

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/9/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200211
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6017200211.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SCHNEIDER CLEANING, s.r.o., so sídlom Južná trieda 1574/44, Košice, IČO: 44 030 592, právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 348436/2017 zo dňa 10. apríla 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/76/2017-108 zo dňa 27. septembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/76/2017-108 zo dňa 27. septembra 2017 z a m i e t a.

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 23S/76/2017-108 zo dňa 27. septembra 2017 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 348436/2017 zo dňa 10.04.2017. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 348436/2017 zo dňa 10.4.2017 žalovaný ako odvolací orgán postupujúci 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 rozhodnutie správca dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 104530606/2016 zo dňa 22.12.2016, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 125 428,20 €.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že správca dane - Daňový úrad Banská Bystrica

vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013. Daňová kontrola začala na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 20106033/2015 zo dňa 16.04.2015 doručeného dňa 25.04.2015. Daňovou kontrolou boli preverované žalobcom deklarované (zaúčtované) náklady na základe faktúr od dodávateľa Turán, s.r.o., Chlmec 84, 067 41 Chlmec, v celkovej sume 116 100,- €. Faktúry boli vystavené na základe Mandátnej zmluvy zo dňa 01.01.2012, ktorej predmetom bolo, okrem iného, vyhľadávanie záujemcov o prácu v oblasti čistiacich a upratovacích služieb pre daňový subjekt. Preverované boli aj náklady zaúčtované na základe faktúr od dodávateľa EJS s.r.o., Tekold'any 10, 920 62 Tekold'any, v celkovej sume 429 240,- €. Faktúry boli vystavené na základe Mandátnej zmluvy zo dňa 09.01.2013, predmet ktorých bol totožný s predmetom faktúr od dodávateľa Turán, s.r.o. Mandátne zmluvy boli uzavreté podľa § 566 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka.

4. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 102931326/2016 zo dňa 13.04.2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 18.04.2016. Žalobca podal v lehote určenej vo výzve podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku písomné vyjadrenie, doručené správcovi dane elektronicky dňa 07.05.2016. Na základe tohto vyjadrenia správca dane v rámci vyrubovacieho konania vykonal doplnujúce preverovanie, dokazovanie aj nad rámec požiadaviek žalobcu. Pri preverovaní dodávateľov v priebehu daňovej kontroly bolo znemožnené daňovým orgánom preveriť reálnosť obchodných prípadov v účtovníctve dodávateľov, pretože dodávatelia na adresách, podľa výpisu z Obchodného registra nesídli a s aktuálnymi konateľmi sa nepodarilo skontaktovať. Ani doplnené preverovanie vo vyrubovacom konaní, v ktorom podľa správcu dane neboli získané žiadne doklady a relevantné dôkazy k tvrdeniam žalobcu, nepreukázalo vecnú súvislosť medzi činnosťou spoločnosti Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. a zabezpečovaním pracovníkov žalobcovi. Dňa 15.12.2016 sa uskutočnilo u správcu dane ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu a oboznámenie s priebehom a výsledkami doplneného dokazovania. Po vyhodnotení pripomienok žalobcu a na základe zistení, ktoré vyplynuli z výsledkov doplnujúcich úkonov, správca dane konštatoval, že vyjadrenie žalobcu k protokolu nemá vplyv na zistené porušenie na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013.

5. Na základe výsledkov daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania bolo vydané rozhodnutie správcu dane č.104530606/2016 zo dňa 22.12.2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 125 428,20 €.

6. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 348436/2017 zo dňa 10.04.2017 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný sa v odvolacom konaní stotožnil so záverom správcu dane. Konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nepredložil preveriteľné a nespochybniteľné dôkazy, preukazujúce poskytnutie služieb na základe mandátnych zmlúv (vyhľadávanie záujemcov o prácu v oblasti čistiacich a upratovacích služieb), že pred oboznámením so zisteniami z daňovej kontroly žalobca uvádzal, že evidencie nemali dôvod archivovať, podklady k fakturácii nemá, nemá výplatné listiny ani súpisy s menoslovom pracovníkov, ktorých mali sprostredkovať spoločnosti Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. Napriek tomu podklady k fakturácii následne žalobca doložil, a to až po oboznámení správcu dane so zisteniami z daňovej kontroly v zápisnici č. 102837976/2016 zo dňa 30.03.2016. Podľa žalovaného však nemali žiadnu vypovedaciu schopnosť, keďže v zoznamoch zamestnancov bolo uvedené len meno a priezvisko bez bližších identifikačných znakov. Zoznamy považoval za účelovo vyhotovené. Konštatoval viditeľný absolútny nesúlad medzi počtom zamestnancov podľa mzdovej evidencie a počtom zamestnancov podľa doložených podkladov k fakturácii. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že v danom prípade neboli splnené zákonné podmienky na uplatnenie nákladov z dodávateľských faktúr od spoločnosti Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. za poskytnutie služieb na základe mandátnych zmlúv v daňových výdavkoch a odvolacie námietky žalobcu vyhodnotil ako neopodstatnené. Konštatoval, že žalobca uplatnením nákladov z týchto faktúr spolu v sume 545 340,- € v daňových výdavkoch porušil ustanovenia § 2 písm. i/, § 21 ods. 1 a § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 <. Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), a preto mu bol o uvedenú sumu opodstatnene zvýšený základ dane z príjmov

právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013.

7. Úlohou správneho súdu pri posúdení predmetnej veci bolo zodpovedanie otázky, či daňové orgány dospeli k správneému záveru, ak žalobcoví neuznali zahrnutie nákladov do daňových výdavkov na základe faktúr od dodávateľov obchodných spoločností Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. Krajský súd mal za to, že podstatou argumentácie žalobcu v žalobných bodoch bolo tvrdenie o nesprávnom výsledku správcu dane pri preverovaní vyššie označených faktúr tvrdiac, že správca dane vyvodil tak nesprávne skutkové zistenia v procese vadného dokazovania, ako aj nesprávne závery. Správny súd sa s týmto nestotožnil majúc za to, že správca dane v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní a následne žalovaný v odvolacom konaní dôsledne uplatňovali príslušnú právnu úpravu, čo vyústilo do vydania zákonných rozhodnutí. Záver daňových orgánov o konaní žalobcu v rozpore s ustanoveniami § 2 písm. i/, § 21 ods. 1 a § 17 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov plne zodpovedá zistenému a popísanému skutkovému stavu, ktorý nie je v rozpore s obsahom administratívneho spisu.

8. Krajský súd ďalej poukázal na to, že aby výdavok (náklad) bolo možné na daňové účely považovať za daňový výdavok, musí v zmysle ustanovení zákona o dani z príjmov kumulatívne spĺňať základné podmienky uznateľnosti, ktorými sú podmienka príslušnosti (výdavok musí vynaložiť daňovník, ktorý si ho uplatňuje), podmienka existencie (výdavok musí byť preukázateľne vynaložený), podmienka vecnosti (výdavok musí slúžiť na dosiahnutie zabezpečenia a udržanie zdaniteľných príjmov), podmienka evidencie (výdavok musí byť zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka), podmienka preukázateľnosti (výdavok musí byť preukázaný), podmienka rozsahu (v prípade jeho limitovania). Správny súd mal za to, že v danom prípade žalobca nepreukázal, že došlo k poskytnutiu služieb dodávateľmi na základe mandátnych zmlúv (vyhľadávanie záujemcov o prácu v oblasti čistiacich a upratovacích služieb).

9. Okrem vyššieho uvedeného sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalobca v daňovom konaní uniesol dôkazné bremeno na preukázanie opodstatnenosti zaúčtovania predmetných nákladov do daňových výdavkov. Daňový poriadok rozdeľuje dôkazné bremeno, resp. dôkaznú povinnosť medzi daňový subjekt a správcu dane, pričom ťažisko dôkaznej povinnosti je na daňovom subjekte. Zákon ukladá dôkazné bremeno aj správcovi dane, a to jednak vyvrátiť prostredníctvom zákonných dôkazov tvrdenia daňového subjektu, a jednak preukázať skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Dokazovanie určitých skutočností tvrdených daňovým subjektom a ich vyvracanie správcom dane tvorí podstatu uvedeného dokazovania určitých skutočností dôležitých pre správne zistenie daňovej povinnosti, a týmto sa realizuje dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane.

10. Správny súd taktiež poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR k ponímaniu dôkazného bremena v daňovom konaní, k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, právne vety rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, ktoré citoval žalovaný, jednak v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, jednak vo vyjadrení k žalobe. V zhode so závermi Ústavného súdu SR III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009 konštatoval, že žalobcoví sa nepodarilo vyvrátiť preukázateľné spochybnenie vierohodnosti pravdivosti, či úplnosti dôkazov ním predložených k daňovej kontrole. Žalobca si síce splnil povinnosti vyplývajúce z Daňového poriadku, ako aj zo zákona o dani z príjmov, avšak v priebehu vykonávanej daňovej kontroly správca dane preukázateľným spôsobom spochybnil vierohodnosť a pravdivosť podkladov k fakturácii, samotných fakturovaných skutočností, ako i mandátnych zmlúv uzavretých medzi žalobcom a dodávateľmi.

11. Správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami § 24 Daňového poriadku a zásadami daňového konania upravenými v § 3 Daňového poriadku, ak overoval, či služby, ktoré sú deklarované na faktúrach, boli skutočne poskytnuté spoločnosťami uvedenými na faktúrach. Žalobca ako daňový subjekt má povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia fakturovaného plnenia - služieb je primárne na daňovom subjekte, pričom nepostačuje, ak daňový subjekt disponuje iba listinami ako sú dodávateľské faktúry, dodacie listy, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností tvrdených žalobcom. V danom prípade

správca dane v priebehu daňovej kontroly dospel k záveru, že žalobca dostatočným spôsobom nepreukázal vynaloženie výdavkov, nakoľko správca dane preverovaním dokladov, faktúr a podkladov k fakturácii, miestnym zisťovaním, svedeckou výpoveďou a zmluvou dospel k záveru, že naplnenie predmetu mandátnych zmlúv je vážne spochybnené. Správca dane nespochybňoval, že zamestnanci žalobcu skutočne vykonávali čistiace a upratovacie práce v objekte VW Bratislava, avšak náklady viažúce sa k zabezpečeniu zamestnancov spoločnosťami Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. na základe zistení nepovažoval za daňové výdavky, pretože neboli preukázané. Vychádzal najmä zo skutočnosti, že nebolo možné preveriť obchodné spoločnosti dodávateľov, nakoľko tieto na adresách sídla zapísaných v Obchodnom registri boli nekontaktné, tiež z výpovede L. W., ktorý bol konateľom spoločnosti Turán, s.r.o. v čase vystavenia faktúr (január a február 2013) a konateľom spoločnosti EJS s.r.o. (marec až august 2013, október až december 2013), z vyjadrení bývalých zamestnancov U. Z. a U. X., ktorí pri miestnych zisťovaniach uviedli, že sa o pracovnej ponuke dozvedeli priamo od známych brigádnikov. Je zrejmé, že daňovou kontrolou došlo k spochybneniu reálneho obsahu deklarovaných skutočností na dotknutých faktúrach. Preto, voči postupu správcu dane, ktorý ďalej overoval, či deklarované skutočnosti sú pravdivé, nemožno nič namietat'. Nemožno nič namietat' ani voči vedeniu dokazovania, ktoré bolo súladné s ustanovením § 24 Daňového poriadku. Správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom, ak v rámci dokazovania vykonal úkony v snahe zistiť rozhodnú skutočnosť, či fakturované plnenia - sprostredkovanie bolo dodané podľa mandátnych zmlúv dodávateľmi Turán, s.r.o. a EJS s.r.o.

12. Správny súd zaoberajúc sa všetkými žalobnými námietkami vo vzťahu k dokazovaniu dospel k záveru, že nie sú dôvodné. V zhode s daňovými orgánmi konštatoval, že z výpovedí svedkov Z. B., L. M., Michala G. vyplýva, že neexistuje priama súvislosť medzi činnosťou spoločnosti Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. s výkonom ich práce, pretože ako bývalí zamestnanci žalobcu sa dozvedeli o pracovnej ponuke inak, ako sprostredkovane od týchto spoločností. Za najzávažnejšiu skutočnosť je nutné považovať postoj samotných dodávateľov fakturovaných služieb. Pri preverovaní bolo zistené, že dodávatelia na adresách podľa výpisu z Obchodného registra nesídlia a s konateľmi sa nepodarilo skontaktovať. L. P., konateľ spoločnosti EJS s.r.o. síce prevzal zásielku, ale k svedeckej výpovedi sa nedostavil s poukazom na nedostatok finančných prostriedkov, v podstate bez ospravedlnenia. R. Y., konateľ spoločnosti Turán, s.r.o. zásielku vôbec neprevzal, resp. nepodarilo sa mu ju doručiť, vrátila sa s poznámkou „adresát neznámy“. Nebolo možné preveriť dodané služby ani prostredníctvom účtovníctva dodávateľov.

13. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že sám si splnil dôkazné bremeno a na preukázanie skutočností, ktoré nastali u jeho dodávateľov znášať dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane, krajský súd zastával názor, že správca dane tiež vyčerpал svoje dôkazné bremeno, ak preukázateľným spôsobom zistil, že predložené faktúry a listiny žalobcom nepreukazujú reálne dodanie služieb. Bolo ďalej na žalobcovi, aby ponúkol ďalšie dôkazy, ktoré by napriek objektívnym zisteniam správcu dane preukázali pravdivosť deklarovaných skutočností. Žalobca nevyvrátil zistenia správcu dane a neboli vyvrátené, resp. pochybnosti odstránené ani dokazovaním zo strany daňových orgánov. Správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6SŽf/18/2011, 6SŽf/14/2012 zo dňa 28.03.2012, z ktorého vyplýva, že žalobca ako daňovník nemôže od správcu dane právom očakávať, že správca dane bude musieť čakať, či daňovník v budúcnosti bude schopný zabezpečiť si dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v jeho prospech, resp., že správca dane musí predložiť dôkaz o opaku, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo.

14. V nadväznosti na uvedené zdôraznil, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, čo vyplýva aj zo záverov rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3SŽf/1/2011. Ako už bolo vyššie uvedené, krajský súd sa nestotožnil s tvrdením v žalobe, že žalobcovi bola pričítaná dôkazná núdza ohľadne takých skutočností, ktoré ho nemajú zaťažovať ťarchou dokazovania. Povinnosťou žalobcu bolo preukázať, že došlo k naplneniu predmetu mandátnych zmlúv, že v danom prípade boli splnené podmienky na uplatnenie nákladov z dodávateľských faktúr za poskytnutie služieb na základe mandátnych zmlúv, t.j. za vyhľadávanie záujemcov o prácu v oblasti čistiacich a upratovacích služieb od spoločností Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. Bolo na žalobcovi, aby predložil správcovi dane dôkazy, ktorými

by preukázal splnenie týchto podmienok. Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani žalobnú námietku ohľadom nedostatočného zistenia skutkového stavu. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb preukáže a potvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním uvádzaných skutočností. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania, ako to vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/122/2015.

15. Správny súd mal za to, že všetky dôkazy, ktoré zohľadňoval správca dane a žalovaný v rámci konania, boli získané zákonným spôsobom. K namietanej skutočnosti, že správca dane zohľadnil aj vyjadrenia osôb U. X. a U. Z., ktoré podali pri miestnom zisťovaní, správny súd poznamenal, že sa nejedná o svedecké výpovede, preto nebolo nevyhnutné dodržať všetky procedurálne podmienky pre tento inštitút. V zhode so stanoviskom žalovaného aj správny súd mal za to, že vyjadrenia, ktoré poskytli tieto osoby neboli jediným podkladom pre prijatie záveru daňových orgánov a vydanie napadnutých rozhodnutí. Okrem ich vyjadrenia daňové orgány vychádzali aj zo svedeckej výpovede L. W., Z. B., L. M., U. G., E. M. a R. B., pričom dôkazy vyhodnotil jednotlivo, a zároveň vo vzájomnej súvislosti. Možno súhlasiť so žalovaným, že aj pokiaľ by boli vypočutí U. X. a U. Z. v rámci inštitútu svedeckej výpovede s najväčšou pravdepodobnosťou by ich výpovede nemohli zvrátiť výsledok konania, pretože záver k akému dospeli daňové orgány bol podopretý ďalšími dôkazmi väčšej vypovedacej sily, ako to vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, rozhodnutia vydaného správcom dane vo vyrubovacom konaní a z protokolu z daňovej kontroly. Navyše, krajský súd poznamenal, že žalobné námietky tejto vady v konaní sú vo všeobecnej rovine. Správny súd prihliada len na také vady v konaní, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Súdny judikoval, že sa nezrušujú rozhodnutia orgánu verejnej správy len z dôvodu na zopakovanie procesu v prípade zistených väd v konaní, ak by ani správne vykonaný úkon nemohol prívodiť pre žalobcu iný priaznivejší výsledok.

16. Krajský súd sa nestotožnil ani s konštatovaním žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné. Žalovaný sa s odvolacími námietkami vysporiadal a konštatoval, prečo ich nepovažuje za relevantné. V tejto súvislosti uviedol, že nemožno sa zaoberať hmotnoprávnou argumentáciou, pokiaľ preskúmané rozhodnutie neobstojí ani po formálnej stránke. Keďže v žalobe žalobca brojil proti rozhodnutiu žalovaného aj z hľadiska hmotnoprávnej, potom namietanie nepreskúmateľnosti sa javí ako účelové (porovnaj závery rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR zo dňa 30.6.2010, sp.zn. 9 As2/2010).

17. Správny súd s poukazom na uvedené preto žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

18. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, eventuálne, aby zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ sa primárne nestotožnil s právnym posúdením a odôvodnením záverov krajského súdu, keď mal za to, že krajský súd sa v podstate žiadnym spôsobom nevysporiadal s námietkou žalobcu, ktorou poukazoval na ust. § 25 ods. 4, § 24 ods. 3 a § 26 ods. 6 Daňového poriadku. V tejto súvislosti poukázal na to, že správny orgán má povinnosť podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku zistiť skutkový stav čo najúplnejšie, čo v danom prípade správca dane nevykonala a správca dane ťarchu dôkazného bremena preniesol na daňový subjekt. V posudzovanej veci aj napriek skutočnosti, že žalobou napadnuté rozhodnutie je postavené na svedeckých výpovediach svedka U. X. a U. Z., teda na dôkazoch, ktoré správca dane získal v rozpore so zákonom, krajský súd, rovnako aj žalovaný nepovažoval tieto svedecké výpovede v danom prípade za kľúčové. Nestotožnil sa s argumentáciou krajského súdu, ktorý konštatoval, že v namietanej skutočnosti sa nejedná o svedecké výpovede a preto podľa nebolo nevyhnutné dodržať všetky procedurálne podmienky pre tento inštitút. Sťažovateľ opierajúc sa o judikatúru Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/33/2012, 6Sžf/32/2012, 6Sžf/34/2012 mal za to, že pokiaľ by zamestnanec správcu dane pri miestnom zisťovaní kládol iným

správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za potrebné posúdiť správnosť záverov krajského súdu, ktorý stotožňujúc sa s argumentáciou žalovaného orgánu verejnej správy, resp. správcu dane zhodne dospel k záveru, že sťažovateľ nepostupoval v intenciách ust. § 2 písm. i/, § 21 ods. 1 a § 17 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov, a preto správca dane dôvodne a postupom v medziach zákona po vykonaní daňovej kontroly sťažovateľovi zvýšil základ dane o sumu 545 340,- € a následne vyrubil rozdiel dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 125 428,20 € majúc za to, že sťažovateľ nepreukázal faktúrami deklarované dodanie služieb od dodávateľských spoločností Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. na podklade mandátnych zmlúv, (predmetom ktorých malo byť vyhľadávanie záujemcov o prácu v oblasti čistiacich a upratovacích služieb pre sťažovateľa). K porušeniu príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov malo dôjsť konaním sťažovateľa, ktorý si neoprávnene zaúčtoval do nákladov a zahrnul do daňových výdavkov plnenia na základe dotknutých faktúr, ktoré nemožno uznať za daňové výdavky.

26. V nadväznosti na uvedené považoval kasačný súd za podstatné zaujať právny názor k viacerým sťažovateľom nastoleným otázkam týkajúcim sa predovšetkým: unesenia dôkazného bremena, resp. jeho rozloženia medzi sťažovateľa a správcu dane, otázky, či skutkový stav v rozsahu zistenom správcom dane umožnil spoľahlivo vyvodiť vyššie popísané závery spojené s uložením daňovej povinnosti, ako aj to, či v procese dokazovania nedošlo k procesným vadám takej intenzity, ktoré by zakladali nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

27. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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. 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.

29. 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, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa 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.

30. 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 ustalať 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 realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

31. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v prípade ním deklarovaných a vynaložených nákladov na podklade mandátnych zmlúv uzavretých so spoločnosťami Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o. išlo o také náklady, ktoré je možné kvalifikovať ako daňové výdavky, resp., že dodávky služieb deklarované sťažovateľom na základe mandátnych zmlúv boli uskutočnené práve spoločnosťami - daňovými subjektmi Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o. uvedenými na faktúrach.

32. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke predmetných služieb oprel o formálne doklady - predovšetkým faktúry a zmluvy, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním spochybnil ich existenciu. Správca dane prioritne logicky preveroval realnosť dodávok priamo u dodávateľov Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o., pričom v oboch prípadoch vzhľadom na preukázanú nekontaktnosť a ekonomickú nečinnosť v rozhodnom období, možno konštatovať, že tieto skutočnosti vniesli do preverovania realnosti deklarovaných plnení dôvodné pochybnosti. V tejto súvislosti je potrebné tiež poznamenať, že uvedené zistenia správcu dane neboli pripísané na ľarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, keďže ich preukázanie správcu dane nevyžadoval od sťažovateľa. Táto okolnosť bola vyhodnocovaná (s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ napr. C-80/11 a C-142/11) v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní (stav dôkaznej núdze).

33. Správca dane však v záujme preveriť realnosť plnení deklarovaných sťažovateľom vypočul ako svedka dňa 08.03.2016 L. W. (konateľa dodávateľských spoločností v rozhodnom čase), ktorý síce potvrdil uzavretie mandátnych zmlúv so sťažovateľom, vystavenie faktúr a popísal spôsob, akým malo dôjsť k naplneniu predmetu zmlúv (nábor zamestnancov mal byť realizovaný formou reklamy a telefonickými hovormi), avšak nevedel predložiť menný zoznam telefonických hovorov ani zoznam zamestnancov či dodávateľov, ktorí by sa mali sprostredkovane podieľať na tejto činnosti, z čoho vyplýva, že nepredložil žiadne doklady nasvedčujúce realnosti uskutočnenia zmlúv uzavretých so sťažovateľom. V tejto spojitosti je potrebné podotknúť i to, že sťažovateľ sa napriek upovedomeniu správcu dane na výsluch tohto svedka nedostavil, čím sa sám ukrátil o možnosť klásť mu otázky a podporiť tak svoje tvrdenia o realnosti fakturovaných plnení spoločnosťami Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o. uvedenými na faktúrach.

34. K odstráneniu pochybností o tom, či dodávky deklarované sťažovateľom na základe mandátnych zmlúv boli uskutočnené spoločnosťami Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o. uvedenými na faktúrach nedošlo ani po vykonaní ďalších procesných úkonov správcu dane, keď vypočul svedkov R. B. a E. M. dňa 17.03.2016, ktorí ako dodávateľa podnikateľa Ján Schneider - SCHNEIDER CLEANING (t.č. vykonávajúceho identickú činnosť ako sťažovateľ, avšak v inom objekte) síce potvrdili a stručne popísali výkon činnosti pre sťažovateľa, avšak tieto tvrdenia nepodložili žiadnymi písomnými dokladmi, ktoré by preukazovali akým spôsobom a od koho sa zamestnanci dozvedeli o pracovnej ponuke. Sťažovateľ, ktorý bol prítomný na výsluchu týchto svedkov možnosť klásť im otázky nevyužil. Okrem uvedeného správca dane pristúpil i k výsluchu ďalších osôb - bývalých zamestnancov sťažovateľa, U. G., L. M., Z. B. (v procesnom postavení svedkov), na ktorých sa zúčastnil i sťažovateľ, a ktorých výpovede ani v

jednom prípade nepotvrdili sprostredkovanie prác pre sťažovateľa spoločnosťami Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o.

35. Sprostredkovanie prác pre sťažovateľa spoločnosťami Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o. nebolo potvrdené ani výpoveďami bývalých zamestnancov sťažovateľa U.W. a U. Z., ktoré boli získané v rámci miestneho zisťovania v dňoch 07.03.2016 a 11.03.2016. Na tomto mieste sa žiada podotknúť i to, že správcovi dane nevyplýva zákonná povinnosť informovať kontrolovaný daňový subjekt o realizácii miestneho zisťovania u iného daňového subjektu, pričom zároveň zákon kontrolovanému daňovému subjektu nepriznáva ani procesné právo byť prítomný pri tomto miestnom zisťovaní. Oprávnením daňového subjektu v súvislosti s výkonom miestneho zisťovania u iného daňového subjektu je jeho právo následne nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania, ktoré bolo v prejednávanej veci dodržané. Sťažovateľ však odvolávajúci sa na judikatúru Najvyššieho súdu SR, namietal pochybenie správcu dane, ktorého sa mal dopustiť tým, že nešlo o výsluch osôb v procesnom postavení svedka, pri ktorom by mal sťažovateľ možnosť im klásť otázky. Kasačný súd v prvom rade nespochybňuje argumentáciu sťažovateľa, že ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, ide o výsluch svedka. Pokiaľ teda správca dane oprel svoje závery i o výsluchy uvedených osôb, týkajúce sa priamej súvislosti medzi činnosťou spoločnosti Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. a spôsobu, akým sa dozvedeli o pracovnej ponuke, išlo nepochybne o výpovede k dôležitým okolnostiam posudzovanej veci a preto ich bolo potrebné realizovať ako výsluch svedka v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Inštitút miestneho zisťovania sa tak nesmie stať procesným nástrojom, ktorým by správca dane obchádzal povinnosť vytvoriť daňovému subjektu priestor na realizáciu s tým spojených procesných práv (tu patri nepochybne i právo byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky). Kasačný súd však poukazuje na to, že výpovede (získané v rámci miestneho zisťovania) neboli jedinými a kľúčovými dôkazmi, z ktorých správca dane pri formulovaní svojich záverov vychádzal. Je potrebné uviesť, že objasnenie priamej súvislosti medzi činnosťou spoločnosti Turán, s.r.o. a EJS s.r.o. a sprostredkovaním zamestnancov pre sťažovateľa, resp. ozrejenie spôsobu akým sa zamestnanci dozvedeli o pracovnej ponuke, bolo predmetom ďalších (vyššie popísaných) výsluchov bývalých zamestnancov sťažovateľa (U. G., L. M., Z. B.), vykonaných v procesnom postavení svedka, pričom ich výpovede sa navzájom podporovali a neboli v rozpore ani s výpoveďami získanými v rámci miestneho zisťovania. Kasačný súd taktiež poukazuje na to, že sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s výpoveďami U. X. a U. Z., pričom vypočutie týchto osôb v procesnom postavení svedkov ani nenavrhol. Je teda evidentné, že samotný sťažovateľ neprejavil záujem na bezprostrednej konfrontácii svojich tvrdení nielen s osobami vypočutými v rámci miestneho zisťovania ale i s tými, ktorí boli vypočutí v procesnom postavení svedkov. Kasačný súd preto berúc do úvahy procesnú pasivitu sťažovateľa v kontexte unesenia jeho dôkazného bremena i postupu správcu dane, ktorý napriek zmienenému pochybeniu sťažovateľovi poskytol dostatočný priestor na realizáciu jeho procesných práv vyplývajúcich z Daňového poriadku túto vadu nepovažoval za takú, ktorá by mohla mať priamy dosah na zákonnosť prijatých daňových rozhodnutí.

36. Podľa názoru kasačného súdu správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie zamerané na posúdenie otázky, či v prípade sťažovateľom deklarováných a vynaložených nákladov na podklade mandátnych zmlúv uzavretých so spoločnosťami Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o. išlo o také náklady, ktoré je možné kvalifikovať ako daňové výdavky, resp., že dodávky služieb deklarované sťažovateľom na základe mandátnych zmlúv boli uskutočnené práve spoločnosťami - daňovými subjektmi Turán, s.r.o. a EJS, s.r.o. uvedenými na faktúrach. Vzhľadom na to, že správca dane relevantným spôsobom - preverovaním dokladov, faktúr, podkladov, svedeckými výpoveďami a zmluvami spochybnil naplnenie mandátnych zmlúv, došlo k presunu dôkazného bremena na sťažovateľa. Správca dane pritom nemal povinnosť sťažovateľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované. Sťažovateľ však s výnimkou predloženia listinných dokladov neodrážajúcich realnosť vynaloženia výdavkov za plnenia poskytnuté spoločnosťami uvedenými na faktúrach nepredložil, resp. nenavrhol vykonanie žiadnych relevantných dôkazov, ktoré by spochybnili zistenia správcu dane.

37. 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 obchodov 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 nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

38. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. 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 popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky.

39. K sťažovateľovým ďalším 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 odpoveď 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 nálezite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúvaného ak aj prvoinštančného rozhodnutia.

40. 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 spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

41. 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.

42. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok nie je prípustný.