

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/34/2022
Identifikačné číslo spisu: 6020200454
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:6020200454.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD., a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M., a Mgr. Petra Macha, PhD. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DUMIS, s.r.o., so sídlom Závodská cesta 3911/24, Žilina, IČO: 48 071 323, zastúpeného: ADVOKÁTI Müller & Dikoš, s.r.o., so sídlom Tolstého 1201/20, Žilina, IČO: 36 864 455, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101532606/2020 zo 6. októbra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 74S/24/2020-170 z 24. novembra 2021, ECLI:SK:KSBB:2021:6020200454.3, v spojení s opravným uznesením č. k. 74S/24/2020-233 z 29. júna 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej „správca dane“) rozhodnutím č. 100411650/2020 z 12.02.2020 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2016 v sume 87 389,71 eur po tom, ako daňovou kontrolou zistil uňho uplatnené výdavky, ktoré nie sú daňovými výdavkami. Išlo o výdavky na základe faktúr spolu vo výške 605 250,- € za reklamné spoty od spoločnosti R & S DESIGN, s.r.o., faktúr vo výške 432 744,- € od dodávateľa UNISTAV-PLUS s.r.o., za dodávku, servis, údržbu a opravu nákladných motorových vozidiel a za nakladanie a drvenie kameniva; faktúr vo výške 63 000,- € od spoločnosti AM BUILD, s.r.o., za servis, údržbu a opravy nákladných motorových vozidiel a strojov; a faktúr vo výške 35 800 eur od dodávateľa ELCOM-KE, s.r.o.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 101532606/2020 zo dňa 06.10.2020 (ďalej „preskúvané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „daňový poriadok“).

3. V rozhodnutiach finančných orgánov bolo podrobne rozpísané, z čoho plynuli pochybnosti o dodaní protiplnenia od týchto spoločností za uplatnené výdavky. Najmä išlo o nedostatok dokladov a podrobností vo vzťahu k jednotlivým tvrdeným obchodom a pochybnosti plynuli aj z vyhodnotenia výpovedí konateľov alebo bývalých konateľov týchto deklarovaných dodávateľov, uskutočnených pred správcom dane alebo pred orgánmi činnými v trestnom konaní. Správca dane okrem iného uviedol, že žalobca nevyužil možnosť presvedčiť o vierohodnosti vystavených faktúr, hoci na to mal priestor. Žalovaný okrem obvyklej deklarácie zákonnosti postupu správcu dane uviedol tiež to, že dodávateľské faktúry a ich úhrady nie sú ešte dôkazom, že k určitému plneniu došlo, a to osobou uvedenou na faktúrach.

II. Konanie pred správnym súdom

4. Správnu žalobu žalobcu proti preskúvanému rozhodnutiu zamietol podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej „SSP“) ako nedôvodnú Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. 74S/24/2020-170 z 24.11.2021, ECLI:SK:KSBB:2021:6020200454.3, (ďalej „napadnutý rozsudok“). Správny súd nezistil rozpory medzi hodnotením dôkazov orgánmi finančnej správy a obsahom vykonaných dôkazov, ani chybu pri hodnotení dôkazov. Konštatoval, že žalobca napriek výzve správcu dane neposkytol overiteľné informácie ani dôkazy o reálnosti fakturovaných dodávok, čím by odstránil pochybnosti o vierohodnosti ním predložených dokladov. Žalovaný podľa správneho súdu vec správne právne posúdil, keď zaradenie faktúr, pri ktorých nebolo preukázané reálne uskutočnenie plnení dodávateľom uvedeným na faktúrach, do daňových výdavkov, posúdil ako porušenie § 2 písm. i/, § 19 ods. 1 a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

5. Námietky proti nepreskúmateľnosti preskúvaného rozhodnutia a nevykonaní dôkazov vyhodnotil správny súd ako všeobecné, neumožňujúce identifikovať nezákonnosť rozhodnutia.

6. Námietky o nesprávnosti preskúvaného rozhodnutia vo vzťahu k faktúram vyhodnotil správny súd najmä tak, že sú založené na prostom tvrdení, že k plneniam došlo, čo však podľa súdu nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, a ide vlastne len o nesúhlas s vyhodnotením dôkazov finančnými orgánmi.

7. Správny súd sumarizoval skutkové zistenia správnych orgánov a jednotlivo sa pristavil pri kľúčových zisteniach. Zdôrazňoval, že preskúvané rozhodnutie nebolo založené na nepreukázaní existencie plnení zo strany dodávateľov, ale na tom, že sám žalobca nepreukázal, že išlo o výdavky za reálne uskutočnené plnenia, ktoré by žalobca prijal. Správny súd považoval za nedôvodné námietky o porušení zásady rovnosti zbrání, keď žalobca nebol upovedomený o výpovediach svedkov pred orgánmi činnými v trestnom konaní, pretože v daňovom konaní boli použité iba zápisnice z týchto výsluchov, a žalobca nevyužil možnosť zúčastniť sa výsluchov rovnakých osôb, ktoré boli vedené pred správcom dane a bol riadne o nich upovedomený.

8. Vo vzťahu k námietke, že zástupcovi žalobcu nebolo umožnené nahliadnúť do časti administratívneho spisu, ktorý obsahuje dokumenty získané od Národnej kriminálnej agentúry z dôvodu, že údaje obsahujú informácie o iných spoločnostiach a iných osobách, správny súd uznal, že táto námietka je dôvodná, ale poukázal na to, že zároveň správca dane uviedol, že v tejto výpovedi pána A. nebolo popísané jeho konanie vo vzťahu k žalobcovi a preto bol tento dôkaz vyhodnotený len ako nepriamy. Správny súd toto pochybenie preto nevyhodnotil ako podstatné pochybenie vzhľadom na okolnosti veci.

9. Správny súd tiež poukázal na to, že vo vzťahu k dani z príjmov nie je namieste argumentovať judikatúrou týkajúcou sa dane z pridanej hodnoty. Zdôraznil dôkazné bremeno daňovníka, ktorý po spochybnení vierohodnosti dokladov mal preukázať pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2016.

10. Výsluch svedka A. Z., ktorý navrhol žalobca v súdnom konaní, súd nevykonal s poukazom na to, že nie je súdom skutkovým, a pre rozhodnutie súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy.

III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie žalovaného

11. Žalobca podal včas kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal zmenu napadnutého rozsudku tak, že sa zruší preskúmané rozhodnutie ako i prvostupňové rozhodnutie bez vrátenia veci na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ tvrdil, že správny súd porušil jeho právo na spravodlivý proces, keď neodôvodnil, prečo sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno. Poukázal na to, že predložil žalovanému všetky jemu dostupné dôkazy, a to účtovné doklady, faktúry, potvrdenia o úhrade faktúr, zmluvu o reklame, fotografie, CD nosič, poukázal na výpovede svedkov. Prijatie zdaniteľného plnenia od dodávateľov uvedených na faktúrach považoval za nesporné. Tvrdil, že splnil hmotnoprávne podmienky na zaúčtovanie, a výdavky boli v účtovníctve riadne zaúčtované. Správny súd podľa sťažovateľa nesprávne vyhodnotil prenesenie dôkazného bremena na neho. Taktiež namietal proti tomu, že správny súd nevykonal dokazovanie výsluchom svedka A. Z.É., a tento svoj postup ani riadne neodôvodnil. Tvrdil, že súd mohol vykonať dokazovanie a následne zrušiť rozhodnutie a vrátiť vec na doplnenie dokazovania žalovanému.

13. Ďalej tvrdil, že správny súd vec nesprávne právne posúdil a zdôrazňoval, že on naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia. Pokračoval, že zo strany žalovaného nebolo vyvrátené či vylúčené, že reklama bola uskutočnená, svoju argumentáciu podkladal fotodokumentáciou s CD nosičom. Poukázal na to, že z rôznosti fotografií je zrejmé, že spot bol dodávateľom opakovane vysielaný v rôznych časových obdobiach, a teda to znamená, že bolo realizované zdaniteľné plnenie. Namietal, že žalovaný ani krajský súd neuviedli, ktorý iný dodávateľ by predmetné služby mal dodať, respektíve či tento dodávateľ bol účastný reťazca daňového podvodu.

14. Opäť poukázal na výpoveď svedka Pevného v trestnej veci z 10.11.2021 a tvrdil, že z nej vyplynulo, že dodanie reklamných služieb pre spoločnosť SMS Dubovec, s.r.o. bolo zabezpečené cez pána M. od spoločnosti PONTES a LASER MEDIA; sťažovateľ poukázal na to, že tieto osoby zabezpečovali dodanie reklamných služieb sťažovateľa, preto podľa neho svedok disponuje podstatnými informáciami a listinnými dôkazmi, ktoré potvrdia nedostatočné zistenie skutkového stavu veci správnymi orgánmi a správnym súdom.

15. Sťažovateľ namietol, že správca dane vyvodil svoje pochybnosti z preverovania vykonaného u jeho dodávateľských subjektov, a keď je zrejmé, že sa preverované obchodné prípady uskutočnili, je nespravodlivé, keď sťažovateľ trpí za nemožnosť preverenia účtovnej evidencie u dodávateľov.

16. Tvrdil, že správny súd skutkové okolnosti vyhodnotil v jeho neprospech a následne nesprávne právne posúdil a prijal za svoje tvrdenia žalovaného.

17. Namietol aj proti použitiu zápisníc z výsluchov svedkov W. A. a X. S. na prezídiu Policajného zboru alebo na NAKA, keď sťažovateľ o nich nebol informovaný. Pritom poukazoval na to, že svedkovia potvrdili uskutočnenie zdaniteľných plnení, resp. vystavovanie faktúr, hoci si nespomenuli na podrobnosti obchodov.

18. Ďalej tvrdil, že správny súd mal pochybenie spočívajúce v neumožnení nahliadnuť do časti administratívneho spisu (so zápisnicou z výpovede svedka A. v trestnom konaní) považovať za podstatné a zrušiť rozhodnutie žalovaného. Tvrdil, že bolo porušené jeho právo oboznámiť sa s dôkazmi a vyjadriť sa k nim. Navyše tvrdil, že je nespochybniteľné, že sa tento svedok vôbec nevyjadroval vo vzťahu ku konaniu sťažovateľa, a pokiaľ bol vykonaný nezákonný dôkaz, ktorý bol použitý ako podklad pre rozhodnutie správca dane alebo žalovaného, rozhodnutia trpia vadou nezákonnosti.

19. Napokon namietal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (3Sžf/10/2008 z 26.02.2009, 3Sžf/1/2010 z 19.08.2010, 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011) a tvrdil, že nemôže zodpovedať za svojich obchodných partnerov a obchodných partnerov svojho dodávateľa. Za nesprávne považoval state z odôvodnenia správneho súdu o povinnosti daňového subjektu preukázať realnosť obchodov.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

21. Následne podaním z 08.09.2023 sťažovateľ doručil kasačnému súdu podanie „Doplnenie dôkazného materiálu“, ku ktorému priložil fotokópie listín, ktoré označil ako evidenčné listy LED obrazoviek, a tvrdil, že tým boli špecifikované všetky reklamné plochy.

IV. Posúdenie veci kasačným súdom

22. Táto vec bola po predložení kasačnému súdu náhodným výberom pridelená do senátu 4S. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť Rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5. Podľa § 27c písm. A rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 bola vec náhodným výberom prerozdelená do senátu č. 5 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

23. Po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30.06.2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57, § 445 SSP), kasačný súd preskúmal v medziach kasačných bodov napadnutý rozsudok, a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, preto podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol. Rozsudok bol po predchádzajúcom oznámení termínu na úradnej tabuli a webovom sídle súdu vyhlásený dňa 31.01.2024.

24. Hoci sťažovateľ opakovane tvrdil, že je nepochybné, že sa uskutočnili obchody, pri ktorých si uplatnil daňové výdavky, kasačný súd poukazuje na to, že pre vec je rozhodujúci skutkový stav zistený správnymi orgánmi, ktoré práve ustálili opačný záver. Z toho vychádzal aj správny súd. Pritom nie je podstatné pre vec, ako tvrdí sťažovateľ, že nebolo jednoznačne vyvrátené, že došlo k deklarovanej a zaúčtovaným obchodom, ale podstatné je, že sám sťažovateľ neodstránil vzniknuté dôvodné pochybnosti o ich realnosti, a splnení podmienky vecnosti a preukaznosti, čo bolo dôvodom ich spochybnenia zo strany žalovaného. Aj kasačný súd sa stotožňuje s právnym názorom, že dôkazné bremeno ležalo po spochybnení vierohodnosti dokladov na daňovom subjekte, teda na sťažovateľovi, v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku v spojení s § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov.

25. Po tom, ako správca dane jasne formuloval svoje pochybnosti o vierohodnosti predložených dokladov a neurčitých potvrdzujúcich výpovedí svedkov, ktoré boli ďalej spochybnené skutočnosťami plynúcimi z výsluchov pred OČTK, bolo na sťažovateľovi, aby preukázal súvis medzi ním vynaloženými výdavkami a dosahovaním príjmov. V okolnostiach tvrdených obchodov tak mal preukázať, že za svoje výdavky získal (proti)plnenia, ktoré ďalej viedli k jeho zdaniteľným príjmom. Ani podľa kasačného súdu sťažovateľ nepoukázal na také chyby pri hodnotení dôkazov jednotlivo či v ich súhrne, ktoré by robili správnymi orgánmi ustálený skutkový stav neupotrebitelným. Aj v kasačnej sťažnosti sťažovateľ opakoval svoje tvrdenia, že považuje za nesporné prijatie „zdaniteľného“ plnenia od dodávateľov uvedených na faktúrach. Odkázal na účtovné doklady, faktúry, potvrdenia o úhradách, zmluvu o reklame, fotografie, CD nosič a výpovede svedkov. Nekonkretizoval však, kde v procese hodnotenia dôkazov malo dôjsť k zásadnej chybe. Do značnej miery tak ignoroval, že na druhú miskú pomyselných váh položili správne orgány zrozumiteľne formulované pochybnosti, plynúce napríklad z neurčitosti výpovedí svedkov, nemajetnosti dodávateľov, nedostatku ich personálneho zabezpečenia, či neschopnosti ich konateľov identifikovať subdodávateľov a popísať priebeh obchodov.

26. Námietka o nevypočítaní svedka správnym súdom je nedôvodná, pretože zásadne nie je úlohou správneho súdu doplniť skutkový stav novými dôkazmi. V zmysle § 119 SSP sa vychádza zo

skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak SSP neustanovuje inak. Výnimočne správny súd vykonáva dokazovanie (§ 119, § 120 SSP), ale vo veciach prieskumu rozhodnutia o dani má takéto dokazovanie význam spravidla pri preukazovaní, že došlo k podstatným vadám v samotnom procese správy daní.

27. Keby išlo o zásadný dôkaz, ktorý nemohol uplatniť sťažovateľ v daňovom konaní, mohlo by to odôvodniť obnovu daňového konania podľa § 75 a nasl. daňového poriadku. Tento postup je však mimo rámca preskúmvacej činnosti správneho súdu. Preto, ak sa sťažovateľ nazdáva, že žiadaná svedecká výpoveď je novým zásadným dôkazom, ktorý je prípustnou novotou (bez jeho zavinenia), nič mu nebránilo podať príslušný návrh v príslušnej lehote podľa daňového poriadku. To isté platí aj pre listinné dôkazy, ktoré v priebehu kasačného konania predložil sťažovateľ tvrdiac, že preukazujú uskutočnenie reklamy; tu išlo o neprípustnú novotu aj v zmysle § 441 SSP. Sťažovateľ sa domáha toho, aby mu bolo oznámené, kto iný uskutočnil plnenia, ale to nie je úlohou správcu dane, žalovaného ani správneho súdu; a napokon to ani nie je relevantné pre vec, pretože takéto výdavky voči ďalším iným osobám sťažovateľ nezaúčtoval a daňovo neuplatnil.

28. K námietke, že sťažovateľ trpí za nemožnosť preverenia účtovnej evidencie u dodávateľov, hodno uviesť, že už správny súd zrozumiteľne vysvetlil, že vyrubenie rozdielu dane nie je založené na účtovníctvach dodávateľov, ale na nepreukázaní, že títo dodávatelia, resp. „dodávatelia“, reálne dodali sťažovateľovi plnenia, za ktoré faktúrou žiadali platbu.

29. Námietka voči použitiu Zápisnice o podaní vysvetlenia z 28.02.2018 X. S., keď sťažovateľ tvrdí, že bola porušená zásada rovnosti zbraní v dôsledku neoznámene dátumu a času vykonania tohto výsluchu pred Kriminálnym úradom finančnej správy Bratislava, je nedôvodná. Už správny súd zrozumiteľne vysvetlil v bode 42 a 43 svojho odôvodnenia, že nešlo o výsluch svedka, ktorý by vykonával správca dane, ale ako dôkaz bola v zmysle § 25 daňového poriadku použitá zápisnica o výsluchu svedka vypočutého v inom (trestnom) konaní. Zhodne so správnym súdom i kasačný súd rozlišuje medzi výpoveďou svedka v daňovom konaní, kedy je potrebné vopred upovedomiť daňový subjekt o výsluchu, a použitím zápisnic z výsluchov svedkov pred inými orgánmi, ktoré sa vykonávajú ako listinné dôkazy. Sťažovateľ tiež namietal, že výpoveď tohto svedka bola vyhodnotená ako všeobecná, ale nebolo vyhodnotené, že tento svedok potvrdil vystavenie faktúr pre sťažovateľa. Kasačný súd však upozorňuje, že v tejto veci nie je sporné samotné vystavenie faktúr, ale prijatie využiteľných (proti)plnení za vynaložené výdavky. Nepredloženie účtovných dokladov svedkom S. a A. na pripomenutie si obchodov nepopiera neurčitost' výpovedí svedkov.

30. Vo vzťahu k nespřístupneniu zápisnice z výsluchu svedka A. pred orgánmi činnými v trestnom konaní sťažovateľ nepřesvedčil argumentáciou kasačný súd, že skutočnosti plynúce z tejto časti administratívneho spisu by boli rozhodujúce pre posúdenie veci, keď nepoukázal na žiadnu informáciu, ktorú mal z tohto zdroja použiť správca dane či žalovaný na ľarchu sťažovateľa. Sám sťažovateľ uvádza, že „je nespřochybniteľné, že v uvedenej výpovedi C. A. sa tento vöbec nevyjadřoval vo vzťahu ku konaniu žalobcu“. Preto posúdenie správneho súdu, že síce došlo k porušeniu práva sťažovateľa plynúceho z daňového poriadku, ale nešlo o pochybenie podstatné (pozri dôvod zrušenia rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP), ostalo udržateľné aj pod tlakom sťažovateľovej námietky.

31. Judikatúra citovaná v kasačnej sťažnosti sa týkala dane z pridanej hodnoty, pri ktorej je v dôsledku zásady neutrality DPH do istej miery znížený dôkazný štandard, čo však bez ďalšieho nie je prenositeľné do oblasti dane z príjmov. Navyše pri dani z príjmov chýba komplementárna kategória daňového podvodu, ktorá v systéme DPH kompenzuje miernejšie požiadavky na preukazovanie okolností dodania tovaru alebo služby. Napokon treba poznamenať, že citované rozhodnutia (3Sžf/1/2011 a 3Sžf/1/2010) sú aj čiastočne preknané. Rozsudok sp. zn. 3Sžf/10/2008 sa nestretáva so súdenou vecou, pretože kľúčové tu nebolo nezaúčtovanie faktúr u dodávateľov, ale nevyvrátenie pochybností o tom, že za výdavky sťažovateľa boli obstarané plnenia podporujúce jeho zdaniteľné príjmy.

32. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa zásady úspechu v zmysle § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Úspešnému žalovanému v postavení orgánu verejnej správy nárok na náhradu trov voči neúspešnému sťažovateľovi nepriznal (§ 168 SSP).

Poučenie :

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