

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/15/2017
Identifikačné číslo spisu: 3015200883
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200883.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Ján Karak, Komenského 345/9, Dolné Věstenice, IČO: 33 787 638, právne zastúpeného JUDr. Jozefom Námešným, advokátom, Nábřežie sv. Cyrila 47, Prievidza, proti pôvodnému žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21071263/2015 zo dňa 23. októbra 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/128/2015-160 zo dňa 23. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobca) proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/128/2015-160 zo dňa 23. novembra 2016 z a m i e t a.
Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21071263/2015 zo dňa 23. októbra 2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len správca dane) č. 20570931/2015 zo dňa 27.7.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 vo výške 12.041,43 € a znížil daňovú stratu za zdaňovacie obdobie 2012 zo sumy 1.794,02 € na sumu 0,00 €, keď správca dane neuznal výdavky žalobcu na úhradu faktúr č. 28012012/KA, 03022012/KA, 29062012/KA, 28092012/KA, 31082012/KA, 15102012/KA a 02102012/KA vystavené spoločnosťou MAJLES, s.r.o v období od 28.1.2012 do 2.10.2012 ako daňové výdavky v celkovej sume 65.169,97 €. Dôvodom neuznania týchto výdavkov bolo nepreukázanie ich vynaloženia na daňové účely, pretože správca dane nadobudol pochybnosti o dodaní stavebných prác fakturovaným dodávateľom.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že medzi účastníkmi konania zostala spornou otázkou, či spoločnosť MAJLES, s.r.o. bola aj skutočným dodávateľom stavebných prác pre žalobcu podľa sporných dodávateľských faktúr. Pochybností žalovaného a správcu dane o existencii obchodnoprávneho vzťahu medzi uvedenými subjektmi vychádzali z faktu, že žalobca nepreukázal

žiadnym relevantným spôsobom skutočné a reálne poskytnutie služieb spoločnosťou MAJLES, s.r.o., ktoré by odôvodňovali spornú fakturáciu. Na preukázanie oprávnenosti fakturovaných prác ako nákladovej položky žalobca predložil správcovi dane jedine sporné dodávateľské faktúry spoločnosti MAJLES, s.r.o. s dokladmi o ich úhrade. Za účelom preverenia materiálnej podstaty tejto obchodnej spolupráce správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie. Obstaranými dôkaznými prostriedkami bolo zistené, že dodávateľská spoločnosť MAJLES, s.r.o. v rozhodnom období nemala žiadnych zamestnancov a nedisponovala dôkazmi o tom, že by fakturované plnenia zabezpečila cez tretie osoby (subdodávateľský). Žiaden vo veci vypočúvaný svedok, ktorý mal niečo do činenia so zákazkami, na ktorých sa mala subdodávateľský podieľať spoločnosť MAJLES, s.r.o., vrátane bývalých zamestnancov žalobcu nepotvrdil, že by pre spoločnosť MAJLES, s.r.o. vykonával prácu alebo, že by ju poznal alebo, že by sa táto spoločnosť zúčastnila na plnení zákaziek pre žalobcových odberateľov. Svedkovia zhodne potvrdili, že im meno spoločnosti MAJLES, s.r.o. a jej konateľa p. Fraňa nič nehovorí. Žalobca neposkytol žiaden dôkaz a ani správca dane aj napriek vykonanému dokazovaniu nezistil, kto v skutočnosti, ktoré osoby reálne vykonali práce, ktoré spoločnosť MAJLES, s.r.o. fakturovala žalobcu. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí stavebných prác spoločnosťou MAJLES, s.r.o. nemožno považovať sporné faktúry za presvedčivý dôkazný prostriedok, že spoločnosť MAJLES, s.r.o. vykonala stavebné práce v zmysle sporných faktúr.

3. Faktúra, resp. doklad o jej úhrade predstavuje vierohodný dôkazný prostriedok o vykonanom obchode, len ak zodpovedá skutočnosti. Samotné faktúry s ďalšími písomnými dokladmi sú len formálnou a nie postačujúcou podmienkou pre uznanie výdavkov ako nákladovej položky, pokiaľ nie sú odrazom reálneho, materiálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, resp. predstierať zaplatenie vystavených faktúr hotovostným spôsobom. Je preto potrebné, aby tieto doklady boli v súlade so skutočnosťou. Ak daňové a účtovné doklady neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcu na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na uplatnenie daňového nákladu. Preto je základnou povinnosťou žalobcu preukázať, že ich vynaložil v súvislosti so stavebnými prácami skutočne poskytnutými fakturovaným dodávateľom. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybni deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné považovať vynaložené prostriedky za oprávnený daňový náklad a priznať nárok na ich odpočítanie od daňových príjmov.

4. Počas ústneho pojednávania uskutočneného dňa 20.1.2015 a 28.1.2015 svedok Milan Fraňo, konateľ spoločnosti MAJLES, s.r.o. uviedol, že bol jej spoločníkom od momentu založenia. Spoločnosť od roku 2013 nevlastní žiaden hnutelný alebo nehnuteľný majetok. V minulosti zamestnávala zamestnancov, aktuálne už ale nie. Meno firemnej účtovníčky nepozná. Spoločnosť nevyvíja žiadnu činnosť. V rokoch 2011 a 2012 pracovali pre žalobcu. Iných odberateľov si nepamätá. Z dodávateľov si pamätal jedine spoločnosť TIBSTAV, s.r.o., ale zase nevedel uviesť, na akej zákazke spolupracovali. Tiež nevedel, či spoločnosť MAJLES, s.r.o. viedla jednoduché alebo podvojné účtovníctvo. V čase konateľstva p. Švančaru tento podpisoval faktúry a doklady. Nevie o žiadnych okolnostiach, pre ktoré by nemal byť konateľom. Spoločnosť riadne podávala daňové priznania k dani z príjmu fyzických osôb a DPH. So žalobcom sa po prvýkrát stretli pri zateplňovaní činžiaku v Bánovciach nad Bebravou, kde sa ho spýtal, či má pre nich nejakú robotu.5 Spolupracovali na zákazkách v Ilave a vo Věsteniciach. V roku 2012 mala spoločnosť asi 5 zamestnancov na dohodu, s ktorými robil vždy, keď spoločnosť robila pre žalobcu. Spoločnosť MAJLES, s.r.o. zabezpečovala a fakturovala len práce a žalobca zase zabezpečoval materiál. K fakturácii uviedol, že faktúru vystavoval neskôr, lebo čakal na peniaze, až keď ich dostal, vtedy dával faktúru. Konateľom je od 20.2.2012 pred týmto dátumom vystavoval doklady na základe plnej moci od konateľa Švančaru, ktorú i napriek výzve správcu dane nepredložil. Časový nesúlad spárovaných faktúr vysvetľoval chybou účtovníčky. Požadované účtovné doklady však počas daňovej kontroly nepredložil.

5. Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Komplexné dôkazy žalobcu uvedené vyššie - jednotlivo a najmä vo vzájomných súvislostiach preukazujú, že nákup stavebných prác od spoločnosti MAJLES, s.r.o. bolo reálne plnenie. Preto žalovaný aj krajský súd vážne

pochybil, keď účelovo tvrdí, že žalobcovi absentuje akýkoľvek relevantný dôkaz.

6. Uviedol, že prijaté a uhradené faktúry - od spoločnosti MAJLES, s.r.o. Faktúra je základným hmotným dôkazom a jej prípadná absencia by bol významný dôkaz pre správcu dane. Opačne to logicky znamená, že ak faktúra existuje, potom musí byť rovnako významným dôkazom pre žalobcu. V zmysle § 32 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve je faktúra preukázateľná, ak skutočnosť ňou deklarovaná, je preukázaná aj obsahom iných dokumentov a skutočností. Podotýkame, že faktúra nie je jediný dôkaz žalobcu, a jej súlad so skutočnosťou potvrdzujú aj ďalšie nižšie uvedené dôkazy. Žalobca predmetné faktúry riadne uhradil. Uhradenie je jedným z najvýznamnejších dôkazov o ekonomickej realite predmetného plnenia. Na podporu tejto úvahy žalobca príkladom uvádza, že podmienka zaplatenia je aj v zákone č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (§ 17 ods. 19), ako tlak zákonodarcu na to, že ide o reálne plnenia, vychádzajúc z jednoduchšej a zrozumiteľnej logiky, že kupujúci by nezaplátil, ak by mu predávajúci nič nedodal.

7. Zaúčtovanie nákupu a zaplatenia - podľa § 2 zákona o účtovníctve sú, okrem iného, predmetom účtovníctva aj príjmy a výdavky podnikateľa. Žalobca predmetné faktúry od dodávateľa MAJLES, s.r.o., ako aj ich finančnú úhradu (výdavky) riadne zaúčtoval. Tento dôkaz je podporený aj dôkazom o ďalšom predaji, lebo predmetný nákup žalobca ďalej predal a príjem z predaja tiež riadne zaúčtoval. Teda žalobca si riadne splnil povinnosť podľa zákona o účtovníctve - zaúčtoval výdavky aj príjmy a tieto riadne priznal v daňovom priznaní.

8. Výpoveď svedka - vypočutý svedok Milan Fraňo, konateľ spoločnosti MAJLES, s.r.o. potvrdil, že v roku 2012 pracovali pre žalobcu (bod 11 a 12 rozsudku). Výpoveď svedka je ako druh dôkazu v daňovom dokazovaní často používaný ako dostatočný dôkaz v prospech správcu dane. Opačne to logicky znamená, že výpoveď svedka, musí byť rovnako významným dôkazom pre žalobcu, a to najmä v situácii, že výpoveď je súladná s ďalšími dôkazmi žalobcu.

9. V uvedenej veci je podľa žalobcu najpodstatnejšia skutočnosť, že ide o duplicitné zdanenie tej istej sumy v rozpore so zámerom zákona. Prijaté výdavkové faktúry od dodávateľa MAJLES, s.r.o. majú protipoložku v príjmoch, lebo bol následne vyfakturované odberateľom - najmä spoločnosti ContiTech Vibration Control Slovakia s.r.o. (strana 8 rozsudku). Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov je daňovým výdavkom taký výdavok, ktorý bol vynaložený v príčinnej súvislosti s dosiahnutím zdaniteľných príjmov. Prijaté výdavkové faktúry od spoločnosti MAJLES s.r.o. sú riadnym daňovým výdavkom, lebo boli vynaložené na dosiahnutie zdaniteľných príjmov. Podľa § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov je základom dane výsledok hospodárenia - teda rozdiel medzi príjmami a výdavkami. Podľa § 17 ods. 3 písm. c) zákona o dani z príjmov do základu dane sa nezahŕňa - suma, ktorá už bola u toho istého daňovníka zdanená podľa tohto zákona. Žalobca namietá, že žalovaný svojím postupom duplícite zdaňuje sumu 61 117 eur - lebo jedenkrát je táto suma už v príjmoch, ktoré boli riadne zaúčtované a priznané v daňovom priznaní žalobcu, a druhýkrát ju do základu dane zahrnul žalovaný neuznaním vo výdavkoch vo svojom rozhodnutí. Žalobca sa sťažuje, že krajský súd sa touto zásadnou námietkou ani len nezaoberal a úplne ju prehliadol, preto je jeho rozhodnutie arbitrárne. Žalobca je nútený opätovne konštatovať, že krajský súd zmaril ústavné právo žalobcu na súdnu ochranu. Zámerom zákona o dani z príjmov je zdaniť rozdiel medzi príjmami a výdavkami (§17 ods. 1 písm. b/), preto zákon obsahuje spravodlivé pravidlo zamedzujúce zdaneniu sumy už raz zdanenej (§17 ods. 3 písm. c/). Duplicitné dorubenie hmotnej dane teda nie je zámerom zákona a rozhodnutie žalovaného je proti tomuto zámeru zákona, inak by tam ustanovenie § 17 ods. 3 písm. c) nebolo. Duplicitne dorubenie hmotnej dane preto nemôže byť chápané ako akási sankcia, lebo sankčný systém definuje zákon na inom mieste - v ustanoveniach § 154 až 157 daňového poriadku a § 38 zákona o účtovníctve za presne pomenované správne delikty. Navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutia správcu dane a žalovaného zruší.

10. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 09.02.2017 ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že žalobca mal preukázať, že jeho výdavky boli uplatnené v súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov. Bol povinný na daňové účely preukázať správcovi dane relevantnými dôkazmi opodstatnenosť uplatnenia týchto daňových výdavkov. V prípade faktúr, ktoré mala vystaviť spoločnosť MAJLES s r.o. bolo sporným, či žalobca v súlade s ustanovením § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov na daňové účely dostatočne preukázal, že výdavky uplatnené na základe sporných faktúr za vykonané práce mu boli aj reálne poskytnuté a to spoločnosťou MAJLES s.r.o. Správca dane nespochybnil vykonanie fakturovaných prác, ale žalobca nepreukázal, že fakturované

práce vykonala spoločnosť MAJLES s.r.o. Správca dane zistil v priebehu daňovej kontroly viaceré nezrovnalosti, napr. objednávky na práce boli vypracované a objednané odberateľmi neskôr, ako boli podľa dodávateľských faktúr od spoločnosti MAJLES s.r.o. fakturované práce realizované, žalobca nevedel uviesť meno ani jednej osoby, ktorá pre neho mala fakturované práce vykonávať skoro celý rok 2012 a napriek opakovaným výzvam správcu dane okrem čestného prehlásenia Milana Fraňa nepredložil žiadne iné dôkazy, nezúčastnil sa vypočutia viacerých svedkov napriek tomu, že o ich vypočutí bol informovaný. Rovnako svedok Milan Fraňo, ktorý bol od 20.02.2012 konateľom uvedenej spoločnosti nevedel uviesť meno ani jednej osoby, ktorá práce vykonávala. Raz sa vo svedeckej výpovedi vyjadril, že pre neho pracovala spoločnosť LIBSTAV s.r.o. Bošany, na druhom mieste tvrdí, že práce realizoval svojimi pracovníkmi na dohodu, pritom v Sociálnej poisťovni nemal pred dátumom 01.10.2012 zaregistrovaného žiadneho zamestnanca a faktúry spoločnosti MAJLES s.r.o. boli vystavené najmä pred týmto dátumom. Milan Fraňo napriek tomu, že bol konateľom uvedenej spoločnosti nevedel, či spoločnosť viedla jednoduché alebo podvojnú účtovníctvo, nevedel uviesť meno účtovníčky. Menovaný potvrdil, že práce boli vykonané, žiadne dôkazy k svojmu tvrdeniu nepredložil, napriek prísľubu, že predloží správcovi dane účtovníctvo, toto predložené nebolo.

11. Správca dane nespochybňoval výnosy, ktoré žalobca realizoval, tie mu plne ponechal. Nemožné teda jednostranne tvrdiť, že došlo k dvojitému zdaneniu, bolo na žalobcovi, aby spoľahlivo a presvedčivo správcovi dane preukázal, že výdavková časť jeho účtovníctva sa skladá z položiek, ktoré zodpovedajú skutočnému právnomu obsahu podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, pričom ako vyplýva z predloženého spisového materiálu, správca dane mal snahu preveriť účtovníctvo dodávateľa a vypočúť osoby, ktoré mohli poskytnúť informácie týkajúce sa sporných faktúr.

12. S poukazom na vyššie uvedené zistené skutočnosti sa žalovaný teda naďalej pridrižiava v plnom rozsahu svojho právneho názoru, pretože žalobca hodnoverným spôsobom nepreukázal, že rozhodnutie správcu dane, ako aj žalobou napadnuté rozhodnutie je nezákonné, resp. došlo k takému pochybeniu pri ich vydávaní, ktoré by zakladalo dôvod pre ich zmenu alebo zrušenie. Žalovaný dostatočným spôsobom odôvodnil svoje rozhodnutie, uviedol všetky zistené skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia, vecne sa vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uviedol, aké úvahy ovplyvnili jeho rozhodovanie, ako aj právne predpisy, na základe ktorých rozhodol.

13. Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhoval, aby Najvyšší súd SR ako kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol ako nedôvodnú.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), 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 SSP).

15. Kasačný senát sa oboznámil s obsahom spisu a zistil, že predmetom sporu o zákonnosť je právny problém, vyskytujúci sa spravidla v prípade dodávania stavebných prác, keď na základe šetrenia správcu dane vzniknú pochybnosti o skutočnom dodávateľovi stavebných prác, ktorý je uvedený v účtovníctve daňového subjektu. Je potrebné zdôrazniť, že správna prax daňových orgánov je založená na prísne formálnom prístupe vyplývajúcom z výkladu ust. § 2 písm. i/ zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom 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. Napriek tomu, že je zrejmé, že daňový subjekt určité esenciálne náklady vynaložiť musel, na tieto náklady daňové orgány neprihliadajú, keďže nezodpovedajú účtovnému stavu. Platná právna úprava neumožňuje daňovému subjektu prejsť do právneho režimu určenia dane podľa pomôcok v prípade tzv. esenciálnych nákladov, ktoré síce vznikli, ale nie sú správne účtovne zaevidované. Daňový subjekt nemá v týchto prípadoch možnosť prejsť do režimu určenia dane podľa pomôcok. Podľa § 48 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnúť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. V danom prípade však daň podľa pomôcok určovaná nebola. Kasačný súd konštatuje, že pri preskúmaní veci nezistil rozpor so zákonom.

16. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467

ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania, keďže v konaní nebol úspešný.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.