

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/87/2019
Identifikačné číslo spisu: 4018200622
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200622.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): NAU s.r.o., so sídlom Hlavná 75, Čata, IČO: 46 544 941, zastúpený: JUDr. Pavol Gráčik, advokát so sídlom Farská 40, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/34/2018-163 zo dňa 30. mája 2019 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na orgánoch finančnej správy

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101182899/2018 zo dňa 18.06.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) 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 Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 100422487/2018 z 21.02.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012 žalobcovi v sume 3.905,53 €.

2. V prvostupňovom rozhodnutí správca dane zotrval na zisteniach z vykonanej daňovej kontroly vo veci dane z príjmov za zdaňovacie obdobie 2012, z ktorej vyhotovil protokol č. 21141968/2015 zo dňa 02.11.2015 a neuznal žalobcovi odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku v sume 17.514 eur z majetku obstaraného na základe dodávateľských faktúr (za hliníkové nosníky, elektrickú prípojku, fotovoltaické meniče, panely s montážou, elektrickú inštaláciu fotovoltaickej elektrárne (ďalej len „elektrárň“), za napäťový generátor MMG10, za vysokotlakový čistič s ohrevom vody), vystavených

dodávateľom - ZULIA s.r.o., Továrenská 1, Štúrovo, IČO: 46 287 558 (ďalej len „dodávateľ“, alebo „ZULIA s.r.o.“). Tiež mu neuznal ako daňové náklady sumu 3.010 eur ako spotrebu materiálu na základe dodávateľských faktúr, vystavených spoločnosťou ZULIA s.r.o., ktorá okrem dodania tovaru podľa faktúr mala vykonať aj montážne práce. Dôvodom neuznania bolo, že žalobca dostatočne nepreukázal náklady na nákup materiálu, vykonané práce a odpisy dlhodobého majetku, čím porušil § 19 ods. 1, ods. písm. a), § 21 ods. 1 a § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Pochybnosti o dodávateľovi vyplynuli z toho, že ZULIA s.r.o. nemá zamestnancov, nekomunikuje so správcom dane, nepreberá písomnosti, vo vzťahu k deklaroványm obchodom neboli predložené doklady o preprave tovaru, stavebný denník, zmluvy alebo faktúry od subdodávateľov, nebolo zrejmé, kto, kedy a od koho kúpil materiál a vykonal príslušné práce. Takisto bolo informáciami z predchádzajúcej daňovej kontroly u dodávateľa vyvrátené, že by dodávateľ dodal solárne panely so súčiastkami a montážou prostredníctvom subdodávateľa ENERGY 21 Slovakia s.r.o., Kopčianska 10, Bratislava, IČO: 43 900 9441, od ktorého zaúčtoval odberateľskú faktúru.

3. Žalovaný považoval za nedôvodné odvolacie námietky žalobcu, ku ktorým v preskúvanom rozhodnutí jednotlivo zaujal stanovisko. Považoval tak prvostupňové rozhodnutie za zákonné a riadne odôvodnené; tvrdenie, že elektráreň, halu a materiál dodala ZULIA s.r.o. za nepreukázané, hoci nespochybnil existenciu prístrešku a elektrárne. Ďalej neuznal námietky vo vzťahu k existencii a neuneseniu dôkazného bremena žalobcom; k spochybneniu obstarania napäťového generátora a vysokotlakového čističa.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúvanému rozhodnutiu správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“), ktorý ju dňa 30.05.2019 rozsudkom č. k. 26S/34/2018-163 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol podľa § 190 S.s.p.

5. Krajský súd nepovažoval za dôvodné žalobné body tvrdiace, že žalobca uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k spornej fakturácii do dodávateľa a že tak prešlo dôkazné bremeno na správcu dane.

6. Krajský súd mal za to, že v zmysle ustálenej súdnej praxe nepostačuje ako dostatočný dôkaz predloženie dokladov - faktúr a existencia obstaraného majetku, tovarov či prác. Uviedol, že splnenie formálnej podmienky (faktúra, účtovníctvo) nepostačuje. Skutkový záver o nepreukázaní dodania tovarov a služieb podľa neho vyplynul z rozsiahleho dokazovania, v ktorom správca dane zistil, že dodávateľ nemal žiadnych zamestnancov; žalobca ani dodávateľ nepredložili žiadne doklady o preprave tovaru, stavebný denník, zmluvy alebo faktúry od subdodávateľov, ktorí by tovar alebo služby dodali. Dokazovaním bolo vyvrátené aj to, že by dodávku vykonala ako subdodávateľ spoločnosť ENERGY 21 Slovakia s.r.o., Bratislava. Napriek existencii stavby a elektrárne tak podľa krajského súdu správca dane na základe dôkazov spochybnil reálnosť dodávky deklaroványm dodávateľom uvedeným na faktúre, v dôsledku čoho bolo opäť na žalobcovi, aby pochybnosti vyvrátil ďalšími dôkazmi. To sa však žalobcovi nepodarilo.

7. Krajský súd tiež zdôraznil potrebu primeranej obozretnosti účastníka obchodno-právneho vzťahu. Po neunesení dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu daňových výdavkov krajský súd považoval za správne rozhodnutie finančných orgánov o neuznaní výdavkov, navýšení základu dane a vyrubení rozdielu dane z príjmov žalobcu.

8. Krajský súd za nedôvodné považoval aj žalobné body týkajúce sa otázky, ktorý subjekt zabezpečil realizačný projekt elektrárne, ako aj povinnosti žalovaného vysporiadať sa s tým, kedy bol obstaraný napäťový generátor a vysokotlakový čistič. Taktiež nevyhovelo žalobnému bodu, v ktorom žalobca namietal, že v prvostupňovom rozhodnutí sú skopirované aj časti z predchádzajúcich rozhodnutí správcu dane (ktoré boli žalovaným v príslušných odvolacích konaniach zrušené s vrátením veci správcovi dane). Krajský súd mal za to, že s ohľadom na predpísaný obsah odôvodnenia rozhodnutia je

prirodené, že rozhodnutie bude obsahovať aj skutočnosti, ktoré boli podkladmi pre skoršie rozhodnutia.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca prostredníctvom advokáta včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Žiadal zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci krajskému súdu na ďalšie konanie; uplatnil si aj náhradu trov kasačného konania.

10. Sťažovateľ považoval za základný problém celého konania skutočnosť, že žalovaný mal nadobudnúť podozrenie o tom, či došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia s miestom dodania v tuzemsku medzi sťažovateľom a dodávateľom (ZULIA, s.r.o.). Táto pochybnosť podľa sťažovateľa pramenila z toho, že dodávateľ bol nekontaktný a jeho subdodávateľ poprel obchodnú spoluprácu medzi dodávateľom a subdodávateľom. Správca dane a žalovaný podľa neho vychádzali najmä z ustanovenia § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Sťažovateľ ďalej citoval celé odseky napadnutého rozsudku (19.1-19.3, 19.6-19.8).

11. Podľa sťažovateľa z odseku 19.2 napadnutého rozsudku vyplynulo, že splnil minimálne formálne podmienky na uznanie daňových výdavkov, čo nebolo sporné ani pre správcu dane. Za meritum sporu považoval sťažovateľ excesívnosť požiadaviek správcu dane na preukazovanie daňového výdavku a následne arbitrárnosť a extenzívnosť výkladu podmienok nároku na uznanie daňového výdavku zo strany krajského súdu. Tvrdenia správcu dane a krajského súdu o nepreukázaní materiálnych podmienok na uznanie daňového výdavku považoval za rozporné s logikou a zásadami právneho štátu, keď dodávateľ nemohol dokázať skutočnosti v sťažovateľom predložených faktúrach. Sťažovateľ by potom mal pociťovať negatívne následky pasivity iného právneho subjektu.

12. Sťažovateľ zdôrazňoval, že správca dane miestnym zisťovaním verifikoval informácie obsiahnuté v predložených dokumentoch, konkrétne že došlo k výstavbe elektrárne. Preto nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, že zo strany sťažovateľa nedošlo k označeniu žiadneho relevantného dôkazu deklarujúceho, že výstavba elektrárne bola realizovaná práve dodávateľom. Podľa neho je nad mieru jeho primeraného zaťaženia, keď krajský súd tvrdí, že nemožno uznať deklarované obchodné transakcie medzi ďalšími článkami reťazca, ak nebola preukázaná dodávka na začiatku identifikovaného reťazca. Pritom podľa sťažovateľa z viacerých predložených dokumentov spomenutých v napadnutom rozsudku jasne a nepochybniteľne vyplýva, kto práce vykonal a dodal materiál, pričom samotná realnosť dodania je vyjadrená existenciou elektrárne. K tomu citoval z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012.

13. Sťažovateľ uviedol, že nenakupoval rôzny materiál, ale išlo o objednanie a vykonanie diela - zhotovenie elektrárne, o čom predložil doklady (1. zmluva o dielo; 2. protokol odovzdání a prevzatí; 3 žiadosť o vydanie stavebného povolenia). Poukázal na rozhodnutia stavebného úradu (stavebné povolenie a rozhodnutie o dodatočnom povolení stavby), kde je tiež uvedené, že dodávateľom stavby je ZULIA s.r.o.; podľa sťažovateľa pokiaľ stavebný úrad vydal právoplatné rozhodnutie, neexistuje legitimita, aby správca dane takéto rozhodnutie spochybňoval.

14. Ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a mal za to, že pokiaľ disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou, vyčerpá dôkazné bremeno.

15. Tiež podľa neho fakt, že konateľ dodávateľa nebol vedený v registri obyvateľov na území Slovenskej republiky v roku 2016, neznamená, že dodanie nebolo uskutočnené v zdaňovacom období 2012. Tvrdil, že samotná realnosť dodania plnenia (výstavba elektrárne) a predloženie relevantných dokumentov dostatočným spôsobom demonštruje, že elektrárneň bola dodaná dodávateľom uvedeným na predložených dokumentoch. Poukázal na to, že nedostatok kredibility dodávateľa nedokáže sťažovateľ nijako moderovať. Dodanie zo strany dodávateľa bolo podľa neho nepochybne preukázané. Vzťah medzi

dodávateľom a subdodávateľom podľa neho nie je vzťahom trojstranným, teda skutočnosť, ktorú by vedel sťažovateľ ovplyvniť. Preto aj výpoveď konateľa subdodávateľa by mala byť hodnotená len vo vzťahu k dodávateľovi, nie aj k sťažovateľovi, ktorý si ani subdodávateľa nemohol verifikovať. Sťažovateľ nemohol preverovať články reťazca dodávateľov, pričom v období realizácie si preveril dodávateľa (dôkazom je komunikácia zástupcu sťažovateľa a konateľa dodávateľa). Podľa sťažovateľa sa nedá predpokladať, že by si dal realizovať výstavbu tak nákladného diela bez vedomia o kredibilitate dodávateľa; že sa tento ex post (po 4 rokoch) javí ako nedôveryhodný, nemôže sťažovateľ ovplyvniť a nemôže mu to byť na ujmu - v čase výstavby bol dodávateľ kontaktný.

16. Podľa sťažovateľa to, že dodávateľ nevie preukázať dodanie tovaru sťažovateľovi, nie je dôkaz o tom, že plnenie mu z jeho strany nebolo dodané, naopak existencia stavby bola potvrdená správcom dane. Ďalej argumentoval, že v daňovom konaní nezaťažuje daňový subjekt dôkazné bremeno na preukázanie skutočností týkajúcich sa jeho dodávateľov a subdodávateľov. Per analogiam argumentoval rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03).

17. Sťažovateľ tvrdil, že správca dane od neho vyžadoval vyvrátenie dôkazov prostredníctvom negatívnej dôkaznej teórie, teda že dodávateľ a subdodávateľ nekonali podvodným spôsobom. Mal za to, že pokiaľ dodávateľ nadobudol tovar, ktorý použil na výrobu elektrárne a dodal ho sťažovateľovi (ktorý to dokázal materiálne aj formálne), je z hľadiska kontinuity irelevantné, či dodávateľ nadobudol tovar od subdodávateľa alebo hociktorej inej spoločnosti. Mal za to, že mu nemôže byť uložené, aby dokazoval skutočnosti týkajúce sa vzťahu dodávateľa a subdodávateľa.

18. Podľa sťažovateľa zo strany správcu dane nebol produkovaný žiaden dôkaz opaku, okrem hypotetických a nesubstancovaných domnienok. Považoval za logicky neúnosné, aby s poukazom na výsledky kontrolných zistení u dodávateľa, ktorý mal fiktívne vykázať odobratie tovarov a služieb od ním deklarovaného subdodávateľa, bola táto skutočnosť na ťarchu sťažovateľa v tom zmysle, že neuniesol dôkazné bremeno a neoprávnene si uplatnil nárok na uznanie daňových výdavkov.

19. Z uvedených dôvodov mal sťažovateľ za to, že správca dane a krajský súd nesprávne vyhodnotili skutkový stav, ktorý súdu neumožňoval vydať takéto rozhodnutie, teda, že neboli splnené podmienky pre uznanie daňových výdavkov. Tvrdil, že napadnutý rozsudok je v rozpore so zákonom, pretože malo dôjsť k zrušeniu celého prvostupňového rozhodnutia.

20. Napokon sťažovateľ uviedol, že jeho výklad podporuje ním citovaná „analogická“ judikatúra, z ktorej citoval - rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (C-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012; C-42/17 z 05.12.2017; C-562/08 z 09.03.2010; C-129/14), Ústavného súdu Slovenskej republiky (sp. zn. II. ÚS 604/2015), Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (3Sžf/1/2011; 6Sžf/10/2012; 3Sžf/1/2010) a Krajského súdu v Trenčíne (13S/40/2016).

21. Sťažovateľ interpretoval rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2010 tak, že skutočnosť, či (tamojší) žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na zdaniteľnom plnení spojeným s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

22. Sťažovateľ uzavrel, že pokiaľ žalovaný postuluje určité skutočnosti, ktoré zakladajú povinnosti pre sťažovateľa ako daňový subjekt, tieto musí hodnoverne preukázať nad rámec strohých úvah relevantnými listinnými dokumentami - dôkazmi. Tvrdil, že správca dane počas procesu preverovania skutočností u sťažovateľa nedokázal spochybniť predložené doklady, dokumentáciu, vybudovanie elektrárne a iné skutočnosti. Fakt, že má faktúry od dodávateľov, spolu so zistením správcu dane, že na adrese sťažovateľa sa nachádza fotovoltaická elektrárňa, je podľa jeho názoru relevantným dôkazom o tom, že k dodaniu tovaru uvedeného na predložených faktúrach došlo.

23. Správca dane podľa neho nespochybnil doklady, ale napriek tomu v nich obsiahnuté skutočnosti neguje tak, že len na základe listinných informácií nemožno preukázať, že boli skutočne zrealizované v

nich uvedeným dodávateľom. Hoci správca dane potvrdzuje existenciu elektrárne, z nekontaktnosti dodávateľa vyjadruje pochybnosť o deklarovanom dodávateľovi. Sťažovateľ považuje za neracionálne predpokladať, že má zabezpečiť splnenie materiálnej podmienky na uznanie daňového výdavku inak ako reálnym preukázaním dodania elektrárne. Jediným dôvodom konania správcu dane a krajského súdu podľa sťažovateľa zostáva skutočnosť, že dodávateľ nepredložil v priebehu daňovej kontroly žiadne relevantné overiteľné doklady a dôkazy o vykonaní fakturovaných prác a dodaní materiálu, čo by malo znamenať, že by nemali byť práce a tovar preukázané. Považoval za rozporné s princípmi právneho štátu, ak sa od neho požaduje, aby preukázal vierohodnosť a pravdivosť údajov namiesto dodávateľa. Sťažovateľ podľa svojich slov nemá zákonné prostriedky, ktorými by donútil dodávateľa preukázať doklady uvedené na faktúrach.

B)

24. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Právne názory kasačného súdu

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako súd kasačný preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.01.2021 po tom, ako bol termín vyhlásenia rozhodnutia predpísaným spôsobom zverejnený.

26. Z kasačnej sťažnosti vyplynulo, že sťažovateľ nesúhlasí s právnym posúdením veci krajským súdom, ktorý považoval rozhodnutie žalovaného za zákonné. Sťažovateľ v podstate v celom svojom rozsiahlom (19 strán) podaní variuje jedinou ideu. Podľa neho nemožno od daňového subjektu (tu sťažovateľa), ktorý si v daňovom priznaní uplatnil daňové výdavky (náklady), požadovať, aby po zisteníach správcu dane počas daňovej kontroly, ktoré spochybňujú reálnosť dodávky tovaru alebo služby (tu dodanie diela) zo strany konkrétneho ním deklarovaného dodávateľa (ku ktorému smeroval jeho výdavok), od neho správca dane požadoval akékoľvek ďalšie dôkazy na preukázanie tohto daňového výdavku, ak daňový subjekt reálne má stavbu (dielo) a tovar, ku ktorým predložil faktúry a dodací list či odovzdávací protokol (tu aj žiadosť o stavebné povolenie a zmluvu o dielo) vystavené deklarovaným dodávateľom.

27. Kasačný súd však musí konštatovať, že žalobca sa v tomto jedinom a kľúčovom sťažnostnom bode mýli. Pokiaľ správca dane z dôkazov vykonaných počas daňovej kontroly zistí skutočnosti, ktoré spochybňujú tvrdenia daňového subjektu z daňového priznania významné pre zistenie a správne určenie dane, o týchto pochybnostiach daňový subjekt oboznámi a vyzve ho na predloženie ďalších dôkazov, potom daňový subjekt zaťažuje dôkazné bremeno vo vzťahu k deklarovaným skutočnostiam. Tento princíp platí rovnako pre daň z príjmov (daňové výdavky a ich vzťah k príjmom), ako i pre daň z pridanej hodnoty (najčastejšie odpočítanie dane zaplatenej na vstupe), k odkazom na pravidlá ktorej sa sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opakovane utiekal. Povinnosť daňového subjektu preukázať svoje tvrdenia (deklarované skutočnosti) podstatné pre určenie dane, vyplýva z § 24 ods. 1, v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

28. Takou skutočnosťou, ktorá musí byť pri určovaní dane z príjmov preukázaná, je aj to, že zaúčtovaný výdavok bol vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, čo v sebe (v reáliách súdnej veci) zahŕňa aj totožnosť vystaviteľa faktúry (teda príjemcu výdavku, ktorý v zmysle tejto faktúry mal odplatne dodať tovar či služby) s osobou, ktorá dodala tovary či služby slúžiace na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (§ 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov).

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

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

29. Je zrejmé, že zákon o dani z príjmov nie je postavený na konštrukcii, podľa ktorej by daňovým výdavkom bolo akékoľvek zmenšenie majetku (výdavok, náklad) daňového subjektu, ním samotným za daňový výdavok označené, ku ktorému by nedošlo v príčinnej súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov. Preto keď sťažovateľ deklaruje, že jeho výdavok slúžil na obstaranie haly s fotovoltaikou a príslušenstvom, je prirodzené a súladné so zákonom, keď finančné orgány pri daňovej kontrole overujú, či bol uvedený fyzický kapitál nadobudnutý v dôsledku onoho výdavku. Teda bolo treba overiť, či ho naozaj sťažovateľ nadobudol odplatne prostredníctvom deklarovaného dodávateľa.

30. Ďalej kasačný súd uvádza, že krajský súd dal sťažovateľovi v bode 19 odôvodnenia napadnutého rozsudku podrobnú odpoveď na žalobný bod, ktorý je v podstate totožný so sťažnostným bodom. Tam uvedené právne posúdenie považuje kasačný súd za správne a výstižné.

31. Kasačný súd upozorňuje na to, že si nemožno zamieňať samotné preukázanie existencie určitých vecí (tovaru) alebo preukázanie výsledku určitých služieb (napr. stavebných prác) s preukázaním existencie daňového výdavku podľa predloženej a zaúčtovanej faktúry. Fakt, že daňový subjekt disponuje s určitými hodnotami, ešte nemusí preukazovať, že sú výsledkom deklarovaného obchodu či inej ekonomickej interakcie, ak existujú skutočnosti, ktoré takéto tvrdenie dôvodne spochybňujú. V okolnostiach prípadu to bol najmä nedostatok pracovnej sily u dodávateľa. Ďalej kasačný súd k záverom spochybňujúcim dodanie diela týmto dodávateľom odkazuje aj na závery z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/100/2019 z 25.02.2021, ktorý sa týkal tých istých faktúr, ale daňového konania vo veci dane z pridanej hodnoty:

32. „<20> Kasačný súd konštatuje, že z výpovedí svedkov, šetrenia daňových orgánov a ostatných skutočností v administratívnom spise však vyplynulo, že správca dane v rámci preverovania skutočností týkajúcich sa dotknutého zdaniteľného obchodu deklarovaného spornými faktúrami, pristúpil k overeniu obchodného reťazca: subdodávateľ - dodávateľ - odberateľ (sťažovateľ). Správca dane teda využil zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly u deklarovaného dodávateľa sťažovateľa - spoločnosti ZULIA. Z týchto zistení vyplynulo, že konateľ subdodávateľa poprel akúkoľvek ekonomickejšiu činnosť vykonávanú v rozhodnom čase pre sťažovateľom deklarovaného dodávateľa ZULIA. Týmto bolo spochybnené, že dodávateľ v rozhodnom čase disponoval deklarovaným tovarom, čo súvisí aj so spochybnením samotného pôvodu a vlastníctva tovaru, ktorý mal byť sťažovateľovi zo strany ním deklarovaného dodávateľa dodaný. Miestnym zisťovaním sa verifikovala existencia fotovoltaickej elektrárne, na základe čoho daňové orgány nespochybňovali samotnú existenciu tovaru, avšak spochybnili to, či bol tento tovar dodaný zo strany deklarovaného dodávateľa - ZULIA. Tvrdenia sťažovateľa nebolo možné bližšie overiť, keďže deklarovaný dodávateľ sťažovateľa bol nekontaktný. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu a teda bol objektívne spochybnený reálny základ

zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovateľom a sťažovateľom.

33. <21.> Kasačný súd poukazuje na to, že ďalšou spornou skutočnosťou, ktorú zistil správca dane v rámci daňovej kontroly u deklarovateľného dodávateľa, ktorá spochybňovala tvrdenie, že tovar a služby dodal skutočne deklarovateľný dodávateľ bolo, že ZULIA nepredložila žiadne doklady o preprave tovaru, stavebný denník, nemala zamestnancov, v predložených dokladoch neboli žiadne zmluvy, resp. faktúry od jej dodávateľov, ktorí by deklarovateľné práce vykonali. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na zmluvu o dielo č. 3/2011 zo dňa 04. 11. 2011 uzavretú medzi ZULIA ako zhotoviteľom a sťažovateľom ako objednávateľom, predmetom ktorej bol záväzok zhotoviteľa postaviť pre objednávateľa poľnohospodársky prístrešok podľa stavebného projektu a fotovoltaickú elektrárňu na poľnohospodársky prístrešok podľa stavebného projektu a zabezpečiť jeho dopravu, montáž a servis podľa podmienok stanovených v zmluve. Vychádzajúc z uvedenej zmluvy o dielo možno konštatovať, že predmetom plnenia uvedenej zmluvy o dielo tak boli odborné služby (zhotovenie - doprava, montáž, servis fotovoltaickej elektrárne), ktorých plnenie si bez pochyby vyžadovalo príslušnú odbornú spôsobilosť a príslušné technické vybavenie, avšak kasačný súd podľa výpisu z Obchodného registra SR zistil, že ZULIA nemala v predmete činnosti uvedenú takú činnosť, ktorá by ju oprávňovala k poskytovaniu dohodnutých služieb napr. „stavby a ich zmeny - fotovoltaické elektrárne“. Kasačný súd upozorňuje na to, že montáž a údržbu elektrických zariadení (vrátane fotovoltaickej elektrárne) smie vykonávať len pracovník pre samostatnú činnosť s odborným elektrotechnickým vzdelaním (§ 22 vyhlášky č. 508/2009 Z. z., ktorou sa ustanovujú podrobnosti na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci s technickými zariadeniami tlakovými, zdvíhacími, elektrickými a plynovými a ktorou sa ustanovujú technické zariadenia, ktoré sa považujú za vyhradené technické zariadenia). Z vykonaného dokazovania však vyplynulo, resp. nebolo preukázané, že ZULIA by mala takéto potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia pre sťažovateľa.

34. <22.> K namietanému nesprávne právnemu posúdeniu otázky rozloženia dôkazného bremena, ktoré sťažovateľ opiera o tvrdenie, že mu nemôže byť na ťarchu nepreukázanie obchodného vzťahu medzi ZULIA a jeho subdodávateľom ENERGY kasačný súd uvádza, že záver krajského súdu o nepreukázaní uplatneného práva na odpočítanie dane nestojí len a výlučne na tom, že sa nepreukázala existencia reálneho dodania tovarov medzi sťažovateľovým dodávateľom a jeho subdodávateľom. Rozhodujúcou pre záver o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. pre odpočítanie dane bola skutočnosť, že sťažovateľ okrem predloženia zmluvy s dodávateľom a faktúr ničím nepreukázal, že deklarovateľné tovary a služby (práce) boli vykonané ním deklarovateľným dodávateľom - spoločnosťou ZULIA. Správca dane nadobudol objektívne podložené pochybnosti, že by tieto plnenia boli skutočne poskytnuté sťažovateľovi dodávateľom uvedeným na faktúre. Sťažovateľ neponúkol daňovým orgánom ani žiadne dôkazy o tom, kto mal fakturované práce a služby u sťažovateľovho objednávateľa prípadne uskutočniť. Jeho tvrdenia a predložené doklady preto zostali v dôsledku neunesenia dôkazného bremena pochybné a nepreukázané."

35. Ďalej kasačný súd poznamenáva, že Daňový poriadok ani zákon o dani z príjmov presne neurčuje, aké dôkazy je potrebné predkladať. Sťažovateľ síce favorizuje ním predložené doklady, finančné orgány však musia pri zisťovaní skutkového stavu veci uplatňovať zásadu voľného hodnotenia dôkazov, a teda hodnotiť jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti všetky dôkazy (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

36. Vo vzťahu k sťažovateľom citovanej európskej judikatúre kasačný súd poznamenáva, že sa týka problematiky dane z pridanej hodnoty a nie dane z príjmov, preto ju nemožno aplikovať na súdnu vec. Ale beztak východiskom týchto rozhodnutí je skutkový stav, kde je preukázané dodanie tovaru deklarovateľným dodávateľom, ale problém sa týka predchádzajúcich článkov obchodného reťazca. V súdnej veci je spochybnená samotná dodávka zo strany osoby, ktorej bol podľa účtovníctva sťažovateľa vyplatnený daňový výdavok.

37. Vo vzťahu k citovanej judikatúre Najvyššieho súdu platí, že ide o judikatúru čiastočne prekonanú pokiaľ ide o výstižnosť tam uvedených formulácií, a navyše opäť ide o judikatúru vo vzťahu k DPH. Sťažovateľom uvedený rozsudok Krajského súdu v Trenčíne bol zrušený rozsudkom Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/4/2018 z 21.11.2018.

38. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že sťažnostné body neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p.

39. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p., tak že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p.

40. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.