

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/16/2018
Identifikačné číslo spisu: 5016200410
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200410.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Froms, s.r.o., so sídlom Radlinského č. 1727/49, Dolný Kubín, IČO: 46 673 652, zastúpeného Advokátskou kanceláriou JUDr. ŠKERDA, s.r.o., so sídlom Radlinského č. 1727/49, Dolný Kubín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102598024/2016 z 19. februára 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/64/2016-88 z 21. novembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 20S/64/2016-88 z 21. novembra 2017 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102598024/2016 z 19. februára 2016, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 21218210/2015 z 10. novembra 2015 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v sume 7 247,36 eura na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012.

2. Žalovaný s poukazom na § 21 ods. 1 a § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“) svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca si uplatnil výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal, že ním uplatnené náklady boli skutočne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho zdanieľných príjmov. Poukázal na to, že faktúru, na základe ktorej je uplatňovaný daňový náklad pre daň z príjmov právnickej osoby, možno akceptovať len vtedy, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Žalobca nepreukázal, že predmetné práce a dodanie materiálu vykonali dodávatelia uvedení na faktúrach, pričom správca dane vykonaným dokazovaním u dodávateľov došiel k záveru, že predmetné práce a dodanie materiálu nevykonali dodávatelia uvedení na faktúrach.

3. Vo vzťahu k neuznanému výdavku na základe faktúry č. 11 vystavenej daňovým subjektom S. Č. AKON na sumu 3 650 eur žalovaný uviedol, že v konaní nebolo spochybnené vykonanie stavebných prác na rodinnom dome Liptovské Sliače, avšak žalobca nepreukázal, že tieto práce vykonal vo faktúre označený daňový subjekt (S. Č. AKON). Žalovaný poukázal na to, že S.Š. Č. AKON nepredložil správcovi dane svoje účtovníctvo za rok 2012, pričom vo svojej výpovedi S. Č. AKON uviedol, že pre žalobcu pracoval len na hale v Dlhej nad Oravou a nikde inde, a že o vystavenie faktúry za práce v Liptovských Sliačoch ho požiadal žalobca. Ani žalobca, ani daňový subjekt S. Č. AKON nevedeli uviesť mená osôb, ktoré mali vykonávať zateplňovacie práce, na základe čoho by mohol správca dane ďalej menované osoby vypočítať. Z evidencie daňového subjektu S. Č. AKON u správcu dane a z daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2012 je zrejmé, že uviedol príjmy vo výške 1 750 eur, z čoho vyplýva, že predmetnú faktúru nemal vo svojom účtovníctve zaúčtovanú a nebola ani súčasťou príjmov uvedených v daňovom priznaní.

4. Žalovaný k neuznaným výdavkom z faktúr č. 12, č. 13, č. 9/2012 a č. 8/2012 vystavených daňovým subjektom S. Č. ROAL HOUSSE uviedol, že bolo preukázané, že dodávateľ uvedený na faktúrach (S. Č. ROAL HOUSSE) fakturované práce nevykonal, nefakturoval, ani neprevzal finančné prostriedky. S. Č. ROAL HOUSSE vo výpovedi uviedol, že razítko dal otcovi (S. Č. AKON), faktúru vystavil jeho otec, predmetné práce vykonal jeho otec, práce neboli vykonávané subdodávateľsky, on ani nemal zamestnancov, platby v hotovosti prevzal jeho otec. Ani žalobca, ani daňový subjekt S. Č. ROAL HOUSSE nevedeli uviesť mená osôb, ktorí by vykonávali predmetné práce, na základe čoho by mohol správca dane menované osoby vypočítať. Žalovaný uviedol, že nebolo preukázané, že práce uvedené vo faktúrach vykonával S.Z. Č. AKON subdodávateľsky pre S. Č. ROAL HOUSSE. Vo vzťahu k predloženej fotokópii o pozastavení živnosti S. Č. AKON, na ktorú poukazoval žalobca, žalovaný uviedol, že v zmysle platnej legislatívy S. Č. AKON nemohol práce vykonávať v čase pozastavenia živnosti, či už subdodávateľsky alebo inak.

5. Žalovaný sa stotožnil aj so záverom správcu dane, ktorý neuznal ako výdavok predložené faktúry č. 19, č. 20, č. 28, č. 29 od dodávateľského subjektu S. Č.. Žalobca nepreukázal vykonanie prác a dodanie tovaru od S. Č.. Daňový subjekt S. Č. správcovi dane nepredložil účtovné doklady za rok 2012, napriek výzvam sa nedostavil na výsluch svedka a nepodarilo sa ho ani predviesť. Z daňových konaní vykonávaných inými zamestnancami správcu dane, ktorí spisali zápisnice o ústnom pojednávaní s S. Č., správca dane zistil, že S. Č. sa vyjadril, že práce pre neho vykonával Ľ. H. (ktorý je nekontaktný) a že predloží účtovné doklady, ktoré však nikdy nepredložil. Žalovaný uviedol, že žalobcom predložená fotografia lešenia nepreukazuje, kto je skutočným vlastníkom lešenia. Poukázal na to, že v účtovných výkazoch v roku 2012 S. Č.B. nevykazoval žiadny hmotný a nehmotný majetok, a teda nemohol majetok prenajímať ani ho predať. Tiež poukázal na to, že S. Č. nezamestnával žiadnych pracovníkov, nepodával prehľady na daň zo závislej činnosti.

6. Krajský súd v Žiline po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v súlade so zákonom, a preto žalobu zamietol. Krajský súd poukázal na to, že pokiaľ žalobca uplatnené náklady preukazoval faktúrami od dodávateľov S. Č. AKON, S. Č. ROAL HOUSSE, S. Č., bolo jeho povinnosťou preukázať, že k poskytnutiu plnení, ktoré boli fakturované, skutočne došlo, resp. že ich skutočne realizovali označené subjekty. Krajský súd dospel k záveru, že správca dane vykonal vo veci dokazovanie postačujúce pre riadne zistenie skutkového stavu, ktorý správne právne posúdil. Závery správcu dane sú ucelené, koherentné, racionálne a v súlade so zásadami logiky. Výkonaným dokazovaním (výsluchom svedkov, oboznámením úradných evidencií daňových subjektov, fotografií, faktúr, atď.) sa nepodarilo preukázať poskytnutie služieb, resp. dodanie tovarov podľa žalobcom predložených faktúr.

7. Podľa názoru krajského súdu nebola preukázaná súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom, t. j. výdavkom za vykonané stavebné práce (resp. dodané tovary) konkrétnymi dodávateľmi S. Č. AKON, S. Č. ROAL HOUSSE, S. Č.. Taktiež nebola splnená podmienka preukázateľnosti,

nakoľko žalobca nepreukázal, že práce deklarované spornými faktúrami pre neho vykonali dané subjekty.

8. K vyhodnoteniu svedeckých výpovedí krajský súd uviedol, že posúdenie svedeckých výpovedí nevybočilo z pravidiel o voľnom hodnotení dôkazov najmä v súvislosti so zásadou, ktorá vyžaduje pri hodnotení dôkazov prihliadať na vzájomné súvislosti, keď správca dane ani podporne z vlastných evidencií týkajúcich sa dodávateľských subjektov nemal preukázané tvrdenia žalobcu. Poukázal na to, že žalobca mal právo byť prítomný na týchto výsluchoch, o výsluchu svedkov bol riadne upovedomený, avšak toto svoje právo nevyužil. Správca dane podľa názoru krajského súdu náležite odôvodnil aj neúčelnosť ohliadky na mieste samom. Pri popretí vykonania prác dodávateľmi, bez znalosti identifikačných údajov konkrétnych zamestnancov dodávateľských subjektov resp. ich brigádnikov, ktorí mali podľa žalobcu práce vykonať, by ani ohliadkou nebolo možné verifikovať, či boli práce vykonané dodávateľmi a v akom rozsahu. Rovnako aj k fotografiám predloženým žalobcom, ktoré majú znázorňovať stavebné práce a osoby práce vykonávajúce, krajský súd uviedol, že bez znalosti identifikačných údajov daných osôb nemožno tieto predvolať a vypočítať k otázkam relevantným v daňovom konaní (t. j. v mene koho práce vykonali, aké konkrétne práce a v akom rozsahu boli vykonané atď.), čím tieto fotografie postrádajú preukazný charakter vo vzťahu k uplatnenému nároku.

9. Krajský súd poukázal na to, že žalobca má pri obchodno-záväzkových vzťahoch postupovať s dostatočnou starostlivosťou tak, aby on sám disponoval dostatočnými dôkazmi, ktorými by preukázal skutočný rozsah prác, ktoré mal prijať od označených dodávateľov práve preto, aby predišiel vzniknutej situácii, že samotní dodávatelia žiadnymi dôkazmi nedisponovali a na dôvažok dodanie aj popreli. Podľa krajského súdu mohol žalobca napríklad predložiť stavebný denník, ktorý je pri prácach v takom rozsahu, ako boli uvedené na jednotlivých faktúrach, obvyklé viesť. Svoje tvrdenie mohol byť spôsobilý preukázať označením svedkov, ktorí by potvrdili, akí konkrétni brigádnici pracovali na predmetných stavbách napr. v akom časovom období, na ktorej konkrétnej stavbe, a tým stotožniť aj rozsah fakturovaných prác následným výsluchom osôb.

10. Krajský súd uviedol, že opodstatneným spochybnením, že deklarované práce či tovary boli pre žalobcu vykonané, resp. dodané dodávateľmi uvedenými na faktúrach, došlo k presunu dôkazného bremena na žalobcu, ktorý toto dôkazné bremeno neunesol a nepreukázal relevantnými dôkazmi (ktorými bez ďalšieho nie sú faktúry a príjmové alebo výdavkové hotovostné doklady), že deklarované stavebné práce a tovary boli reálne zo strany uvedených subjektov pre žalobcu dodané.

11. Pokiaľ žalobca na svoju obranu označil rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011, krajský súd uviedol, že záver najvyššieho súdu vyslovený vo vzťahu k dôkaznému bremenu daňového orgánu neplynie len z existencie materiálneho plnenia, ale aj existencie faktúry s prílohami a podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Krajský súd poukázal na to, že v posudzovanom prípade absentuje takýto podrobný položkovitý opis druhu a ceny dodaných služieb, resp. tovarov, pričom citoval predmet fakturácie z jednotlivých faktúr. Faktúra č. 1/2012: „Fakturujeme Vám za zateplenie rodinného domu Liptovské Sliache.“, faktúra č. 03/2012: „Fakturujeme Vám za pokládku a pomocné práce na pokládke dlažby v pivničných priestoroch v bytovom dome SNP 1200 v Dolnom Kubíne.“, faktúra č. 04/2012: „Fakturujeme Vám za práce A.B. Technických služieb mesta Dolný Kubín.“, faktúra č. 09/2012: „Fakturujeme Vám za pomocné stavebné práce v Dolnom Kubíne pri kruhovom objazde, na budove obchodného domu a za pomocné práce pri zateplení, pomocné práce montáž lešenia, čistiace a upratovacie práce.“, faktúra č. 08/2012: „Fakturujeme Vám za pomocné a rekonštrukčné stavebné práce v bývalé ZŤS Martin, upratovanie, čistenie po stieraní vodou a škrabanie, drobné maliarske práce.“, faktúra č. 60/2012: „Fakturujem Vám za dodanie rôznych pomocných a kotviacich komponentov na lešenie.“, faktúra č. 61/2012: „Fakturujem Vám za predaj rámového oceľového lešenia podľa dodacieho listu 02/2012.“

12. Krajský súd dospel k záveru, že vo faktúrach ktoré žalobca predložil na preukázanie uplatnených výdavkov, absentuje podrobné vymedzenie, resp. položkovitý opis druhu a ceny služieb, pričom ide o

služby nezanedbateľného rozsahu a bez podrobnej špecifikácie je nemožné, aby správca dane vôbec mal možnosť (bez existencie ďalších relevantných dôkazov) reálne pristúpiť k zhodnoteniu, či došlo k dodaniu služieb, ak áno, v akom rozsahu, a či výdavok súvisí so zdaniteľným príjmom žalobcu.

13. K právnym záverom obsiahnutým v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 týkajúcim sa rozloženia dôkazného bremena pri uplatnení práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty krajský súd uviedol, že nie je oprávnená námietka žalobcu, že správca dane preniesol svoju vlastnú úlohu kontroly na zdaniteľnú osobu - žalobcu. Správca dane nepristúpil k neuznaniu deklarováných výdavkov len na základe vyhodnotenia dôkazov označených žalobcom, ale aj na základe vlastného zisťovania u dodávateľských subjektov. Vykonaným dokazovaním však neboli zistené také skutkové okolnosti, ktoré by mohol správca dane preveriť, a ktoré by viedli k objasneniu skutočnosti, aké konkrétne práce (rozsah, špecifikácia), v akom časovom horizonte, ktorými konkrétnymi osobami boli zrealizované.

14. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby najvyšší súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Namietal, že konštatované pochybnosti o dodaní stavebných prác od dodávateľov S. Č. AKON, S. Č. ROAL HOUSSE, S. Č. vznikli výlučne u dodávateľov sťažovateľa, pričom sťažovateľ nemôže zodpovedať za neunesenie dôkaznej povinnosti iného daňového subjektu. Žalovaný preto nesprávne pričítal sťažovateľovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

15. Sťažovateľ namietal nesprávne vyhodnotenie svedeckej výpovede subjektu S. Č. AKON k prácam fakturovaným faktúrou č. 11, keď podľa jeho tvrdenia práce vykonal v hale žalobcu v Dlhej nad Oravou. Sťažovateľ uviedol, že tieto práce nemohol vykonať v roku 2012, nakoľko zmluva o budúcej kúpe tejto haly bola sťažovateľom uzatvorená až v roku 2013. Z toho je zřejmé, že S. Č. AKON musel tieto práce v roku 2012 vykonať pre sťažovateľa na zateplňovaní rodinného domu v Liptovských Sliachoch, resp. ako subdodávateľ pre S. Č. ROAL HOUSSE na stavebných prácach v budove bývalej kaliarne v areáli ŽŤS. Aj z výpovede S. Č. ROAL HOUSSE zo 16. decembra 2014 (otázka č. 4 zápisnice) vyplýva, že práce v roku 2012 vykonával S. Č. AKON. Tiež z tejto výpovede vyplýva, že fakturované práce boli vykonané.

16. Sťažovateľ tiež namietal, že skutočnosť, že S. Č. nezaradil lešenie do svojho obchodného majetku, neznamena, že ako fyzická osoba reálne nevlastnil predmetné lešenie. Fyzické osoby podnikatelia sa môžu slobodne rozhodnúť, či určité hnutelné veci zaradia do svojho obchodného majetku. Navyše, ak správca dane uznal kúpu rámového lešenia (faktúra č. 26-61/2012), nebol dôvod neuznať prenájom tohto lešenia.

17. Sťažovateľ sa nestotožnil so záverom krajského súdu, že bolo jeho povinnosťou disponovať dostatočnými dôkazmi na preukázanie rozsahu prác (okrem iného aj možnosťou predložiť stavebný denník). Podľa zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov vedie stavebný denník stavbyvedúci a nie sťažovateľ. Stavebný denník sa odovzdáva generálnemu dodávateľovi, ktorým nebol sťažovateľ. Tiež nemožno zo stavebného denníka zistiť, kto práce vykonal, ale len druh vykonaných prác.

18. Podľa sťažovateľa je na prejednávany prípad potrebné aplikovať závery vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011 a rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, a to bez ohľadu na to, či sa v nich posudzovala daň z pridanej hodnoty alebo daň z príjmov. V oboch prípadoch sa priebeh daňovej kontroly riadi zákonom 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“) obsahujúcim aj ustanovenia o dokazovaní a rozložení dôkazného bremena. Sťažovateľ tiež uviedol, že predmetné faktúry boli dostatočne konkrétne a bol v nich označený druh vykonaných prác.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).

20. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012, keď daňové orgány dospeli k záveru, že sťažovateľ si uplatnil výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami, nakoľko nebolo nepreukázané dodanie dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Jednotlivé obchodné prípady, ktoré boli predmetom tohto konania, a ich právne posúdenie zo strany žalovaného najvyšší súd stručne popísal v bodoch 2 až 5 tohto rozsudku, pričom je potrebné uviesť, že odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného obsahuje detailnejší opis zistených skutočností a záverov, ktoré z nich žalovaný vyvodil.

21. Podľa ustanovenia § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

22. Podľa ustanovenia § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

23. Podľa ustanovenia § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

24. Podľa ustanovenia § 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.

25. Podľa ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

26. Podľa ustanovenia § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

27. Podľa ustanovenia § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

28. Podľa ustanovenia § 63 ods. 1 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci

zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

29. Podľa ustanovenia § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

30. Podľa ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. daňovým výdavkom je 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.

31. Podľa ustanovenia § 21 ods. 1 prvá časť vety zákona č. 595/2003 Z.z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

32. Najvyšší súd v prejednávanej veci v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona č. 595/2003 Z.z., musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je samozrejme viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukázateľnosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie dodávateľmi uvedenými na faktúrach a sťažovateľ svoje tvrdenie nepreukázal.

33. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa najvyšší súd uvádza, že sťažovateľ nesprávne interpretuje závery napadnutého rozsudku, keď konštatuje, že pochybnosti o dodaní stavebných prác vznikli výlučne u dodávateľov sťažovateľa, pričom má sťažovateľ za to, že nenesie zodpovedať za dôkaznú povinnosť iného daňového subjektu. Najvyšší súd k tomu uvádza, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na uznanie určitého výdavku na základe ním predložených faktúr, musí byť potom schopný preukázať, že obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované na predložených faktúrach, v prejednanom prípade teda musí preukázať, že fakturované služby boli skutočne vykonané dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Skutočnosť, že v prejednávanej veci bolo relevantne spochybnené dodanie tovarov a služieb práve od deklarovaných dodávateľov, nemožno interpretovať tak, že dôkazné bremeno neunesli títo dodávatelia sťažovateľa a sťažovateľ za to nezodpovedá. Dodanie tovarov a služieb od konkrétnych dodávateľov deklaroval sám sťažovateľ a na ňom teda spočívalo bremeno deklarovanú transakciu aj reálne preukázať. Samotným predložením faktúry nie je vyčerpaná dôkazná povinnosť daňovníka, nakoľko nemožno prijať iný záver ako ten, že samotná faktúra bez ďalších podporných dôkazov nemôže relevantne preukázať výdavok na účely správneho zistenia dane z príjmov. V prejednávanej veci správca dane svoje úlohy vyplývajúce mu z citovaných právnych noriem splnil a vo veci sám vykonával dokazovanie za účelom čo najpresnejšieho zistenia skutkového stavu, pričom zhromaždené dôkazy následne starostlivo vyhodnotil.

34. Z preskúmaného rozhodnutia žalovaného pritom vyplýva, ktoré všetky dôkazy boli v konaní získané, ako ich správny orgán vzájomne vyhodnotil a k akým skutkovým záverom a z nich vyplývajúcim právnym záverom dospel. Podľa názoru najvyššieho súdu preto rozhodnutie žalovaného spĺňa zákonné požiadavky v zmysle § 63 ods. 1 a 5 daňového poriadku. Najvyšší súd nezistil žiadnu nelogickú či nezákonnú úvahu žalovaného, ktorú žalovaný vyvodzoval z informácií zhromaždených v priebehu daňovej kontroly a ktoré tvorili skutkový základ pre skutkové a právne závery žalovaného.

35. Najvyšší súd uvádza, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového

subjektu - sťažovateľa, ktorý uplatňuje určitú obchodnú transakciu ako daňový výdavok; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak správca dane preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

36. Pokiaľ samotný dodávateľia tvrdia, že k dodaniu fakturovaných služieb nedošlo, resp. že dodanie neuskutočnil dodávateľ uvedený na faktúre, správca dane nemôže a nesmie považovať deklarovanú obchodnú transakciu za preukázanú a je potom na daňovom subjekte, ktorý obchodnú transakciu deklaruje (v našom prípade na sťažovateľovi), aby svoje tvrdenia - predložené faktúry - podložil aj inými dôkazmi a relevantne vyvrátil zistenia správcu dane. Najvyšší súd tiež poukazuje na to, že správca dane (ako aj žalovaný) neopieral svoje závery o nepreukaznosti deklarovaných výdavkov len o výpovede deklarovaných dodávateľov žalobcu, ale tieto vyhodnocoval v súvislosti s ďalšími zisteniami, akými boli nepredloženie účtovnej evidencie, daňové priznanie, z ktorého jednoznačne na základe uvedených príjmov vyplýva, že sporná faktúra nemohla byť zaúčtovaná v účtovníctve dodávateľa a nebola súčasťou jeho príjmov, chýbajúca identifikácia osôb, ktoré mali predmetné práce vykonať (aby ich mohol správca dane vypočítať). Všetky tieto zistenia vo vzájomnej súvislosti relevantne spochybnili, že sťažovateľom deklarované práce boli vykonané dodávateľmi uvedenými na ním predložených faktúrach a sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal opak a žiadnymi dôkazmi nepodložil fakturované obchodné transakcie.

37. K tvrdeniu sťažovateľa, že odpoveď S. Č. ROAL HOUSSE na otázku č. 4 v zápisnici zo 16. decembra 2014 má preukazovať, že práce v roku 2012 vykonával S. Č. AKON, najvyšší súd uvádza, že otázka č. 4 sa týka faktúr č. 12, č. 13, č. 8/2012 a č. 9/2012, podľa ktorých mal byť dodávateľom S. Č. ROAL HOUSSE a ten vo svojej odpovedi uviedol, že práce nevykonal on, ale jeho otec. Z tejto výpovede teda vyplýva, že fakturované práce neboli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach. Najvyšší súd tiež uvádza, že odpoveď, že práce podľa faktúr č. 12, č. 13, č. 8/2012 a č. 9/2012 vykonával S. Č. AKON, nemožno interpretovať tak, že v roku 2012 vykonával S. Č. AKON pre sťažovateľa aj práce na základe faktúry č. 11. Túto skutočnosť tiež poprel samotný S. Č. AKON.

38. Pokiaľ v súvislosti s dôkazným bremenom sťažovateľ tvrdil, že na prejednávany prípad je potrebné aplikovať závery vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011 a rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, aj keď sa týkajú dane z pridanej hodnoty, najvyšší súd uvádza, že krajský súd neodmietol závery vyslovené v uvedených rozhodnutiach aplikovať z dôvodu, že sa týkajú dane z pridanej hodnoty. Krajský súd sa v zmysle názorov vyslovených v uvedených rozhodnutiach podrobne vysporiadal s rozložením dôkazného bremena a s jeho unesením zo strany sťažovateľa a následne poukázal na konkrétne okolnosti prejednávané veci vyslovil svoj záver.

39. K námietke sťažovateľa, že správca dane uznal kúpu rámového lešenia na základe faktúry č. 26-61/2012, a preto nebol dôvod neuznať prenájom tohto lešenia, najvyšší súd poukazuje na to, že s uvedeným tvrdením sa vysporiadal žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia, keď uviedol, že predmetná faktúra č. 26 ani nebola správcom dane vyhodnocovaná, nakoľko nebola zaúčtovaná na nákladovom účte sťažovateľa, čím neovplyvnila základ dane. Preto nemožno súhlasiť so záverom sťažovateľa, že správca dane uznal kúpu rámového lešenia na základe faktúry č. 26. K záverom sťažovateľa, že skutočnosť, že S. Č. nezaradil lešenie do svojho obchodného majetku, neznamená, že ako fyzická osoba reálne nevlastnil predmetné lešenie, najvyšší súd uvádza, že dodávateľom na faktúre je fyzická osoba podnikateľ a nie fyzická osoba.

40. K predloženiu stavebného denníka potrebuje najvyšší súd uviesť, že krajský súd uviedol takúto možnosť ako príklad dôkazného prostriedku, ktorým by sťažovateľ eventuálne mohol podporiť svoje tvrdenia. Krajský súd však neuvádzal, že by bolo povinnosťou sťažovateľa viesť stavebný denník, a teda

mu neprisudzoval povinnosť, ktorá mu zo zákona neprináleží. Argumentácia sťažovateľa, že stavebný denník vedie stavbyvedúci, preto nijako nespochybňuje záver, že stavebný denník by mohol byť jedným z dôkazných prostriedkov, nakoľko z ustanovenia § 24 ods. 4 daňového poriadku jasne vyplýva, že dôkazom môže byť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

41. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania, ktoré mu predchádzalo, v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti, dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol. Kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú preto kasačný súd podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

42. O trovách kasačného konania rozhodol najvyšší súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že sťažovateľovi právo na ich náhradu nepriznal, nakoľko v tomto konaní nemal úspech (§ 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) a u žalovaného nezistil existenciu zákonného dôvodu na ich priznanie (§ 168 Správneho súdneho poriadku).

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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