

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/91/2016
Identifikačné číslo spisu: 4015200565
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200565.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavalcu PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: S. F. H., s. r. o., Gúgska 13, Nové Zámky, IČO: 36 526 002, zastúpený: AK H. I. F., spol. s r. o., Radvanská 1, Bratislava, JUDr. Dušan Ivan, advokát a konateľ, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/16/201015-50 zo dňa 15. marca 2016 v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 15. marca 2016 č. k. 15S/16/2015-50 potvrdzuje.

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledku daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2008, vykonanej u žalobcu Daňovým úradom Nitra (ďalej len „správca dane“), vydal správca dane dňa 27.08.2012 dodatočný platobný výmer, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby (ďalej len „daň z príjmov“) za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 71.602,83 Eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný toto rozhodnutie zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Rovnako boli zrušené i ďalšie následne vydané rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z príjmov zo dňa 11.04.2013 a 05.05.2014.

2. Ďalším rozhodnutím č. 9412402/5/194669/2015 zo dňa 27.01.2015 správca dane v zmysle § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 36.951,83 Eur pre porušenie § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), pretože nepreukázal opodstatnenosť zaradenia dodávateľských faktúr spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o., IČO 35 582 841 v celkovej sume 5.859.006,- Sk (194.483,37 Eur) za stavebné práce do daňových výdavkov.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/148783/2015/5014 zo dňa 08.04.2015 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že uskutočnenie reálneho plnenia na základe preverovaných faktúr a zaúčtovanie príslušných obchodných prípadov do výnosov sa nedá overiť v účtovnej evidencii spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o., pretože táto nebola správcovi dane predložená, žiadne výnosy neboli priznané, daňové priznanie na daň z príjmov za predmetné zdaňovacie obdobie spoločnosť nepodala. Dňom 30.11.2011 bola ex offo vymazaná z obchodného registra.

4. Podľa žalovaného u správcu dane vznikli pochybnosti o hodnovernosti predložených faktúr, ktoré žalobca zahrnul do svojich daňových výdavkov, preto vykonal zisťovanie zamerané na preverenie týchto dokladov. Opakovane vypočul konateľa spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. N. F. (konateľom bol v čase od 26.06.2008 do 11.11.2008), ďalej vypočul svedkov X. Š. K., X. Q. V., W. I., O. I., S. J., konateľa žalobcu X. I. H., požiadal o súčinnosť Prezídium Policajného zboru v súvislosti s trestným konaním vedeným voči konateľovi spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. N. F. a na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že spoločnosť FABER - PLUS, s. r. o. nevystavila predmetné faktúry, neuzatvorila so žalobcom žiadne zmluvy a nevykonala stavebné práce, pričom N. F. bol využitý k tomu, aby sa na spoločnosť, v ktorej bol konateľom, neoprávnene uplatňovali nadmerné odpočty DPH.

5. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia výslovne uviedol, že správca dane ani odvolací orgán nepripisuje žalobcovi zodpovednosť za podvodné konanie jeho dodávateľa, žalobca má však povinnosť preukázať opodstatnenosť nákladov zahrnutých do daňových výdavkov, ktorú si nesplnil, ich vynaloženie nepreukázal a o tieto výdavky preto správca dane v súlade s § 17 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov zvýšil žalobcovi základ dane.

II.

Konanie pred krajským súdom

6. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) a navrhol ho zrušiť pre nepreskúmateľnosť a nesprávne právne posúdenie veci a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe uviedol, že počas celého daňového konania preukazoval vykonanie fakturovaných stavebných prác dodávateľom FABER - PLUS, s. r. o. na stavbách „Rekonštrukcia a prístavba ustajňovacích priestorov pre HD Jasová č. 1, 2“, „Prístrešky pre objemové krmivo SO-2 č. 2 a 3“, „Rekonštrukcia ustajňovacích priestorov pre HD a výstavba pôrodnice č. 2“, „Supermarket COOP Jednota Tvrdošovce č. 1 a 2“, a to najmä listinnými dôkazmi (faktúry, zmluva o spolupráci z 03.09.2008, zmluva o dielo z 03.09.2008, súpisy vykonaných prác za rok 2008, stavebné denníky), svedeckými výpoveďami S. J. (predsedu predstavenstva spoločnosti objednávateľa stavebných prác), W. I. (vo funkcii stavbyvedúceho), O. I. (vykonávajúceho stavebný dozor pre investora), X. Q. V. (zástupcu investora COOP Jednota), X. Š. K. (stavbyvedúceho na stavbe COOP Jednota Tvrdošovce), ktorí podľa žalobcu potvrdili vykonanie prác uvedených na faktúrach, ako aj to, že boli, resp. mohli byť zrealizované spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o.

7. Podľa žalobcu vychádzal žalovaný z nesprávnej interpretácie § 24 Daňového poriadku o rozložení dôkazného bremena, pričom tvrdil, že z tohto ustanovenia nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu aj vo vzťahu k právnym vzťahom a iným skutočnostiam dodávateľa. Poukázal na to, že žalobca si dostupnými prostriedkami (obchodný register, IČO) overil, či dodávateľská spoločnosť existuje, a či je

oprávnená vykonávať, resp. sprostredkovať stavebnú činnosť, konal teda s dostatočnou starostlivosťou pri výbere obchodného partnera. Žalobca v čase uzatvorenia zmlúv nemal dôvod pochybovať o osobe dodávateľa, disponuje existenciou materiálneho plnenia, zmluvami, faktúrami, stavebnými denníkmi a ostatnými listinnými dôkazmi, pričom tvrdené skutočnosti boli podporené svedeckými výpoveďami. Žalobca preto tvrdil, že kompletne vyčerpal svoje dôkazné bremeno.

8. Žalobca namietal, že vyslovené závery žalovaný prijal napriek tomu, že trestné stíhanie voči obvinenému N. F. nie je právoplatne skončené, v jeho výpovediach boli rozpory, keď najskôr v pozícii svedka tvrdil, že faktúry na stavebné práce boli vystavené a stavebné práce boli vykonané spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o. a následne, zrejme pod ťarchou svojho obvinenia a hrozbou odsúdenia v zároveň prebiehajúcim trestnom konaní, tieto skutočnosti popiera. Mal za to, že žalovaný neoprávnene preniesol svoju dôkaznú povinnosť na žalobcu a nepriamo ho núti dokazovať skutočnosti, na ktoré nemôže mať dosah a nemôže disponovať prostriedkami na ich preukázanie. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v spojených veciach C-80/11 Mahagében a C - 142/11 Péter Dávid (body 54 a 65), v ktorých Súdny dvor konštatoval, že iba orgánom štátu prináleží vykonať kontrolu potrebnú na odhalenie prípadnej nezákonnosti alebo daňových podvodov, preto túto úlohu nemožno prenášať na zdaniteľnú osobu. Na druhej strane zdaniteľná osoba by mala prijať všetky opatrenia, ktoré možno od nej rozumne požadovať, aby sa uistila, že obchod, ktorého sa zúčastní, nie je daňovým podvodom. V súvislosti s otázkou rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní upozornil tiež na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudky vo veciach sp. zn. 3Sžf/1/2011, 6Sžf/10/2012).

9. K namietanej nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov žalobca uviedol, že nemal možnosť sa vyjadriť a oboznámiť sa s obsahom podaní Národnej kriminálnej agentúry ohľadom výpovede N. F. v trestnom konaní. Nakoľko ide o skutočnosti z prebiehajúceho trestného konania, ktoré nebolo právoplatne skončené, nemožno ich podľa žalobcu považovať za preukázané, a už vôbec nie v prípade, ak sú v rozpore s výsledkami ostatného dokazovania. Žalobca tiež namietal, že žalovaný nijakým spôsobom v napadnutom rozhodnutí nezdôvodnil, prečo pri hodnotení dôkazov favorizoval v poradi poslednú výpoveď N. F., ktorý sa v čase jej uskutočnenia nachádzal v pozícii obvineného.

10. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť. Uviedol, že samotná skutočnosť, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný, nie je dôkazom toho, že náklady boli zahrnuté do daňových výdavkov a do základu dane oprávnene. Zaujal názor, že na podklade výsledkov vykonaného dokazovania bolo možné konštatovať, že žalobca nepreukázal, že stavebné práce fakturované spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o. boli uskutočnené touto spoločnosťou, ani že predmetné faktúry vystavila táto spoločnosť. Taktiež výpovede svedkov podľa žalovaného nepotvrdili opodstatnenosť zahrnutia faktúr do daňových výdavkov.

11. Žalovaný nepovažoval tvrdenie N. F. počas ústneho pojednávania dňa 04.04.2012 za pravdivé, a to s ohľadom na výsledky šetrenia orgánov činných v trestnom konaní (uvedené v liste Prezídia Policajného zboru zo dňa 15.04.2014), nakoľko v čase vykonania tohto ústneho pojednávania si menovaný zrejme nebol vedomý možného trestného stíhania za svoju činnosť, t. j. za to, že ako konateľ spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. nevykonával nijakú podnikateľskú činnosť a umožnil, aby na jeho spoločnosť boli neoprávnene uplatňované nadmerné odpočty DPH. Pod vplyvom dôkazov a obvinení z trestnej činnosti N. F. priznal, že nijakú činnosť v mene spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. nevykonával, faktúry nevystavoval, pričom rovnaké vyjadrenie podal aj správcovi dane pri ústnom pojednávaní dňa 27.11.2014. Toto jeho vyjadrenie považoval žalovaný za pravdivé, nakoľko bolo v súlade so skutočnosťami zistenými pri vyšetrovaní Prezídiom Policajného zboru.

12. K námietke žalobcu, že nebol oboznámený s obsahom listu Prezídia Policajného zboru zo dňa 15.04.2014, žalovaný uviedol, že listom zo dňa 24.04.2014 s názvom „Informovanie daňového subjektu o priebežných výsledkoch vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní“ bol žalobca oboznámený s obsahom predmetného listu. Správca dane podľa žalovaného nemohol predmetný dokument poskytnúť žalobcovi k nahliadnutiu, keďže v liste Prezídia Policajného zboru sa uvádzalo nielen meno N. F., ale aj

mená ďalších osôb v súvislosti so spáchanými zločinmi.

13. Dňa 15.03.2016 vyhlásil krajský súd vo veci rozsudok, ktorým napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 08.04.2015 a rozhodnutie správcu dane zo dňa 27.01.2015 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/, d/ zákona č. 99/1963 Z.b Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Priznal tiež žalobcovi náhradu trov konania.

14. V odôvodnení rozsudku krajský súd konštatoval, že správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi. Dôkazné bremeno, že u spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. došlo k nezákonnému konaniu, je podľa krajského súdu na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní.

15. V posudzovanom prípade žalobca predložil množstvo dôkazov, ktoré preukazujú existenciu materiálneho plnenia, pričom z výpovedí vypočutých svedkov nemožno vylúčiť vykonanie stavebných prác vyúčtovaných spornými faktúrami prostredníctvom pracovníkov zabezpečených spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o. Skutočnosti dodatočne tvrdené konateľom uvedenej spoločnosti N. F. spochybňujúce vystavenie faktúr, uzavretie zmlúv o dielo a zmlúv o spolupráci, vrátane vykonania stavebných prác, a to pod tlakom prebiehajúceho trestného konania, ktoré ešte nebolo právoplatne skončené, nemožno bez toho, aby správca dane preukázal, že sa žalobca sám dopustil nezákonnosti alebo vedel alebo mohol vedieť, že ide o podvodné konanie, vyhodnotiť na ťarchu žalobcu.

III.

Odvolanie žalovaného, vyjadrenie žalobcu

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p. a navrhol ho zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. Tvrdil, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom poukazoval na to, že žalobca síce predložil doklady týkajúce sa stavebných prác dodaných spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o., ale nepredložil nijaké dôkazy preukazujúce existenciu materiálneho plnenia, teda že subdodávky stavebných prác pri výstavbe jednotlivých stavieb skutočne realizovala táto spoločnosť. Samotné predloženie faktúr a zmlúv o dielo, resp. ďalších zmlúv týkajúcich sa stavieb, nie je podľa jeho názoru dôkazom o tom, že zahrnutie faktúr spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. do daňových výdavkov bolo opodstatnené.

17. Žalovaný poukázal na výpoveď X.. I. H., konateľa žalobcu, že stavebné práce od subdodávateľov preberali stavbyvedúci, ktorými boli X.. Š. K., X.. Q. V., W. I. O. O. I.. Ani jeden z menovaných vo svojej výpovedi pred správcom dane nepotvrdil a svojou výpoveďou nepreukázal, že stavebné práce vykonávané na predmetných stavbách v roku 2008 skutočne zrealizovala spoločnosť FABER - PLUS, s. r. o. Každý z nich poznal uvedenú spoločnosť len z počutia nejakej inej osoby a nevedel, či stavebné práce táto spoločnosť skutočne vykonávala. Faktúry za vykonané práce nosili podľa vyjadrenia konateľa žalobcu na sekretariát spoločnosti pracovníci spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o., nie je však zrejmé, akí pracovníci to boli a kto faktúry za žalobcu preberal. Konateľ žalobcu sa vyjadril, že uzavretie rámcovej zmluvy na vykonanie stavebných prác dohodol so spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o. na výstave v Nitre, s konateľom tejto spoločnosti však sa viac nekontaktoval, rámcovú zmluvu doniesla na podpis žalobcovi neznáma osoba, resp. rámcová zmluva bola doručená poštou. Žalovaný považoval spôsob uzatvorenia rámcovej zmluvy na vykonanie stavebných prác v takom rozsahu, aký bol fakturovaný, s osobou, ktorej totožnosť si X.. I. H. neoveril, za nepravdepodobný.

18. Za nereálne považoval žalovaný aj vykonávanie stavebných prác spôsobom, keď ich odberateľ (žalobca) sa v priebehu vykonávania týchto prác nekontaktuje s dodávateľom, nedochádza k žiadnemu písomnému ani osobnému preberaniu a skontrolovaniu vykonaných stavebných prác, nevyhotovujú sa žiadne preberacie protokoly ako dôkaz, že stavebné práce boli od dodávateľa prevzaté. Faktúry, ktoré na sekretariát žalobcu nosili neidentifikované osoby údajne zo spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o., sú podľa žalovaného nedôveryhodným dokladom.

19. Týmito dôkazmi sa krajský súd podľa názoru žalobcu nezaoberal a nevyhodnotil ich. Žalobca mal za

to, že aj keď z výpovedí svedkov nemožno jednoznačne vylúčiť vykonanie stavebných prác spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o., neznamená to, že náklady na základe faktúr od tejto spoločnosti účtované do daňových výdavkov žalobcu sú preukázané. Naopak, na základe výpovede svedkov, spôsobu uzatvorenia zmluvy, odovzdávania vykonaných stavebných prác, ktoré opísal X. I. H., možno podľa názoru žalovaného jednoznačne konštatovať, že tieto náklady neboli preukázané a ako nepreukázané nie sú daňovým výdavkom v zmysle § 2 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

20. Podľa názoru žalovaného v praxi takýto spôsob preberania stavebných prác, pri ktorom sa dodávateľ nekontaktuje s odberateľom, nevyhotovujú sa preberacie protokoly, nekontroluje a nezaznamenáva sa kvalita vykonaných prác, nie je možný. Žalovaný je preto toho názoru, že žalobca nielen o nezákonnom konaní v súvislosti s predmetnými stavebnými prácami vedel, ale sa na tomto nezákonnom konaní priamo zúčastňoval. Pod nezákonným konaním mal žalovaný na mysli to, že stavebné práce síce fakturovala spoločnosť FABER - PLUS, s. r. o., ale v skutočnosti ich nevykonala.

21. Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť, nakoľko ho považuje za vecne správny, zákonný a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

23. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci, sa Najvyšší súd vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z odvolacieho konania.

24. S ohľadom na vymedzenie odvolacích dôvodov pripadlo Najvyššiemu súdu posúdiť, či krajský súd posúdil vec po právnej stránke správne, keď dospel k záveru, že žalobca preukázal splnenie zákonných predpokladov pre uplatnenie faktúr od spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. do daňových výdavkov.

25. Podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd dôvodne vychádzal zo skutočnosti, že stavebné práce, ktoré mala spoločnosť FABER - PLUS, s. .r o. dodať žalobcovi na základe predložených zmlúv o dielo a o spolupráci a ktoré žalobcovi vyúčtovala predloženými faktúrami na základe vzájomne odsúhlasených súpisov vykonaných prác, boli zrealizované a odovzdané žalobcovmu objednávateľovi v rámci zhotoveného stavebného diela. Krajský súd mal za to, že žalobca dostatočne preukázal, že tieto práce pre neho vykonali pracovníci zabezpečení spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o., pričom tento záver podľa krajského súdu potvrdzuje aj obsah svedeckých výpovedí uskutočnených pred správcom dane.

26. Žalovaný naproti tomu v odvolaní tvrdí, že žalobca nepreukázal vykonanie deklarovaných prác spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o., poukázal na nejednoznačnosť výpovedí svedkov o tom, že práce skutočne vykonala táto spoločnosť, ďalej na neobvyklosť okolností uzatvorenia a plnenia zmlúv so žalobcom (chýbajúce preberacie protokoly, prakticky žiadny kontakt medzi stranami), spôsob predkladania faktúr subdodávateľa neznámymi osobami nezisteným osobám za žalobcu. Tvrdí, že tieto

skutočnosti krajský súd nevyhodnotil.

Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve¹) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval,¹) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, ..

27. Pre daňovú uznateľnosť výdavku sa vyžaduje, aby bol výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), musí byť zaúčtovaný v účtovníctve alebo v evidencii daňovníka (podmienka zaevidovania) a jeho vynaloženie musí byť daňovníkom riadne preukázané (podmienka preukázanosti). Ak zákon o dani z príjmov stanovuje limity pre daňové výdavky inak, potom je na posúdenie daňového výdavku nevyhnutné aj posúdenie tohto obmedzenia alebo súvisiacich podmienok.

28. Po posúdení, či boli v prejednávacom prípade splnené uvedené zákonné predpoklady pre uznateľnosť daňových výdavkov z faktúr spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o., je nutné konštatovať, že podmienka vecnosti bola splnená, keďže žalobcom deklarované výdavky sa týkali subdodávateľských prác na stavbách, ktoré žalobca realizoval v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Z účtovného hľadiska boli tieto náklady riadne podložené zmluvami, súpismi vykonaných prác a faktúrami, preto možno za splnenú považovať i podmienku zaevidovania, pričom tu treba konštatovať, že nemožnosť preverenia účtovných dokladov v spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. a jej pasivita voči správcovi dane (nepodanie daňového priznania, nepriznanie príjmu od žalobcu z predmetných faktúr) nemôže byť v súvislosti s uznateľnosťou posudzovaných daňových výdavkov hodnotená na ťarchu žalobcu. Spornou teda zostala len podmienka preukázanosti, ktorá sa vo všeobecnosti považuje za splnenú, ak riadne zaúčtovaný výdavok slúžiaci na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov bol skutočne daňovníkom vynaložený.

29. V tejto súvislosti je nutné poznamenať, že daňové orgány nijako nespochybnili, že žalobca vystavené faktúry spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. zaplatil. Z obsahu spisu vyplýva, že orgány činné v trestnom konaní sledovali pohyb finančných prostriedkov na bankovom účte tejto spoločnosti, daňové orgány však z týchto úkonov žiadne relevantné skutkové zistenia nezískali. Možno preto považovať za nesporné, že náklady na úhradu faktúr za subdodávateľské stavebné práce žalobca skutočne vynaložil a zároveň nebolo preukázané, že by zaplatené finančné prostriedky neboli použité na úhradu týchto faktúr, ale na iný účel, prípadne že by sa akýmkoľvek spôsobom dostali naspäť do dispozície žalobcu. Za daných skutkových okolností preto niet dôvodu pre záver, že by podmienka preukázanosti predmetných daňových výdavkov nebola splnená.

30. Vyššie opísané pochybnosti daňových orgánov o tom, či predmetné stavebné práce vykonala pre žalobcu spoločnosť FABER - PLUS, s. r. o., ktoré sa opierajú predovšetkým o poslednú výpoveď konateľa tejto spoločnosti N. F., ako aj o neštandardný spôsob uzavierania a plnenia zmlúv so žalobcom, či vystavovania a predkladania faktúr žalobcovi, nie sú podľa názoru odvolacieho súdu dostatočnými dôkazmi, na ktorých by bolo možné postaviť záver o nepreukázaní výdavkov žalobcu na subdodávateľské plnenia od spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. na stavbách realizovaných pre objednávateľa. Nemožno prehliadnuť, že štatutárny zástupca objednávateľa S. J. potvrdil, že v čase po uzavretí zmluvy o spolupráci žalobcu so spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o. sa práce na stavbách zintenzívnili a začalo na nich pracovať viac pracovníkov. Napriek nie celkom jednoznačným svedeckým výpovediam aj ostatní svedkovia pôsobiaci na stavbách ako stavbyvedúci, resp. zástupcovia investora uviedli, že na stavbách pracovali aj pracovníci subdodávateľov, pričom niektorí zo svedkov potvrdili, že išlo o pracovníkov spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. Tomu napokon zodpovedajú i zápisy v stavebnom denníku.

31. Správca dane ani žalovaný k týmto dôkazom nezaujali stanovisko v tom zmysle, že by boli výpovede

svedkov nepravdivé a prečo, nevenovali sa zápisom v stavebnom denníku a neskúmali otázku, či tieto zápisy zodpovedali skutočnosti, aké osoby za subdodávateľa na stavbách pracovali, kto ich poveroval vykonávaním prác a kto a ako ich prácu organizoval, prípadne ako bola práca týchto pracovníkov vykazovaná.

32. Ako bolo naznačené, proti uvedeným dôkazom o vykonávaní subdodávateľských stavebných prác stojí okrem indícií o neobvyklom správaní žalobcu v zmluvnom vzťahu so spoločnosťou FABER - PLUS, s. r. o. predovšetkým výpoveď v tom čase trestne stíhaného, avšak právoplatne neodsúdeného konateľa spoločnosti FABER - PLUS, s. r. o. N. F., ktorý pred orgánmi činnými v trestnom konaní a neskôr aj pred správcom dane poprel svoju predchádzajúcu výpoveď a uviedol, že spoločnosť stavebné práce nevykonávala a on osobne faktúry za ňu nevystavoval. Záver žalovaného, že týmito dôkazmi preukázal, že stavebné práce nedodala žalobcovi spoločnosť FABER - PLUS, s. r. o. a preto je zaradenie nákladov na uhradenie jej dodávateľských faktúr do daňových výdavkov neoprávnené, je nutné považovať za skutkovo nedostatočne podložený a vychádzajúci z nesprávneho vyhodnotenia dôkaznej situácie.

33. Najvyšší súd považoval záver krajského súdu o nesprávne vyhodnotenom dôkaznom bremene na preukázanie podmienok uznateľnosti daňových výdavkov za daných skutkových okolností za správny, pričom konštatuje, že ani odvolacie námietky žalovaného proti rozsudku krajského súdu nie sú spôsobilé tento záver spochybniť do takej miery, že by bolo nutné považovať rozsudok krajského súdu za nezákonný.

34. Keďže námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodom pre zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

35. O náhrade trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p. a podľa § 151 ods. 2 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi, ktorý by mal právo na náhradu trov konania, avšak ktorý si do troch dní od vyhlásenia tohto rozsudku trovy nevyčísľil, náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).