



R O Z S U D O K
V M E N E S L O V E N S K E J R E P U B L I K Y

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej PhD., v právnej veci žalobkyne: V., nar. X., bytom V., zast: *JUDr. J., advokátom*, so sídlom AK H., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutí** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 09. septembra 2008 č. k. 13S 13/2008-49, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 09. septembra 2008 č. k. 13S 13/2008-49 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Rozhodnutím č. : I/226/9475-69753/2007/990526-r zo dňa 10. septembra 2007 žalovaný ako odvolací orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „*zák. č. 511/1992 Zb.*“) v daňovom konaní potvrdil odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prievidza č. 675/230/36199/07/Hrd z 31.05.2007, ktorým bol vyrubený rozdiel žalobcovi na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 vo výške 311.035,-- Sk.

Toto svoje rozhodnutie odôvodnil žalovaný tím, že žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno a daňový výdavok si uplatnila v rozpore s § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 366/1999 Z.z.“).

Ďalej žalovaný konkrétne uviedol, že žalobkyňa podnikala s vypomáhajúcou osobou (manžel V.), a z toho dôvodu v daňovom priznaní vykázala podiel svojich príjmov za rok 2001 v sume 5.249.848,- Sk, podiel výdavkov v sume 4.652.718,- Sk a základ dane v sume 597.130,- Sk.

Daňové výdavky súvisiace s opravou plechovej strechy v sume 399.846,- Sk a opravou podláh a vodoinštaláciou v sume 236.060,-Sk preukazovala žalobkyňa faktúrami č. 2811/01 a č. 0312/01 vystavenými od dodávateľa B. spol. s r.o. D..

Správca dane za účelom zistenia skutkového stavu vykonal výpoveď P., ktorý je konateľom spoločnosti B. spol. s r.o. P. sa vyjadril, že uvedené faktúry on a ani spoločnosti B. spol. s r.o. nevystavil a nikomu na ich vystavenie nedal plnú moc. Navyše podpisy na ostatných dokladoch nie sú jeho. Spoločnosť nemala zamestnancov, sídlo spoločnosti bolo u neho doma. Sám si prenajímal nákladné auto na prevoz starého železa, ktoré vykupoval. Nespomínal si, či spolupracoval so žalobkyňou na zákazkách, a nevie, či ju vôbec pozná.

Zástupca žalobkyne sa v daňovom konaní vyjadril, že v prípade uvedených faktúr jednal výhradne manžel daňovníčky p. V., ktorý sa kontaktoval na p. H., vysvetlil si s ním záležitosti prebehnutého obchodu a p. H. ústne potvrdil, že práce deklarované na sporných faktúrach boli uskutočnené. V. si však nepamätal, ako dlho trvali práce vykonávané danou spoločnosťou, nemá mená zamestnancov spoločnosti, ktorí sa zúčastnili na oprave a neviduje mená zamestnancov iných firiem. Napriek tomu, že zástupca žalobkyne požiadal správcu dane o stanovenie lehoty na doloženie svedeckej výpovede p. H., po jej stanovení svedecká výpoveď nebola predložená.

Zo znaleckého posudku znalca z odboru písomoznalectva JUDr. I. vyplýva, že podpisy na faktúre č. 2811/01 a dokladoch preukazujúcich úhradu faktúr zo dňa 5.12.2001 a 10.12.2001 patrí jednoznačne p. H., podpisy na faktúre č. 0312/01 a na protokole o odovzdaní a prevzatí diela sú podľa neho neurčité. Aj skutočnosť, že p. H. časť sporných

dokladov podpísal podľa žalovaného nepreukazuje, že faktúry ako konateľ spoločnosti vystavil a spoločnosť fakturované práce vykonala.

Preto žalovaný podľa § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 24 ods. 1 zák. č. 366/1999 Z.z. uvedené výdavky neuznal.

Ďalej k výdavkom týkajúcich sa zostatkovej ceny vozidla Renault 340 Ti Major v sume 229.000,- Sk a plechového skladu v sume 39.675,- Sk správca dane konštatoval, že žalobkyňa predmetné vozidlo odpredala za sumu (bez DPH) 294 313,- Sk a plechový sklad spolu s ostatným majetkom za sumu 42.450,- Sk, avšak v roku 2001 bola z tejto sumy uhradená a do základu dane zahrnutá iba suma 4.313,- Sk. Zvyšok sumy fakturovanej žalobkyňou predstavoval pohľadávku voči odberateľovi. Správca dane s poukazom na ustanovenie § 24 ods. 2 písm. b) zák. č. 366/1999 Z.z. zo zostatkovej ceny vozidla uznal v daňových výdavkoch len sumu 4.313,- Sk a o zvyšok tejto ceny v sume 224.687,- Sk (229.000 – 4.313) znížil daňové výdavky.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Trenčíne žalobu zo dňa 23.10.2007.

Krajský súd v Trenčíne ako súd prvého stupňa po preskúmaní zákonnosti rozhodnutia ako aj postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Svoj rozsudok s odkazom na ust. § 29 zák. 511/1992 Zb. a na ust. § 5 a 24 zák. č. 366/1999 Z.z. odôvodnil tým, že žalobkyňa ako daňovník svoju povinnosť hodnoverným spôsobom preukázať, že stavebné práce – oprava plechovej strechy a oprava podláh a vodoinštalácie – za ktoré zaplatila sumu 635.906, – Sk, vykonala spoločnosť B., s.r.o., či už vlastnými zamestnancami alebo dodávateľským spôsobom, nespĺnila a tiež nepreukázala, že za uvedené práce bolo označenej spoločnosti skutočne zaplatené na základe spoločnosťou B., spol. s r.o. vystavených faktúr č. 0312/01 zo dňa 3. decembra 2001 a č. 2811/01 zo dňa 28. novembra 2001.

Žalobkyňou predložené doklady sú podľa krajského súdu použiteľné v súlade so zákonom iba vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda

sú hodnoverné a vystavil ich ten, kto ich vystaviť mal a za plnenia, ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nestačí, aby bola splnená táto zákonná povinnosť formálne tým, že je uvedená na daňovom doklade.

Krajský súd tiež poukázal na to, že vykonanou daňovou kontrolou u žalobcu a šetreniami v daňovom konaní bolo Správcom dane ako aj samotným žalovaným spochybnené uskutočnenie stavebných prác spoločnosťou B., spol. s r.o. spočívajúcich v oprave plechovej strechy, opravy podláh a vodoinštalácie. Krajský súd hodnotil vykonané dôkazy (obsah administratívneho spisu, rozhodnutie prvostupňového orgánu a žalovaného, obsah žaloby žalobcu a vyjadrenie žalovaného, ako aj výpovede účastníkov konania na pojednávaní) v zmysle zásady zakotvenej v § 138 O.s.p., pričom sa stotožnil s dôvodmi uvedenými v napadnutom rozhodnutí.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 28. októbra 2008 (č.l. 58) proti rozsudku prvostupňového súdu sa žalobkyňa nestotožnila argumentáciu krajského súdu, že nepreukázala, tzn. neuniesla dôkazné bremeno, že spoločnosť B. spol. s r.o. jej poskytla reálne plnenie vo forme vykonania konkrétnych stavebných prác.

Podľa názoru žalobkyne preskúmanie skutočného stavu je základným predpokladom pre riadny výkon daňovej kontroly a súčasne pre objektívne posudzovanie reálnosti vynaložených daňových výdavkov za dodané stavebné práce. Avšak žalovaný si vôbec neoveril, či vykonané práce, tzn. dielo sa skutočne nachádza v jej objekte, a naopak si osvojil nekriticky nepravdivé tvrdenia dodávateľa stavebných prác – spoločnosti B. s.r.o., resp. jeho konateľa p. H., ktorý navyše bol trestne stíhaný za trestný čin skrátenia dane podľa § 148 ods. 1 a 4 Trestného zákona a odsúdený Okresným súdom v Prievidzi.

Žalobkyňa ďalej namietala tú skutočnosť, že daňovom konaní prostredníctvom znaleckého posudku znalca z odboru písomznanectva jednoznačne preukázala, že P. daňový úrad pri vykonávaní daňovej kontroly oklamal, lebo jeho tvrdenia, že on žiadne účtovné doklady vo vzťahu ku mne posudzovanej veci nevystavoval a nepodpisoval, boli vyvrátené.

Podľa žalobkyne aj miera preukázania skutočného vynaloženia daňových výdavkov má svoje medze, zákonné vymedzenie, pretože inak by uznanie daňových výdavkov bolo skutočne na svojvôli daňového úradu. Preto potom nastala situácia, kedy žalobkyňa,

ako osoba, ktorá za tieto práce zaplatila som postavená do pozície prakticky nerealizovateľného nositeľa dôkazného bremena dokazovať porušovateľovi daňového zákona, že tento zákon porušil práve on, aby som obhájila opodstatnenosť svojho daňového výdavku.

Takisto žalobkyňa zdôraznila, že je pre ňu neprijateľné, aby realnosť dodania stavebných prác preukazovala označením mien konkrétnych osôb, ktoré práce vykonávali, a to nielen preto, že tieto osoby neboli vo vzťahu k nej v žiadnom právnom, ani inom významnom vzťahu, keďže právny vzťah s vykonania diela mala uzavretý len so spoločnosťou B. spol. s r.o.

Rozsudok krajského súdu žalobkyňa označila za rozhodnutie, ktoré ju veľmi poškodzuje a stavia ju do pozície nedôveryhodného daňovníka, čo je pre ňu neprijateľné a urážlivé.

Záverom žalobkyňa požiadala odvolací súd o zmenu rozsudku krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zruší a vec vráti žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie.

Z vyjadrenia žalovaného (č. I. 65) zo dňa 13.11.2009 vyplýva, že žalobkyňa neuviedla nové námietky ani právne relevantné dôvody. Vo svojom vyjadrení sa žalovaný naďalej pridrižiava svojho stanoviska podaného ku žalobe a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, to značí, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/226/9475-69753/2007/990526-r zo dňa 10.09.2007 ako aj rozhodnutie správcu dane č. 675/230/36199/07/Hrd zo dňa 31.05.2007 sú vydané v súlade s právnymi predpismi.

Záverom žalovaný žiadal potvrdiť odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny.

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 postupom podľa § 212 a nasl. ustanoveniami zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). 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 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 3 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru,

že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu je vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Najvyšší súd konštatuje, že základnou otázkou mu v odvolaní predloženou je, či medze dokazovania daňových výdavkov na účel dane z príjmov sú splnené preukázaním hodnovernosti daňových dokladov alebo je nutné dokazovať aj iné skutočnosti. S touto otázkou potom súvisí to, či žalobkyňa uniesla dôkazné bremeno v tom smere, že stavebné práce – oprava plechovej strechy a oprava podláh a vodoinštalácie – za ktoré žalobkyňa mala zaplatiť sumu 635.906, – Sk, reálne vykonala spoločnosť B. spol. s r.o. vo forme vykonania konkrétnych stavebných prác.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach v znení účinnom pre rok 2001 je daňovým výdavkom výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

Z uvedeného ustanovenia na účastníkov obchodných záväzkových vzťahov, ktorí si popri súkromnoprávných nárokoch súčasne uplatňujú aj daňové práva, pre Najvyšší súd vyplýva záver, ktorý je vo všeobecnosti možno sformulovať prostredníctvom dvojkriteriálneho testu. Rozsah dvojkriteriálneho testu je možné vymedziť tak, že

1. kritériom je, že výdavok musí byť riadne zaevidovaný (zaúčtovaný),
2. (nasledujúcim) kritériom je to, že kauzálnym dôvodom výdavku je aktivita osoby (daňového subjektu) na podporu minulej, terajšej alebo budúcej činnosti daňového subjektu výdavok si uplatňujúceho.

Naopak obsahom uvedeného dvojkriteriálneho testu je preverenie nasledovných skutočností:

- existencia výsledku aktivity, ktorá nezvratne osvedčuje, že je využiteľná pre dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu,
- s týmto výsledkom je identifikovateľne spojený iný daňový subjekt, ktorý má z výsledku finančný prospech a
- výška uvedeného finančného prospechu, tzn. výdavku je dôsledkom realizácie aktivity vykonanej iným daňovým subjektom.

Prvú podmienku žalobkyňa bezo zvyšku splnila tým, že správca dane nemal pochybnosti o vykonaní o vykonaní opravy plechovej strechy a opravy podláh a vodoinštalácie.

Pri druhej podmienke tak žalovaný ako aj krajský súd podriadili zákonnosť uplatnenia nákladov spojených s vykonaním stavebných prác pod **hodnovernosť** účtovných dokladov (povinnosť § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb.), ktoré mali byť vystavené spoločnosťou B. spol. s r.o. za účelom účtovného a daňového preukázania :

- skutočnej realizácie týchto prác spoločnosťou B. s.r.o., ako vystaviteľom predmetných účtovných dokladov.
- skutočnej výšky nákladov spojených s realizáciou stavebných prác.

V danej situácii žalovaný predovšetkým vychádzal zo svedectva

1. p. P., konateľ spoločnosti B. spol. s r.o. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 675/320/513-45530/06/Sni z 09.06.2006),
 - 1.1. ktorý poprel hodnovernosť vystavenia predmetných účtovných a daňových dokladov,
 - 1.1.1. tzn. že by príslušné faktúry č. 2811/01 a č. 0312/01 (v celkovej sume 635.906,- Sk) osobne vystavil a podpísal,
 - 1.2. a ďalej poprel hodnovernosť uskutočnenia samotného zdaniteľného plnenia,
 - 1.2.1. tzn. že jeho spoločnosť B. spol. s r.o. nemala zamestnancov, sídlo spoločnosti bolo zvolené na domácej adrese p. P., zo strojového parku a prístrojového vybavenia mala spoločnosť len počítač a prenajímala si nákladné auto na prevoz starého železa, ktoré vykupovala, a
2. p. P., konateľ spoločnosti B. spol. s r.o. (zápisnica o opakovanom ústnom vypočutí č. 675/320/17954/2007/Hluz z 23.03.2007),
 - 2.1. ktorý vo vzťahu k hodnovernosti daňových dokladov

- 2.1.1. nevedel vysvetliť rozpor medzi jeho výpoveďou zo dňa 09.06.2006 a znaleckým posudkom JUDr. I.,
- 2.1.2. ďalej neidentifikovateľné osoby od neho vyžadovali, aby podpisoval čisté, nevyplnené účtovné doklady a faktúry v mene firmy B. spol. s r.o. bez toho, aby došlo k uskutočneniu prác;
- 2.2. a vo vzťahu k uskutočneniu zdaniteľného plnenia svedok potvrdil,
 - 2.2.1. že spoločnosť B. spol. s r.o. v čase, keď bol jej konateľom, nevykonávala stavebné, opravárenské a vodoinštalčné práce, nemala prostriedky na vykonanie prác, ktoré boli fakturované faktúrou č. 2811/01 a č. 0312/01, t. j. nástroje. prístroje zariadenia, zamestnancov, príp. uzavreté kontrakty so subdodávateľmi.
3. p. V. (zápisnica č. 675/320/63348/06/Sni zo 14.08.2006) zaplatené, čo je uvedené na príjmových pokladničných dokladoch. Podľa tejto zápisnice
 - 3.1. svedok nevedel vymedziť, ako dlho trvali práce vykonávané danou spoločnosťou, hoci nich osobne prebral,
 - 3.2. a tiež nevedel uviesť mená zamestnancov spoločnosti, ktorí sa zúčastnili na oprave, a neevidoval mená zamestnancov iných firiem.

Naopak žalobkyňa pri preukazovaní svojich tvrdení (§ 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb.) vychádzala predovšetkým zo znaleckého posudku znalca z odboru písmoznalectva JUDr. I., ktorý skonštatoval, že podpis na faktúre č. 2811/01 vystavenej dňa 28.11.2001 na sumu 439.830,60 Sk a dokladoch preukazujúcich úhradu predmetných faktúr dňa 05.12.2001 (VPD č. 538/PPD) v sume 439.830,60 Sk a 10.12.2001 (VPD č. 542/PPD) v sume 259.666,– Sk patrí jednoznačne p. H., naopak podpisy na faktúre č. 0312/01 vystavenej dňa 03.12.2001 na sumu 259.666,– Sk a tiež na protokole o odovzdaní a prevzatí diela sú neurčité.

Za tejto procesnej situácie, kedy hore uvedené dôkazné prostriedky jednoznačne osvedčili vo vzťahu k hodnovernosti daňových dokladov skutočnosť ich vystavenia, tzn. že p. H. podpísal niektoré účtovné doklady (tzn. faktúru č. 2811/01, výdavkové a príjmové PD č. 538 a č. 542), tak tieto dôkazy (najmä s dôrazom na zásadný nesúhlas svedka H. s prijatím peňazí v hotovosti od žalobkyne a nemožnosť vykonania diela vzhľadom na nezamestnávanie žiadneho zamestnanca), ako správne konštatovali žalovaný a krajský súd, však nepreukazujú tú skutočnosť, že by žalobkyňa na jednej strane prevzala od spoločnosti B. spol. s r.o. dielo vo forme stavebných prác, a ďalej na strane druhej, že cena týchto prác mala byť celkom uhradená tejto spoločnosti v sume 635.906, – Sk; inak povedané nepreukaznosť

daňových údajov zo strany žalobkyne bolo zo strany žalovaného procesne efektívne spochybňované splnenie druhej a tretej hore uvedenej podmienky dvojkriteriálneho testu.

Na tomto mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že na základe hore uvedeného spochybnenia vierohodnosti deklarovaných výdavkov bola žalobkyňa nielen počas vykonávania daňovej kontroly zaťažená podľa § 15 ods. 6 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb. povinnosťou predkladať v súlade so zákonom všetky jej dostupné dôkazné prostriedky na preukázanie svojich tvrdení, ale aj neskôr, počas vyrubovacieho konania, bola v súlade s § 29 ods. 8 cit. zákona zaťažená aj dôkazným bremenom preukázať skutočnú realizáciu výdavkov od ňou označeného vykonávateľa diela, ktorú sama deklarovala v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie, lebo táto hodnota je rozhodujúcou vstupnou veličinou na určenie konkrétnej výšky dane z príjmov s tým, že následným neoprávneným (tzn. v rozpore so skutočnosťou) uplatnením tejto vstupnej veličiny dochádza automaticky k nežiaducemu a súčasne aj nezákonnému zníženiu daňovej povinnosti.

Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania zo zákonnej požiadavky, že na strane žalobkyne v postavení daňového subjektu naopak nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej výšky jej výdavkov, lebo žalobkyňa je zaťažená dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov, výšku dane na vstupe a výšku dane na výstupe, poprípadе výšku samotnej daňovej povinnosti). Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje, že pri výklade „argumentum a contrario“ ustanovenia § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. si žalobca nemôže túto povinnosť vysvetľovať ako svoje právo požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní výšky výdavkov.

Uvedené závery vychádzajú z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní (viď článok 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky) a na účely daňového konania je bližšie špecifikovaná v ust. § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.

Žalobkyňa za tejto situácie kritizuje svoje postavenie v dokazovaní a označuje seba prívlastkom „nerealizovateľného nositeľa dôkazného bremena“ a postoj správcu dane počas dokazovania charakterizuje „že si nekriticky osvojil nepravdivé tvrdenia dodávateľa stavebných prác“. Avšak bolo povinnosťou žalobkyne predložiť počas daňovej kontroly

a následne v daňovom konaní také dôkazné prostriedky, že by vyvrátila tvrdenia svedka ako nepravdivé.

Nie je úlohou súdu, aby všetky možné dôkazné prostriedky presne vymenoval, ale v prípade vykonávania stavebných prác je bežné, že si objednávateľ diela eviduje pracovníkov pohybujúcich sa v jeho prevádzkarni (napríklad prostredníctvom stavebného denníka alebo iného evidenčného záznamu si zaznamenáva odchody a množstvo ľudí na stavenisku, kontaktnú osobu za účelom riešenia pracovných úrazov na pracovisku, poprípade tel. kontakt v prípade možnej kontrolnej a dozornej činnosti orgánov verejnej správy na stavenisku alebo uplatnenia reklamácie väd a nepodarkov). Obdobne, pokiaľ žalobkyňa uprednostnila v tomto prípade platbu formou hotovostnej úhrady pred bankovým prevodom na účet spoločnosti B. s.r.o., potom mohla predložiť zo svojej účtovnej evidencie (záznamy z hotovostnej pokladnice alebo pohyb na bankovom účte) dôkazné prostriedky o pohybe takejto veľkej pokladničnej hotovosti. Obdobne mohla predložiť doklady o preprave stavebných odpadov, stavebných hmôt alebo stavebného materiálu, poprípade iné doklady osvedčujúce priamy výkon spoločnosti B. spol. s r.o. pri stavebných prácach.

Je síce pravdou, že zhotoviteľ diela mohol v zmysle § 538 Obchodného zákonníka realizáciou stavebných činností poveriť inú osobu, ale to iba vtedy, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva niečo iné. Ani za tejto situácie však žalobkyňa, ktorá si chcela výdavky spojené s týmito stavebnými činnosťami uplatniť podľa daňových predpisov, nemohla rezignovať na kontrolu a preverovanie postupu stavebných prác, a to aj z hľadiska ich dodávateľa.

Preto sa žalobkyňa mylne dovoľával na tú skutočnosť, že samotný výsledok stavebných činností (táto úvaha je relevantná iba v rovine súkromnoprávnej a nie je aplikovateľná pre daňovo-právne hodnotenie verejnoprávneho vzťahu) a vystavenie daňových a účtovných dokladov ju pre budúcnosť oprávňuje si tieto sumy uplatniť ako daňové výdavky v príslušnom zdaňovacom období. Táto skutočnosť nie je predmetom v daňovom dokazovaní. Naopak, v daňovom dokazovaní daňový subjekt preukazuje, či výdavky ním uplatnené spĺňajú náležitosti daňových výdavkov v zmysle zák. č. 366/1999 Zb. Preto správne krajský súd uzavrel svoje úvahy, že žalobkyňa v priebehu daňového konania nepreukázala, že by došlo k reálnemu dodaniu stavebných prác spoločnosťou B., s.r.o., čo je základnou podmienkou pre uplatnenie si daňového výdavku žalobkyňou.

S odvolaním sa na cit. právne normy žalobkyňa neosvedčila, že z hľadiska dane z príjmov išlo o jej výdavky preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Základnou úlohou správcu dane v daňovom dokazovaní je podľa § 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. uplatniť zásadu prejednávaciú, tzn. aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobkyne boli zistené aj bez jej súčinnosti čo najúplnejšie s tým, že nikto nemôže viazať správcu dane povinnosťou vykonávať dokazovanie iba v rámci dôkazných prostriedkov navrhnutých alebo očakávaných žalobkyňou ako daňovým subjektom. Iba za týmto účelom vedie správca dane v zmysle rozhodnutí Najvyššieho súdu č. 7Sž 23-26/01, resp. 1Sž-o-KS 125/2004 dokazovanie. Z uvedeného dôvodu potom nemohol Najvyšší súd vyhovieť námietke žalobcu, že prístupom správcu dane sa dostala do neriešiteľnej dôkaznej situácie v súvislosti s preukázaním svojich tvrdení, že výsledky stavebných činností sú preukázateľné obdobne, ako aj samotné daňové doklady. Obdobné právne závery Najvyšší súd vyslovil aj v svojich rozhodnutiach sp. zn. 7Sž 23-26/01, 1Sž-o-KS 125/2004, 5Sž-o-KS 29/2005.

Žalobkyňa však počas daňového konania neoznačila alebo nepredložila žiadne ďalšie dôkazné prostriedky (okrem výpovedi svojho manžela a znaleckého posudku) na podporu svojho tvrdenia, že výšku svojich výdavkov vzťahujúcich sa k vykonaniu stavebných činností, je vierohodne a skutočne preukázané dokladmi z jeho účtovníctva.

K samotnej výške daňovej povinnosti alebo k sume 264.362,- týkajúcej sa zostatkovej ceny vozidla Renault a plechového skladu sa Najvyšší súd nevyjadroval, lebo toto žalobkyňa v svojom odvolaní nespochybnila a odvolací súd je v zmysle § 212 ods. 1 O.s.p. je viazaný rozsahom a dôvodmi odvolania.

Preto Najvyššiemu súdu vyplýva jednoznačný záver, že krajský súd postupoval pri prieskume napadnutého rozhodnutia žalovaného v súlade so zákonom a námietky žalobkyne voči jeho zamietavému rozsudku sú z tohto dôvodu neopodstatnené.

Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia a právne závery ako aj na už spomenutú judikatúru Najvyššieho súdu, pri vyhodnotení aktuálnosti ktorej Najvyšší súd nezistil žiaden

relevantný dôvod, aby sa od nej odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z príjmu vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnej žalobkyni právo na náhradu trov tohto konania nevzniklo.

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

V Bratislave 20. októbra 2009

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová