, ktorých väčšina je produkovaná práve v konaní na úseku kontroly dane z príjmu, ktorej záver je v značnom rozpore s výsledkom kontroly na úseku DPH. Takýto postup správcu dane popiera zásady správy daní v zmysle ustanovenia § 3 ods. 9 Daňového poriadku. Ku kasačnej sťažnosti súčasne doložil konečné rozhodnutie správcu dane vzťahujúce sa na daňovú kontrolu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie - rok 2014, v zmysle ktorého mu bol vyrubený rozdiel dane v sume 0 eur. Uvedené znamená, že mu výdavky vzťahujúce sa k spoločnosti SVK Holding, s.r.o. boli uznané.

18. Po predložení veci kasačnému súdu bola vec sp. zn. 5 Sfk 114/2022 pridelená do senátu 5 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Petra Príbelská, PhD., JUDr. Anita Filová a JUDr. Juraj Vališ, LL.M.. JUDr. Anita Filová bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý vo veci konal a rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako len „Najvyšší správny súd“) ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“], po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. Na úvod kasačný súd uvádza, že v rámci prieskumu napadnutého rozsudku správneho súdu bol striktnie viazaný kasačnými bodmi a to s poukazom na ustanovenie § 453 ods. 2 SSP. Z obsahu kasačnej sťažnosti mal preukázané, že sťažovateľ dôvod obnovy konania viazal výlučne k ustanoveniu § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku majúca za to, že rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/53/2019 je tou novou skutočnosťou, ktorá mohla mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a nemohla sa v konaní uplatniť bez jeho zavinenia a v tomto smere aj argumentoval (bližšie bod 17 tohto rozsudku).

21. Úlohou kasačného súdu v predmetnej veci bolo preto posúdiť, či bol daný dôvod na obnovu konaní týkajúcich sa rozhodnutí o vyrubení dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august - november 2014 z dôvodu, že Krajský súd v Prešove rozsudkom sp. zn. 1S/53/2019 z 3. decembra 2020 (ďalej aj ako „predmetný rozsudok“) zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101215301/2019 z 21. mája 2019 a rovnako tiež rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102166750/2018 zo 6. novembra 2018, ktoré sa týkali dane z príjmov sťažovateľa za zdaňovacie obdobie roku 2014, pretože správca dane v rámci daňových konaní týkajúcich sa DPH vychádzal aj z dôkazov vykonaných v rámci daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2014 pretavených do rozhodnutí, ktoré boli práve rozsudkom Krajského súdu v Prešove zrušené. Teda inak povedané, či predmetný rozsudok predstavuje novú skutočnosť, ktorá mohla mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a nemohla sa v konaní uplatniť bez zavinenia účastníka konania [§ 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku].

22. Otázka, čo sa považuje za novú skutočnosť alebo dôkaz v zmysle ustanovenia § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku bola vyriešená rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 3Sžfk/4/2016 z 23. novembra 2017, ktorý z dôvodu jeho publikácie v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 1/2019 pod číslom 3 predstavuje rozhodnutie zásadného právneho významu a ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho správneho súdu (uznesenie sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 z 24. novembra 2021, body 20 a 21). Jeho právna veta znie : „Novými skutočnosťami alebo dôkazmi sa rozumejú také skutočnosti alebo dôkazy, ktoré účastník v pôvodnom konaní nemohol uplatniť vôbec, pretože ich v tom čase nepoznal, alebo ich bez vlastnej viny nemohol uplatniť, avšak je podstatné, že novými skutočnosťami sú len také skutočnosti, ktoré nastali do vydania pôvodného rozhodnutia správneho orgánu, pretože len na tieto okolnosti by mohol správny orgán prihliadať.“

23. Vychádzajúc z vyššie citovanej právnej vety, zásadným pre určenie, či nová skutočnosť alebo dôkaz predstavuje dôvod na obnovu konania v zmysle ustanovenia § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku je časové hľadisko, konkrétne, okamih do vydania pôvodného rozhodnutia správneho orgánu.

24. Pôvodné prvostupňové rozhodnutia o vyrubení DPH boli vydané v dňoch 28. októbra 2019 (zdaňovacie obdobie november 2014) a 29. októbra 2019 (zdaňovacie obdobia august - september 2014) a tieto boli potvrdené rozhodnutiami Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky vydanými dňa 3. apríla 2020. Proti rozhodnutiam Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky sťažovateľ správne žaloby nepodal. Predmetný rozsudok bol vydaný dňa 3. decembra 2020, teda v čase vydania pôvodných rozhodnutí ešte neexistoval. Už len táto skutočnosť sama osebe potvrdzuje záver konajúcich orgánov verejnej správy, ako aj správneho súdu o absencii dôvodu obnovy konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

25. Kasačný súd v súvislosti s tvrdeným dôvodom na obnovu konaní v podobe predmetného rozsudku Krajského súdu v Prešove však považuje za potrebné dodať, že rozsudok súdu by mohol byť dôvodom na obnovu konania podľa § 75 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, ak by vyriešil predbežnú otázku potrebnú pre rozhodnutie, inak, ako príslušný orgán.

26. V práve posudzovanej veci však predmetný rozsudok neriešil predbežnú otázku vo vzťahu k rozhodnutiam o vyrubení DPH, pretože daňová kontrola vzťahujúca sa k dani z príjmu a daňová kontrola vzťahujúca sa k DPH predstavujú dve samostatné, nezávislé konania, pričom fakt, že správca dane využije výsledky dokazovania v jednom alebo druhom prípade, neznamena vzájomnú prepojenosť týchto konaní. Tento záver kasačný súd dodáva z dôvodu potreby doplnenia argumentácie ohľadom povahy rozhodnutia súdu vo vzťahu k dôvodom obnovy daňového konania.

27. Napriek záveru o absencii dôvodu na obnovu konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku považuje kasačný súd za potrebné sa vyjadriť tiež k argumentácii sťažovateľa, že konajúce daňové orgány nenariadením obnovy konaní vzťahujúcich sa k DPH nerešpektovali ustanovenie § 3

ods. 9 Daňového poriadku garantujúce právnu istotu daňových subjektov v rámci rozhodovacej činnosti správcu dane, keď nezohľadnili výsledok konania týkajúceho sa dane z príjmu fyzickej osoby za rok 2014.

28. Kasačný súd považuje za potrebné upriamiť pozornosť sťažovateľa na zásadnú skutočnosť a to, že hoci z procesného hľadiska sa pri dokazovaní postupuje pri jednotlivých daniach (vrátane dane z príjmu a dane z pridanej hodnoty) rovnako, z materiálneho hľadiska je potrebné jednotlivé typy daní odlišovať. Kasačný súd v tomto smere preto dáva do pozornosti, že podmienky pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu (§ 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 a 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov) a podmienky pre uplatnenie práva na odpočet dane v oblasti dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1, 2 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon o DPH“) nie sú identické, ale naopak, sú odlišné.

29. V súvislosti s vyššie uvedeným je potrebné dať do pozornosti, že jednou z odlišností medzi podmienkami uznania daňového výdavku (nákladu) a podmienkami priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu, na rozdiel od práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty (postavenie zdaniteľnej osoby - § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk/43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 a 53, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27) [bod 42 rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/9/2022 z 26. septembra 2023].

30. Z tohto dôvodu preto platí, že zákonné dôvody pre odmietnutie uznania uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov je potrebné skúmať individuálne, osobitne od zákonných dôvodov pre odmietnutie uznania uplatneného práva na odpočet dane na dani z pridanej hodnoty. Hoci faktické skutočnosti správcom dane zistené v rámci kontroly na dani z pridanej hodnoty môžu byť užitočné a využiteľné aj v rámci kontroly na dani z príjmov (a naopak) neznamená to však, že neuznanie uplatnenia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty musí automaticky znamenať aj neuznanie uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov [bod 43 rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/9/2022 z 26. septembra 2023]. Môže preto napríklad nastať situácia, že uplatnený daňový výdavok bude uznaný, avšak právo na odpočítanie DPH bude odmietnuté pri materiálnej existencii plnenia a postavení dodávateľa ako platiteľa dane, a to z dôvodu účasti na podvodnom konaní alebo vedomosti o ňom.

31. Rovnako je potrebné zdôrazniť, 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 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 [bod 44 rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/9/2022 z 26. septembra 2023].

32. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktorými zamietol návrhy na obnovu konaní týkajúcich sa vyrubenia DPH vyplýva, že dôvodom nepriznania nároku na DPH bol záver správcu dane, že sa sťažovateľ zúčastnil na podvodnom konaní tým, že si odpočítal daň z faktúr od dodávateľa - spoločnosti SVK Holding, s.r.o., ktorý mu fakturované služby skutočne nedodal, a na základe preukázaných skutočností sťažovateľ to vedel, resp. vedieť mal. Správca dane pri tomto závere vychádzal z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-18/13 z 13. februára 2014 Maks Pen EOOD. Účasť na podvodnom konaní, resp. vedomosť o takomto konaní, však nie je bez ďalšieho relevantná vo vzťahu k dani z príjmov, tak ako to bolo už konštatované v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku. Preto aj táto skutočnosť navyše potvrdzuje zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného. V tejto súvislosti nedá kasačnému súdu neuviesť, že sťažovateľ mal možnosť brojiť proti rozhodnutiam o vyrubení DPH prostredníctvom správnych žalôb, čo však nevyužil. Táto v podstate „nečinnosť“ sťažovateľa nemôže byť následne reparovaná obnovou daných konaní, pokiaľ taxatívne stanovené zákonné podmienky tohto mimoriadneho opravného prostriedku v rámci daňového konania nie sú splnené.

V. Záver

33. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa, keď napadnutý rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

34. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ (žalobca) nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného

nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo náhradu trov konania požadovať (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).
35. 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 rozhodnutiu nie je opravný prostriedok prípustný.