Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	10Sžfk/36/2018
Identifikačné číslo spisu:	3017200416
Dátum vydania rozhodnutia:	25.09.2019
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2019:3017200416.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu (sťažovateľa) Martina Ulbríka, Stupné 271, 018 12 Stupné, IČO: 41 096 886, právne zastúpený JUDr. Annou Kubovičovou, advokátkou, so sídlom Tatranská 300/8, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 35 658 011, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101845586/2017 zo dňa 28. augusta 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/132/2017-91 zo dňa 20. marca 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 101240986/2017 zo dňa 07.06.2017 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 23.150,32 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2014.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101845586/2017 zo dňa 28.08.2017 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.
Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Správny súdny poriadok (ďalej

len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Správny súd mal za to, že preskúmavané rozhodnutia žalovaného a správcu dane, vrátane postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v medziach žaloby v súlade so zákonom, nakoľko majú oporu vo vykonanom dokazovaní a v náležite zistenom skutkovom stave, ktorý bol správne právne posúdený.

5. Medzi účastníkmi konania zostala spornou otázka, či spoločnosť STAV-MANS, s.r.o. bola aj skutočným dodávateľom stavebných prác pre žalobcu podľa sporných dodávateľských faktúr.

6. Pochybnosti správnych orgánov o súlade sporných faktúr so skutočnosťou vyplývali z neznalosti žalobcu ako aj bývalého konateľa jeho dodávateľa o podstatných skutočnostiach týkajúcich sa podmienok vykonania zatepľovacích prác. Ani jeden z nich si napriek skoro ročnej spolupráci nepamätal meno čo i len jedného zamestnanca, ktorý by sa podieľal na zatepľovaní, kde títo zamestnanci boli ubytovaní alebo kto im zabezpečil školenie BOZP. Pritom vzhľadom na fakt, že žalobca je živnostník, možno rozumne predpokladať bližšiu osobnú vedomosť o jeho dodávateľovi (subdodávateľovi) a záujem, aby sa práce vykonávali prostredníctvom kvalifikovaných osôb. Zarážajúce je aj vyjadrenie svedka M. T., ktorý sa nevedel vyjadriť či práce vykonával vlastnými zamestnancami alebo subdodávateľsky. S prihliadnutím k týmto skutočnostiam svedčiacim o menšej alebo väčšej nevedomosti svedka M. T. je prekvapujúce, že v čestnom prehlásení zo dňa 17.01.2017 bol schopný určiť adresy stavieb, na ktorých sa vykonávali práce na zatepľovaní, ak tieto informácie neposkytol v časovo predchádzajúcom výsluchu a pritom už nemal ani k dispozícii účtovníctvo spoločnosti STAV-MANS, s.r.o., resp. ALTEA GROUP, s.r.o., z ktorých by mohol tieto informácie čerpať. Za závažnú skutočnosť správny súd vyhodnotil aj fakt, že zoznam osôb, ktoré mali pracovať na stavbách, a ktorý predložil svedok M. T., sa nezhodoval so zoznamom zamestnancov na konkrétnych stavbách, ktorým spoločnosť Eurostav Slovakia, s.r.o. ako objednávateľ poskytla zaškolenie BOZP. Zaškolenie sa týkalo zamestnancov na jednotlivých akciách (stavbách), teda podľa miesta výkonu prác, a nie podľa času prác, čo znamená, že zoznam od spoločnosti Eurostav Slovakia, s.r.o. pokrýva všetkých pracovníkov podľa stavieb bez ohľadu na to, kedy ktorý zamestnanec pracoval. Je preto vylúčené, aby sa spoločnosť STAV-MANS podieľala na subdodávkach stavebných prác.

7. Podľa zmluvy o dielo medzi žalobcom a spoločnosťou STAV-MANS, s.r.o. boli podkladom pre fakturáciu súpisy vykonaných prác. Tie sa však podľa správneho súdu vyznačovali značnou nepreukázanosťou a nejasnosťou, nakoľko z ich obsahu nevyplynulo aké práce boli vykonané a žalobca sa uspokojil len so značne vágnym označením predmetu fakturácie, čo je v rozpore so znením samotnej zmluvy. Spôsob fakturácie zo strany spoločnosti STAV-MANS je pritom v príkrom kontraste so spôsobom fakturácie žalobcom, ktorý v súpise vykonaných prác určenom pre svojho odberateľa veľmi podrobne a precízne uviedol miesto, druh a množstvo odvedenej práce. Žalobca súčasne nepreukázal naplnenie zmluvy článku II. odsek 2, podľa ktorého realizácii stavebných prác predchádzajú objednávky žalobcu, ktoré nepredložil ani jeden z účastníkov zmluvy.

8. Skutočnosť, že dodanie prác žalobcom potvrdil jeho odberateľ nemožno podľa správneho súdu považovať za dôkaz, že práce podľa sporných faktúr mu dodala spoločnosť STAV-MANS, s.r.o. Spoločnosť Eurostav Slovakia, s.r.o., ktorá mala zmluvný vzťah len so žalobcom, potvrdila splnenie zmluvného záväzku žalobcom bez toho, aby vedela, že ten práce vykonal subdodávateľsky.

9. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí stavebných prác spoločnosťou STAV-MANS, s.r.o. nemožno považovať len sporné faktúry s neurčitým súpisom vykonaných prác a dokladmi o ich úhrade za presvedčivý dôkazný prostriedok, že menovaná spoločnosť vykonala stavebné práce v zmysle sporných faktúr, o ktorých existencii nebolo sporu.

10. Je potrebné si uvedomiť, že faktúra, resp. doklad o jej úhrade predstavuje vierohodný dôkazný prostriedok o vykonanom obchode, len ak zodpovedá skutočnosti. Samotné faktúry s ďalšími písomnými dokladmi sú len formálnou a nie postačujúcou podmienkou pre uznanie výdavkov ako nákladovej položky, pokiaľ nie sú odrazom reálneho, materiálneho plnenia. Technicky je totiž možné

vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, resp. predstierať zaplatenie vystavených faktúr hotovostným spôsobom. Je preto potrebné, aby tieto doklady boli v súlade so skutočnosťou. Ak daňové a účtovné doklady neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na uplatnenie daňového nákladu. Preto je základnou povinnosťou žalobcu preukázať, že ich vynaložil v súvislosti so stavebnými prácami skutočne poskytnutými fakturovaným dodávateľom. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné považovať vynaložené prostriedky za oprávnený daňový náklad a priznať nárok na ich odpočítanie od daňových príjmov.

11. Podľa správneho súdu vo veci obstarané dôkazné prostriedky tvoriace obsah administratívneho spisu boli postačujúce na ustálenie skutkového stavu a vyvodenie oprávnených pochybností o reálnosti zdaniteľného plnenia fakturovaným dodávateľom, spoločnosťou STAV-MANS, s.r.o.. Správny súd mal za to, že správca dane a žalovaný dôvodne odmietli uznať fakturované úhrady za daňové výdavky žalobcu, nakoľko tento neuniesol dôkazné bremeno. V prejednávanom prípade bolo na žalobcovi, ak si uplatňuje výdavky spôsobilé znížiť daňový základ rozhodujúci pre určenie daňovej povinnosti, aby preukázal, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené dodávateľom podľa sporných faktúr. Nakoľko žalobca nepreukázal materiálnu stránku obchodu so svojím dodávateľom a správca dane preukázal vykonaným dokazovaním zameraným na preverenie žalobcových tvrdení vážne pochybnosti o zhodne fakturovaného plnenia so skutočnosťou, tým pádom neexistuje vecná súvislosť medzi fakturovanými prijatými službami a vykonanou odplatou v podobe fakturovaných súm za ne, preto nemohli byť fakturované výdavky uznané za oprávnené a preukázané daňové náklady v súlade s § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmu v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmu“).

12. Krajský súd zdôraznil, že správca dane sa pri dokazovaní neuspokojil len s bežným preverovaním tvrdení žalobcu a dokladov, ktoré predložil, ale dokazovanie správne zameral a rozšíril aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy spoločnosti STAV-MANS, s.r.o., ktoré žalobca nemôže ovplyvniť, majúc na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

13. S poukazom na uvedené vyhodnotil krajský súd námietky žalobcu za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s daňovým poriadkom vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním zameraným na čo najúplnejšie zistenie skutočností rozhodujúcich pre správne učenie daňovej povinnosti spochybnil skutočné poskytnutie stavebných prác spoločnosťou STAV-MANS, s.r.o., čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti nevyvrátil. Neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu sa tak pochybnosti správcu dane a žalovaného stali relevantným dôvodom, aby fakturované výdavky neuznal za daňové výdavky.

14. Správcom dane ustálený skutkový stav preto podľa správneho súdu dovoľuje prijať právny záver o vedomosti žalobcu, ktorý vzhľadom na okolnosti prípadu a svoje osobné pomery mal vedieť a aj mohol vedieť, že sa zúčastňuje na konaní, ktoré smeruje k dosiahnutiu neoprávnenej daňovej výhody. V danej veci niet pochýb o vykonaní stavebných prác deklarovaných na sporných faktúrach, čo potvrdil aj objednávateľ žalobcu. Vykonané dokazovanie svedčí ale záveru o zneužívajúcom konaní, kedy v súvislosti so skutočne existujúcim zdaniteľným plnením sa do obchodného reťazca umelo zapojil ďalší daňový subjekt, a to spoločnosť STAV-MANS, s.r.o., ktorej jedinou úlohou bolo fakturovať náklady za práce, ktoré táto spoločnosť nevykonala a teda ani nemohla dodať, za účelom zníženia daňového základu u žalobcu, ktorý týmto postupom dosiahol neoprávnenú daňovú výhodu v podobe nižšej daňovej povinnosti.

15. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal.

III.
Konanie na kasačnom súde

16. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľ uviedol, že nie je v jeho kompetencii ani možnostiach, aby ako objednávateľ prác mal menoslov ľudí, ktorí na stavbe pracujú. Sťažovateľ nesúhlasí ani s tvrdením, že práce neboli vykonané a fakturácia je fiktívna. Práce boli riadne vykonané a finálnemu odberateľovi spoločnosti EUROSAV Slovakia aj odovzdané. Je názoru, že nemôže znášať následky za spoločnosť STAV-MANS, s.r.o., ktorá zmenila sídlo, obchodné meno, konateľa a tým pádom nemá bližšie doklady o vykonaní týchto prác.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnuté rozhodnutia správnych orgánov sú vydané na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu a v súlade s právnymi predpismi, a preto navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.
Právny názor Najvyššieho súdu

19. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. septembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

20. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľovi určený rozdiel dane v sume 23.150,92 € za zdaňovacie obdobie rok 2014, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

21. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.
22. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane.
23. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

24. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
25. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
26. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
27. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.
28. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.
29. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.
30. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.
31. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmu na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, 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), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.
32. Podľa § 21 zákona o dani z príjmu 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 ďalej
a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),
b) výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,
c) úplatky alebo iné neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo alebo sprostredkovane aj vtedy, ak v príslušnom štáte je poskytnutie takéhoto úplatku alebo inej neoprávnenej výhody obvykle tolerované,
d) výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,
e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi okrem výdavkov (nákladov) vynaložených zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) za podmienok ustanovených osobitným predpisom a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi,
f) výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e), pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia,
g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),
h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 17 eur

za jeden predmet, pričom za reklamné predmety sa nepovažujú
1. darčekové reklamné poukážky,
2. tabakové výrobky okrem daňovníka, u ktorého je výroba tabakových výrobkov hlavným predmetom činnosti,
3. alkoholické nápoje okrem alkoholických nápojov podľa osobitného predpisu v úhrnnej výške najviac 5% zo základu dane; uvedené sa nevzťahuje na daňovníka, u ktorého je výroba alkoholických nápojov hlavným predmetom činnosti,
i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p),
j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane,
k) výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií,
l) výdavky na technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie hnuteľnej veci a nehnuteľnosti využívanej na základe zmluvy o výpožičke, okrem výdavkov na energie vynaložených užívateľom v súvislosti s užívaním takej hnuteľnej veci alebo nehnuteľnosti.

33. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

34. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

35. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

36. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochýb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

37. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“. Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

38. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustaľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že spoločnosť STAV-MANS, s.r.o. bola jeho skutočným dodávateľom stavebných prác, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

39. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/26/2014).

40. V danom prípade nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov sa viaže na splnenie podmienky, že má ísť o výdavok preukázateľne vynaložený. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na uznanie uplatnených výdavkov, na základe dodávateľských faktúr musí byť schopný preukázať nielen vecnú súvislosť úhrady, ale tiež to že tieto služby boli dodané a reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre. Skutočnosť, že daňový subjekt má dodávateľské faktúry, ešte nezakladá dôvod na ich uznanie do daňových výdavkov. Takýmto dokladom sa faktúry stávajú, až keď je preukázané, že služby na faktúrach boli poskytnuté konkrétnym dodávateľom uvedeným na doklade. Vzhľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie daňových výdavkov z predložených faktúr, keďže nepreukázal reálne uskutočnenie stavebných prác na predmetných faktúrach od spoločnosti STAV-MANS, s.r.o. Zo všetkých skutočností zistených počas daňovej kontroly vyplýva, že sťažovateľ riadne a dostatočne nepreukázal opodstatnenosť uplatnenia sporných výdavkov.

41. Správne orgány v konaní nespochybnili reálnosť vykonania stavebných prác, ale spochybnili vykonanie týchto stavebných prác spoločnosťou STAV-MANS, s.r.o. Aj napriek skutočnosti, že bývalý konateľ spoločnosti M. T. predložil čestné prehlásenie o spolupráci so sťažovateľom, ide len o tvrdenie, ktorého pravdivosť sa nedá overiť, pretože bez účtovných dokladov spoločnosti STAV-MANS, s.r.o., nie je možné preveriť obojstranný účtovný vzťah. Pokiaľ si sťažovateľ uplatňoval úhrady faktúr do výdavkov, ktoré boli určené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov od dodávateľa STAV-MANS, s.r.o., tak musí byť schopný preukázať, že vykonané práce boli aj reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre, čo v danom prípade sťažovateľ nepreukázal. Nestačí iba predložiť doklady (faktúry) so všetkými predpísanými náležitosti, ale je potrebné preukázať aj reálne uskutočnenie prác od dodávateľa uvedeného na faktúre.

42. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila tak, že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

43. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľ okrem predložených dokladov nepreukázal, že spoločnosť STAV-MANS, s.r.o. sa podieľala na subdodávkach stavebných prác. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

44. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť uskutočnených stavebných prác deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

45. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom o dani z príjmu. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

46. K sťažovateľovým námietkam kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmavaného ak aj prvoinštančného rozhodnutia.

47. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

48. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

49. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.