

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/70/2018
Identifikačné číslo spisu: 5017200347
Dátum vydania rozhodnutia: 14.01.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200347.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci žalobcu: ARRIVA LIORBUS, a.s., so sídlom Bystrická cesta 62, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 403 431, právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou Malata, Pružinský, Hegeduš & Partners, s.r.o., so sídlom Mlynské Nivy 10, Twin City Tower, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101671662/2017 zo dňa 27. júla 2017, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/117/2017 zo dňa 25. júla 2018 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/117/2017 zo dňa 25. júla 2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), v ktorom sa žalobca domáhal o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101671662/2017 zo dňa 27.07.2017, ktorým sa potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 47884/2017 zo dňa 18.01.2017, ktorým bola podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, určená strata na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 568 020,46 € daňovému subjektu.

2. Daňový úrad Žilina vykonal u daňového subjektu (žalobcu) opätovnú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009, ktorá sa začala v zmysle § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. dňa 10.12.2013 na základe oznámenia o opätovnej daňovej kontrole č. 9511401/5/5116753/2013 zo

dňa 14.11.2013. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu č. 9511401/5/4904447/2014 zo dňa 05.11.2014, dňom 10.11.2014. Spolu s protokolom bola daňovému subjektu zaslaná aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam k protokolu zo dňa 05.11.2014. Opätovná daňová kontrola bola začatá na základe podnetu a žiadosti odboru vnútornej kontroly č. 1300210/5/419194/2013 zo dňa 02.09.2013. O výsledku kontroly na základe požiadavky Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky bola zaslaná dňa 06.10.2015 informácia s protokolom odboru vnútornej kontroly a Prezidiu Policajného zboru, Národnej kriminálnej agentúry, Národnej jednotky finančnej polície, expozitúra Východ Košice. Správca dane pri opätovnej daňovej kontrole na dani z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v súlade s § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. použil kontrolné zistenia Daňového úradu Žilina, pobočka Ružomberok, ktorý u daňového subjektu (žalobcu, do 26.11.2015 SAD LIORBUS, a.s.) vykonal v roku 2012 riadnu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie 2009, a ktoré správca dane uviedol v protokole č. 9515401/5/318511/2012 zo dňa 02.11.2012 za zdaňovacie obdobie 2009. O uvedenom spísal správca dane úradný záznam dňa 23.10.2014, kde uviedol, aké doklady využil pri opätovnej daňovej kontrole v súlade s § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. Správca dane taktiež použil v zmysle citovaného ustanovenia zákona kontrolné zistenia z opätovnej daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za január 2009 až december 2009, začatej dňa 10.12.2013 na Daňovom úrade Žilina, pobočka Dolný Kubín, o čom spísal úradný záznam č. 9511401/5/4747701/2014 dňa 23.10.2014. Na základe vykonanej daňovej kontroly a preukázaných kontrolných zistení uvedených v protokole č. 9515401/5/318511/2012 bola upravená daňová strata zo sumy 1.079.968,39 € na sumu 621.020,46 €. V bode 1.4. uvedeného protokolu sa uvádza, že sa splnomocnený zástupca kontrolovaného daňového subjektu vyjadril k zisteniam z kontroly v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9515401/5/2757300/2012/Jav zo dňa 01.10.2012, nemal žiadne pripomienky a s výsledkami kontroly súhlasil. Správca dane sa na základe uvedeného stotožňuje s výsledkami daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2009 vykonávanej na Daňovom úrade Žilina, pobočka Ružomberok, ktoré sú uvedené v protokole č. 9515401/5/318511/2012 zo dňa 02.11.2012. Správca dane vykonal rozsiahle šetrenie počas kontroly aj počas vyrubovacieho konania, vypočul daňovým subjektom navrhovaných svedkov, posúdil preverené účtovné doklady, ako aj ďalšie dôkazy súvisiace s predmetnou zmluvou o poradenstve zo dňa 16.09.2009, vyhodnotil oddelenie ako i vo vzájomnej súvislosti výpovede svedkov, ktoré získal v doplnenom vyrubovacom konaní, pričom prihliadal na všetky okolnosti, ktoré v dokazovaní vyšli najavo. Došetril skutkový stav veci, pričom sa zaoberal jednotlivými výsledkami šetrenia v rámci daňovej kontroly vykonávanej už v roku 2012, nakoľko Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán rozhodnutím č. 251118/2016 zo dňa 08.03.2016 rozhodnutie správcu dane č. 1383810/2015 zo dňa 08.09.2015 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Boli vypočutí svedkovia, pričom z ich svedeckých výpovedí, neboli predložené ďalšie dôkazy, ktoré by preukázali, že služby v zmysle Zmluvy o poradenstve zo dňa 16.09.2009 boli vykonané spoločnosťami uvedenými na faktúre. Následne vydal správca dane dňa 18.01.2017 rozhodnutie č. 47884/2017.

3. Predmetom preverovania bola faktúra č. 00042009 zo dňa 02.12.2009, dátum dodania 30.11.2009, základ dane 500.000,00 €, daň z pridanej hodnoty 95.000,00 €, spolu 595.000,00 €, predmet fakturácie - fakturácia prijatej zálohy zo dňa 30.11.2009 a faktúra č. 00062009 zo dňa 10.12.2009, dátum splatnosti 23.12.2009, ktorou bola fakturovaná ročná odmena za poradenskú činnosť vo výške 53.000,00 € od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o..

4. Kontrolou účtovných dokladov bolo zistené, že žalobca uzatvoril dňa 16.09.2009 Zmluvu o poradenstve s poradcom RM TRADE SK, s.r.o.. Predmetom tejto zmluvy je poradenstvo v oblasti dopravnej obslužnosti v regióne pôsobenia klienta, konkrétne analýza jednotlivých liniek a vypracovanie podkladov pre nový cestovný poriadok na každý nasledujúci rok. Zmluva bola uzatvorená na dobu určitú do 31.12.2019. Celková odmena poradcu bola v zmluve dohodnutá vo výške 535.000,00 €, pričom k odmene bude pripočítaná DPH v zákonom stanovenej výške. Záloha vo výške 595.000,00 Eur bola uhradená v zmysle bodu 2. číslo III. Zmluvy o poradenstve (t. j. 500.000,00 Eur + 95.000,00 Eur DPH) dňa 27.11.2009 z účtu č. 8348875090 vedeného v Dexii banka Slovensko, a.s., pobočka Ružomberok. Záloha, ktorú uhradil žalobca spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. na základe faktúry č. 00042009 zo dňa 02.12.2009 bola uhradená vo výške 595.000,00 € vrátane DPH, čo je takmer v plnej

výške zmluvnej ceny na základe Zmluvy o poradenstve zo dňa 16.09.2009, napriek tomu, že išlo o zmluvu uzatvorenú na obdobie desiatich rokov.

5. Daňový subjekt (žalobca) proti rozhodnutiu č. 47884/2017 zo dňa 18.01.2017 podal v zákonnej lehote odvolanie. Žalovaný ako odvolací orgán svojim rozhodnutím č. 101671662/2017 zo dňa 27.07.2017 na základe odvolania zo dňa 06.02.2017 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 47884/2017 zo dňa 18.01.2017 vydané na základe vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania.

6. Ministerstvo financií SR podľa § 77 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní podaním zo dňa 13.06.2018 účastníkom konania oznámilo, že dospelo k záveru, že nie je dôvod na zmenu alebo zrušenie rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR č. 10167662/2017 zo dňa 27.07.2017 (odpoveď na Podnet žalobcu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania).

7. Proti rozhodnutiu správcu dane a žalovaného podal žalobca správnu žalobu, ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101671662/2017 zo dňa 27.07.2017 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 47884/2017 zo dňa 18.01.2017 o určení straty na dani z príjmov právnickej osoby.

8. Krajskému súdu z administratívneho spisu žalovaného, ako aj správneho orgánu vyplývalo, že správca dane nevychádzal len z dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu skutočností a získaniu dôkazov o tom, či predmetné služby (práce) boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na dodávateľských faktúrach. Správca dane nerozporoval reálne dodanie plnenia tak, ako uvádzal žalobca, ale na základe predložených dokladov a výpovedí svedkov nebolo preukázané, že služby fakturované na základe Zmluvy o poradenstve boli skutočne zrealizované spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o.. Podľa krajského súdu zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochybne preukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a na 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 preto predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už mal správca dane v priebehu konania k dispozícii.

9. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia bolo krajskému súdu zrejmé, na základe akých skutočností správca dane dospel k záveru, že fakturované služby, ktoré mala pre žalobcu vykonať spoločnosť RM TRADE SK, s.r.o. boli nepreukázané, preto námietka, že napadnuté rozhodnutie bolo nedôvodné a nepreskúmateľné bola bezpredmetná. Podľa súdu správca dane počas daňovej kontroly a vyrubovacích konaní postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, vyhodnotil všetky získané dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

10. Krajský súd reagoval na rozpory vo výpovedí G. T., rovnako ako správca dane a žalovaný videli rozpory v jeho troch výpovediach. G. T. v krátkom čase, t. j. dva roky po podpísaní Zmluvy o poradenstve uviedol, že prácu vyplývajúcu zo zmluvy niekomu zadávali, pričom si nevedel spomenúť komu. Uviedol, že celá práca bola pred prevodom obchodného podielu postúpená inej firme a po piatich rokoch od spisania zmluvy ďalej uviedol, že hlavnú časť tejto práce vykonával on osobne a tiež s ľuďmi, no presne si už nepamätal s kým, nakoľko to bolo už veľa rokov a o rok neskôr si spomenul na to, že mu pomáhala jeho bývalá manželka Z. T. po technickej stránke. Pre krajský súd bolo nepochopiteľné, že si G. T. ako svedok nevedel spomenúť na to, že mu pomáhala jeho bývalá manželka Z. T.W.. Rovnako bolo zaujímavé, že G. T., ako konateľ spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. uviedol, že nakoľko bol v časovom strese, potreboval výpomoc blízkej osoby, t. j. bývalej manželky Z. T., v inej výpovedi uviedol, že mu pomáhali aj iní ľudia, no nespomenul si kto resp. že 80% údajov sumarizovali subdodávatelia. Bývalý konateľ spoločnosti LionNet, s.r.o. G. X. vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že služby vykonával on osobne, bolo to začiatkom roku 2013 do roku 2014, zamestnancov nemal, ani nik iný mu nepomáhal. Konateľ jednej spoločnosti (RM TRADE SK, s.r.o.) opísal práce vyplývajúce zo Zmluvy o poradenstve ako časovo aj obsahovo náročné s pracovnou výpomocou iných ľudí, pričom konateľ

nástupníckej spoločnosti (LionNet, s.r.o.) opísal tieto práce ako jednoduché, nakoľko si s tým poradil sám. Rovnako N.. I. V., ako svedok na otázku kto od 03.06.2014 až po súčasnosť vykonával činnosť v zmysle Zmluvy o poradenstve a s kým komunikoval žalobca od 03.04.2014 nástupníckej spoločnosti CBB, s.r.o. právnym nástupcom spoločnosti LionNet, s.r.o. uviedol, že nekomunikovali s nikým z uvedenej spoločnosti a riešili to s majoritným vlastníkom ARRIVA SLOVAKIA, a.s. a internými zamestnancami spoločnosti ARRIVA LIORBUS, a.s. a že to zastrešoval pán V., ktorý bol do roka (november 2015) zodpovedný za túto agendu, zatiaľ to nemali doriešené a kto spracúval cestovné poriadky za roky 2015 a 2016 sa bolo treba opýtať pána V., ktorý to mal vo svojej kompetencii. N.. Y. W. na otázku - na základe čoho bola práve spoločnosť LionNet, s.r.o. vybratá ako nástupca spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. uviedol, že o dôvodoch nemal vedomosti a výber spoločnosti mal na starosti N.. V. N.. V. k uvedenej otázke uviedol, že na spoločnosť SAD LIORBUS, a.s. prišlo oznámenie o postúpení práv a povinností, na základe čoho sa s N.. W. zúčastnili osobného stretnutia so zástupcom firmy LionNet, s.r.o., kde im bolo vyslovené ubezpečenie o záujme pokračovania tejto spolupráce so zreteľom na finančné doučtovanie. N.. V. sa vyjadril, že mal doložiť písomné vyjadrenia na preukázanie týchto tvrdení, čo však nevykonával.

11. Krajskému súdu sa javili výpovede zavádzajúce a nepravdivé z ktorých vyplývalo, že spoločnosť ARRIVA SLOVAKIA, a.s. nespocoľpracovala so žiadnou inou vonkajšou firmou aj napriek skutočnosti, že finančné prostriedky vyplývajúce zo Zmluvy o poradenstve boli ešte v roku 2009 poukázané v takmer plnej výške spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. za služby, ktoré v súčasnosti vykonávali interní zamestnanci spoločnosti, resp. majoritní vlastníci ARRIVA SLOVAKIA, a.s.. Žalobca predloženými dôkazmi správcovi dane nepreukázal, že náklady zaúčtované v účtovníctve mali charakter daňových výdavkov (nákladov) podľa § 19 zákona č. 595/2003 Z. z.. Z uvedeného dôvodu správne správcu dane po vyhodnotení všetkých zistených skutočností v zmysle § 17 ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. zvýšil základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 o sumu 53.000,00 €. Správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vyrubovacích konaniach hodnotil všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo v súlade s § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. a dokazovanie viedol s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly a vyrubovacích konaní nevyhnutné poklady a dôkazy. Nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju dôkaznú povinnosť. Daňový subjekt ako podnikateľský subjekt si musí svojho obchodného partnera vyberať s určitou dávkou obozretnosti, aby mohol správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by preukázali uskutočnenie fakturovaných služieb (prác). Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia prvostupňového orgánu (správcu dane) ako aj druhostupňového orgánu (žalovaného) bolo zrejmé, že tieto správne orgány neignorovali vyjadrenia svedkov Z. T., G. T., N.. T. V., N.. Y. W.. Tieto výpovede vo svojich rozhodnutiach uviedli celé, vyhodnotili ich spolu aj s ostatnými získanými dôkazmi. Konkrétne rozpory uvedené vo svedeckých výpovediach vyhodnotil správca dane, ako aj žalovaný. Rovnako aj podľa správneho súdu sa nejednalo len o nepatrné rozdielnosti v slovnom vyjadrení jednotlivých svedkov, ako uvádzal žalobca. Súd odkázal na podrobné výsluchy svedkyne Z. T. a svedka G. T., t. j. osôb, ktoré mali fakticky na starosti samotné vykonávanie činnosti a poskytovanie plnenia pre daňový subjekt. Právne relevantné bolo preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu a tiež to, že tento si voči daňovému subjektu daň uplatnil, teda podmienky sa viažu na dodávateľa žalobcu a nie na jeho odberateľa. Bolo jednoznačne preukázané, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených žalobcom ku kontrole sa neuskutočnili osobou na nich uvedenou, pretože, ak by žalobca dostatočným spôsobom preukázal svoje tvrdenia, správca dane by nespochybnil dodávateľa. Žalobca nepreukázal uskutočnenie fakturovaných služieb, mal možnosť predkladať správcovi dane dôkazné prostriedky. Bolo na žalobcovi, akých obchodných partnerov si vyberá a bolo na ňom, aby preukázal, že pri obchodnom styku (pri poskytovaní prác, služieb) bude môcť preukázať ním poskytnuté práce, služby.

II.

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/117/2017 zo dňa 25.07.2018 tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 47884/2017 zo dňa 18.01.2017.

13. Žalobca napadol rozhodnutie krajského súdu v celom rozsahu, a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Nesprávne právne posúdenie vyplývalo z bodu 9 a 11 rozhodnutia krajského súdu, kde krajský súd vychádzal z nesprávneho výkladu § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. t.j. ustanovenia o rozložení dôkazného bremena. Dôkazné bremeno daňového subjektu nebolo absolútne. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 15.03.2011 sp. zn. 3Sžf/1/2011. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania.

14. Podľa žalobcu, ak daňový subjekt splnil svoju povinnosť v rozsahu predpokladanom citovaným rozhodnutím kasačného súdu, nemožno prijať záver o tom, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno- nepreukázal fakturované služby, ako to činil krajský súd v napadnutom rozhodnutí. Naopak po splnení povinnosti daňového subjektu v rozsahu predpokladanom citovaným rozhodnutím kasačného súdu sa dôkazné bremeno presúva na správcu dane, a teda bolo povinnosťou správcu dane vyvrátiť skutočnosť deklarovanú žalobcom v dokladoch predložených správcovi dane, a tak dokázať porušenie ustanovení príslušných hmotnoprávných daňových predpisov žalobcom.

15. Žalobca namietal, že predložil správcovi dane príslušné faktúry s opisom druhu a ceny dodaných služieb od určitého dodávateľa ale v daňovom konaní preukazoval prijatie plnenia (služieb poradenskej činnosti) od konkrétneho dodávateľa spoločnosť RM TRADE SK, s.r.o. súborom dôkazov a to Zmluvou o poradenstve uzatvorenou dňa 16.09.2009 medzi žalobcom a RM TRADE SK, s.r.o. a svedeckými výpoveďami. Z dôkazov predložených žalobcom pritom jasne vyplývala nielen tá skutočnosť, že fakturované služby boli žalobcovi skutočne dodané ale aj, že dodávateľom týchto služieb bola práve spoločnosť RM TRADE SK, s.r.o.

16. Ďalej žalobca v kasačnej sťažnosti zdôraznil, že ak si dôkazy vykonané v konaní navzájom odporujú nemožno takéto dôkazy hodnotiť jednostranne v neprospech žalobcu, pretože takýto postup bol porušením práv žalobcu. Rozpory vyplývajúce z vykonaných dôkazov boli vykladané výlučne na ťarchu žalobcu, pričom krajský súd nijako nezohľadnil námietku žalobcu vo vzťahu k tomuto porušeniu práv sťažovateľa.

17. Podľa žalobcu krajský súd nevzal do úvahy poukaz žalobcu na zásadu in dubio mitius zdôrazňovanú v rozhodovacej činnosti kasačného súdu. Poukázal na Nález Ústavného súdu SR, sp.zn. ÚS 241/07 z 18.09.2008) rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 18.05.2010 sp.zn. 5Sžf/108/2009, kedy v pochybnostiach orgány verejnej moci postupujú voči daňovému subjektu miernejšie /in dubio mitius/

18. Krajský súd podľa žalobcu vec nesprávne právne posúdil a odklonil sa tiež od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď

- napriek tomu, že žalobca splnil svoju dôkaznú povinnosť v rozsahu predpokladanom zákonom a príslušnou judikatúrou kasačného súdu, teda uniesol dôkazné bremeno v rozsahu, v akom ho toto zaťažuje, krajský súd sa priklonil k záverom žalovaného a správcu dane a skonštatoval, že „fakturované služby, ktoré mala pre žalobcu vykonať spoločnosť RM TRADE SK, s.r.o. sú nepreukázané“, čím zo strany krajského súdu došlo k neprípustnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu- daňový subjekt.

- hodnotil vykonané dôkazy jednostranne v neprospech žalobcu.

- nehodnotil skutkový stav v súlade so zásadou in dubio mitius.

19. Žalobca navrhol, aby najvyšší súd vydal rozsudok, ktorým napadnuté rozhodnutie zmení tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie Daňového úradu Žilina. Súčasne navrhol aby sťažovateľovi

priznal plnú náhradu trov.

III.

20. K podanej kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 08.10.2018, v ktorom uviedol, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a to na základe preukázaného skutkového stavu. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

IV.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle ust. § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

22. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z predloženého spisového materiálu krajského súdu preukázané, že žalobca sa žalobou, doručenou Krajskému súdu v Žiline dňa 31.08.2017, domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 101671662/2017 zo dňa 27.07.2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 47884/2017 zo dňa 18.01.2017. Správcom dane bola žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určená strata, na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009 v sume 568 020,46 € z dôvodu porušenia § 3 a § 24 daňového poriadku.

24. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/117/2017 zo dňa 25.07.2018, ktorým zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 101671662/2017 zo dňa 27.07.2017, 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, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

25. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

Podľa § 177 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP), správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok), 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.

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., 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 správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z., pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z., daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z., právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké

výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, daňovými nákladmi (výdavkami) nie sú náklady, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, aj keď tieto náklady daňový subjekt účtoval.

Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z., daňovým výdavkom (nákladom) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov sa rozumie výdavok (náklad) preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka. To znamená, že pre zistenie základu dane sa odpočítavajú výdavky (náklady) vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške stanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Výdavky musia byť skutočne svojim účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, dokladmi o úhrade je bez preukázania skutočného vykonania prác, služieb (uskutočnenie dodávok, nákupov a pod.) pre daňové účely nepostačujúce.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

26. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku krajského súdu.

27. Kasačný súd poukazuje, že 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.

28. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý existenciu daňovo relevantných plnení musí nielen preukázať, ale aj správne zaevidovať v účtovníctve a deklarovat'. Správca dane nie je povinný preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale len overuje, či ju daňový subjekt preukázal a deklaroval správne. Pokiaľ pri svojej činnosti nebol daňový subjekt dostatočne precízny a neuviedol si, či už on, alebo dodávateľská firma evidenciu konkrétnej činnosti, ktorá by korešpondovala s účtovaním ceny za poskytnutie faktúrovaných služieb, tak musí znášať dôsledky neunesenia dôkazného bremena. Skutočnosť, že žalobca nepreukázal, že zmluvné plnenie nebolo zo strany spoločnosti RM TRADE SK s.r.o. poskytované a s ním súvisiace uplatnené výdavky neboli uznané v základe dane z príjmov, nebolo možné klásť za vinu žalovanému, resp. správcu dane.

29. Kasačný súd nesúhlasí s námietkou žalobcu, že správca dane sa v rámci daňovej kontroly zameral na kontrolu dodávateľa žalobcu a nedostatky zistené u tohto dodávateľa preniesol na žalobcu so záverom, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených žalobcom ku kontrole sa neuskutočnili osobou na nich uvedenou, pretože ak by žalobca dostatočným spôsobom preukázal svoje tvrdenia, správca dane by nespochybnil dodávateľa. Žalobca mal vedieť preukázať uskutočnenie fakturovaných prác, a bolo na ňom aké dôkazné prostriedky predloží správcovi dane. Bolo na žalobcovi akých obchodných partnerov si vyberie a bolo na ňom, aby preukázal, že pri obchode styku bude môcť preukázať ním poskytnuté práce, služby.

30. Pokiaľ ide o rozpory vo výpovediach N.. Y. W. na jednej strane a N.. T. V. H. G. T. na druhej strane alebo rozpor vo výpovedi G. T. a výpovedi G. X., na ktoré žalobca v kasačnej sťažnosti poukázal, že rozpory vyplývajú len z odlišného subjektívneho vnímania istých skutočností, najvyšší súd k tejto námietke uvádza, že sťažovateľ uvedené tvrdenie nijako nekonkretizoval, preto kasačný súd nemá možnosť na takéto tvrdenie reagovať relevantnou argumentáciou a v konfrontácii s predloženou

spisovou dokumentáciou žalovaného overiť jeho oprávnenosť.

31. Najvyšší súd z predloženého spisového materiálu zistil, že správca dane zaslal výzvu Úradu Žilinského samosprávneho kraja, ktorý schvaľuje cestovné poriadky dopravcom na území kraja, resp. tým dopravným spoločnostiam, ktorým bola vydaná dopravná licencia. Boli preverené skutočnosti ohľadom tvorby, zostavovania, schvaľovania či úpravy cestovných poriadkov pre SAD LIORBUS, a.s. Ružomberok, teraz ARRIVA LIORBUS, a.s. V odpovedi boli uvedené, že ŽSK vždy komunikoval ohľadom zmien cestovných poriadkov od roku 2009- 2014 s osobou zodpovednou u dopravcu za zmeny cestovných poriadkov, a to konkrétne s N.. Y. W.. Celá komunikácia prebiehala na úrovni vedenia spoločnosti, prípadne poverených pracovníkov (vedúcej dopravy na jednotlivých strediskách dopravcu v Námestove, Dolnom Kubíne, Ružomberku a Liptovskom Mikuláši). Správca dane vykonal v sídle žalobcu miestne zisťovanie a na otázku, kto zo spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. rokovoval za spoločnosť SAD LIORBUS, a.s. nakoľko v čl. II, bod 5 Zmluvy o poradenstve sa uvádzalo, že podpisom zmluvy klient splnomocnil poradcu, aby v jeho mene viedol rokovania N.. W. odpovedal, že podľa ich informácií to bol G. T. počas trvania zmluvy s RM TRADE SK, a.s. a počas trvania zmluvy so spoločnosťou LionNET, s.r.o. G. X.. Najvyšší súd prijal záver, že argumentácia správcu dane je dostačujúca, na stranách 7 - 10 rozhodnutia č. 101671662/2017 zo dňa 27. júla 2017 podrobne a v dostatočnom rozsahu odôvodnil na základe čoho dospel k záveru, že z uvedených svedeckých výpovedí vyplýval rozpor.

32. Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného na faktúre.

33. Najvyšší súd pri preskúvaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3 Sžf/1/2011.

34. Najvyšší súd k rozhodnutiu sp.zn. 5Sžf/108/2009 uvádza, že rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/126/2008 - 41 zo 23. júna 2009 bol zmenený tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/9902-67320/2008/993168-r zo dňa 13. augusta 2008 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, z dôvodu, že neboli dodržané všetky zásady daňového konania a skutkový stav veci nebol správnymi orgánmi zistený natoľko, aby v nej bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného najvyššiemu súdu nebolo zrejmé, prečo správne orgány nevypočuli aj A., ktorá mala podľa jej písomného vyjadrenia zabezpečiť prepravu predmetného tovaru na územie Českej republiky, ďalej prečo sa nevyporiadali s otázkou pravosti podpisu A. a neobjasnili, prečo neuznali dodacie listy priložené k jednotlivým faktúram, v ktorých odberateľ firma C. potvrdila príjem tovaru ako aj čestné vyhlásenia jej zástupcu F. Rozhodnutie sp.zn. 5Sžf/108/2009 sa týkalo iných dôvodov, pre ktoré najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil.

35. Najvyšší súd prijal záver, že v predmetnom prípade bol správnymi orgánmi zistený skutkový stav dostatočne. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného bolo tak krajskému súdu, ako aj najvyššiemu zrejmé, na základe akých skutočností správca dane dospel k záveru, že fakturované služby, ktoré mala pre žalobcu vykonať spoločnosť RM TRADE SK, s.r.o. boli nepreukázané. Podľa najvyššieho súdu správca dane počas daňovej kontroly a vyrubovacích konaní postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, vyhodnotil všetky získané dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

36. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, žalobca v

kasačnej sťažnosti iba zopakoval žalobné dôvody, s ktorými sa vysporiadal krajský súd v napadnutom rozsudku. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (prvostupňový, ale aj kasačný) 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 bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

V.

38. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

39. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

40. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.