



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbanovej, v právnej veci žalobcu **P. B.**, bytom P., *zastúpeného JUDr. L. P., Advokátska kancelária so sídlom J.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného **č. I/226/12798-124461/2009/990526-r zo dňa 16. novembra 2009**, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/131/2009-58 zo dňa 08. februára 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/131/2009-58 zo dňa 08. februára 2011 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom 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 :

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Trenčín č. 645/231/59892/09/Kovc zo dňa 08. júla 2009, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 19 064,62 Eur. Žalobcovi bol na základe výsledkov daňovej kontroly zvýšený základ dane z príjmov za sledované zdaňovacie obdobie z dôvodu neuznania daňových výdavkov v sume 3 020 000,- Sk, ktoré žalobca účtoval v peňažnom denníku na základe faktúr vystavených spoločnosťou I. G. GmbH A., G., Nemecko (ďalej len „G. GmbH“) za prenájom strojov a náradia v období mesiacov apríl až júl 2006 (postupne vystavených 12 pokladničných dokladov). Správca dane mal od žalobcu k daňovej kontrole predloženú zmluvu o dielo uzavretú dňa 08. marca 2006 medzi obchodnou spoločnosťou G. GmbH a žalobcom v zastúpení pánom M. Č., predmetom ktorej bola výstavba priemyselných potrubí, úprava a zváranie podľa výkresov, prípadne vymeranie rôznych malých zákaziek priamo na mieste. Doba realizácie bola zmluvou dohodnutá na obdobie od 13.03.2006 do 30.06.2006. K preukázaniu sporných výdavkov žalobca správcovi dane pri daňovej kontrole predložil nájomnú zmluvu uzavretú dňa 02.03.2006 medzi ním a spoločnosťou G. GmbH, ktorá oprávňovala žalobcu prenajímať si od spoločnosti G. GmbH prístroje v období od 02.03.2006 do 31.12.2006, pričom výpočet poplatkov za nájom sa mal uskutočniť podľa dopytu po prenájatých prístrojoch a zoznam prenájatých prístrojov sa mal viesť taktiež podľa dopytu v zozname výdaja prenájímaného materiálu.

Krajský súd vykonaním súdneho prieskumu zákonnosti napadnutých rozhodnutí ako i procesného postupu predchádzajúceho ich vydaniu dospel k názoru, že vo vzťahu k žalobcovi a jeho právam neboli daňovými orgánmi porušené základné zásady daňového konania a skutkový stav potrebný k prevereniu žalobcom priznanej daňovej povinnosti a zisteniu výšky dane bol riadne zistený zákonnými dôkaznými prostriedkami. Prvostupňový súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca v konaní vierohodne nepreukázal opodstatnenosť daňových výdavkov v sume 3 020 000,- Sk, t. j. že boli vynaložené na dosiahnutie, udržanie alebo zabezpečenie príjmu žalobcu v súlade s ust. § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom pre kontrolované zdaňovacie obdobie

(ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Podľa názoru súdu žalobca nepreukázal uzavretie nájomnej zmluvy z 02.03.2006, na základe ktorej si uplatnil daňové výdavky z platieb za prenájom prístrojov a náradia. Pri hodnotení vykonaného dokazovania v danom prípade prvostupňový súd považuje za rozhodujúce zistenia správcu dane zadovážené na základe medzinárodnej výmeny informácií, podľa ktorých sa v evidencii účtovníctva nemeckej spoločnosti G. GmbH nezistili žiadne dôkazy, na ktoré poukazoval žalobca, t. j. doklady o jeho platbách vyplatených uvedenej obchodnej spoločnosti za nájom prístrojov a náradia. Krajský súd pri hodnotení dôkazov bral do úvahy a vyhodnotil i obsah zmluvy o dielo zo dňa 08.03.2006, podľa ktorej bola za výkon dojednaných prác dohodnutá pevná cena vo výške 320 000,- Eur, zahŕňajúca všetky náklady v rámci dohodnutej zákazky, vrátane nákladov na ubytovanie a stravovanie, pričom v zmluve nie je žiaden odkaz na ďalšie zmluvy a dohody o prípadných ďalších nákladoch súvisiacich s vykonaním prác pri realizácii zmluvy o dielo. Prvostupňový súd vyhodnotil i skutočnosti vzbudzujúce pochybnosti o uzavretí zmluvy o nájme prístrojov a náradia, a to obsah nájomnej zmluvy (napr. preklad z nemeckého jazyka prvej strany s chýbajúcim významovým slovesom určujúcim podstatnú časť predmetu zmluvy a preklad druhej strany nájomnej zmluvy, ktorá bez nadväznosti na predchádzajúci text obsahuje zhodný opis § 12 zo zmluvy o dielo), rozpory vo výpovediach vypočúvaných svedkov (M. P., Z. H. a F. P.) a žalobcu. Krajský súd považuje tvrdenia žalobcu vo vzťahu k porušeniu jeho práv v priebehu dokazovania, podľa žalobcu vedeného jednostranne a vykonaného za účelom spochybnenia jeho nárokov na uznanie daňových výdavkov, za všeobecné a bez konkretizácie a preto sa s nimi nestotožnil. Prvostupňový súd prijal záver, že žalovaný a prvostupňový správny orgán v danej veci zabezpečili potrebné podklady pre preskúmané rozhodnutia, získané dôkazy správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver.

Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal prostredníctvom právneho zástupcu v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 250 ods. 2 písm. c/ a d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), pretože prvostupňový súd nedostatočne zistil skutkový stav a tiež na základe vykonaného dokazovania dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Žalobca navrhuje napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozsudok prvostupňového súdu zrušuje a vec mu vracia na nové konanie. Žalobca má za to, že prvostupňový súd mal vykonať dokazovanie – výsluch svedkov – M. Č. a pracovníkov spoločnosti G. GmbH, pána Q. a pána K., ktorí prevzali peniaze za prenájom prístrojov od pána Č. a zrejme ich neodovzdali v prospech spoločnosti G. GmbH. Podľa žalobcu je

nesprávne vyhodnotenie dôkaznej situácie zo strany správnych orgánov ako i súdu, keď absencia dôkazov a evidencie platieb v účtovníctve nemeckej spoločnosti G. GmbH za prenájom prístrojov a náradia žalobcovi je skutočnosťou považovanou za dôkaz preukazujúci neuzavretie spornej nájomnej zmluvy medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou G. GmbH. Taktiež nie je podľa žalobcu správne hodnotenie dôkaznej situácie v duchu; keď peniaze sa nenachádzajú v spoločnosti G. GmbH, tak neboli ani zaplatené. Žalobca uvádza, že sa naďalej snaží od uvedenej nemeckej spoločnosti získať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, avšak pre žalobcu je komplikované kontaktovať sa so štatutárnymi pracovníkmi spoločnosti G. GmbH a E. a tak zabezpečiť predloženie dôkazov v jeho prospech.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zotrváva na svojom stanovisku podanom k žalobe a navrhol, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu potvrdil. K žalobcom navrhovanému výsluchu svedkov, pána Q. a pána K. ako pracovníkov spoločnosti G. GmbH, ktorí mali podľa žalobcu prevziať od pána Č. platby za prenájom prístrojov, žalovaný uvádza, že doplnenie dokazovania výsluchom týchto svedkov v priebehu daňovej kontroly a ani v priebehu daňového konania žalovaný nenavrhol. Taktiež tak neučinil ani v priebehu odvolacieho správneho konania a v správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného. Navrhovaný výsluch svedka pána Č. považuje žalovaný za neúčelný poukazujúc na výsledky dokazovania v daňovom konaní, z ktorých vyplýva, že navrhovaný svedok nezastupoval žalobcu pri uzatváraní zmluvy o nájme strojov a náradia, neprijímal a ani neodovzdával faktúry za prenájom a taktiež nepreberal a neodovzdával peniaze za prenajaté veci, takže ako svedok nemohol potvrdiť žalobcove tvrdenia ohľadne opodstatnenosti jeho daňových výdavkov za prenájom náradia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal v medziach odvolania napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel jednomyselne k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom

správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods.1 OSP).

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania **ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.**

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov 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, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

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

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly realizoval rozsiahle dokazovanie výsluchmi svedkov a s využitím medzinárodnej výmeny daňových informácií so zameraním na overenie pravdivosti účtovnej evidencie žalobcu za účelom preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie žalobcom priznanej daňovej povinnosti. Výsledky dokazovania obsiahnuté v protokole o výsledku daňovej kontroly jednoznačne preukázali nevierohodnosť žalobcom vedenej účtovnej evidencie vo vzťahu k uplatneným daňovým výdavkom žalobcu za prenájom strojov a náradia od jeho obchodného partnera, nemeckej obchodnej spoločnosti G. GmbH. Žalobcom predložená zmluva o prenájme strojov a náradia, príjmové pokladničné doklady (Quittung) G. GmbH o zaplatení za prenajaté nástroje žalobcom a kópie evidencie prenajatých nástrojov a náradia ako dôkazy na podporu žalobcovho tvrdenia o oprávnenosti ním účtovaných daňových výdavkov stratili na hodnovernosti vo svetle doplneného dokazovania v priebehu výkonu daňovej kontroly. Prvostupňový správny orgán ako i odvolací správny orgán podrobne vyhodnotili rozpory vo výpovediach žalobcu a svedka F. P. vo vzťahu k výpovediam ďalších svedkov, M. P. a Z. H.. Výpoveď F. P. správne orgány odôvodnene hodnotili ako účelovú, v prospech žalobcu, i keď sa odlišovala od výpovede žalobcu ohľadne spôsobu odovzdávania platieb za prenájom ako i v osobe odovzdávajúcej toto plnenie; pán P., na rozdiel od žalobcu, neuviedol, že by platby za prenájom strojov odovzdával zástupcom prenajímateľa aj svedok M. P., naopak uviedol, že peniaze odovzdával on sám alebo žalobca, pričom svedok P. taktiež vo výpovedi poprel, že by on nejaké peniaze za prenájom prístrojov odovzdával. Výpovede všetkých vyššie uvedených svedkov sa líšili ohľadne realizácie samotného prenájmu strojov a prístrojov od spoločnosti G. GmbH, čo do spôsobu výdaja predmetu nájmu a nakladania s ním na mieste výkonu zákazky, taktiež čo do spôsobu jeho evidencie a realizácie platieb za prenájom čo do osôb odovzdávajúcich peňažné plnenie za prenájom označeným osobám pre spoločnosť G. GmbH.

Z výpovede svedka Z. H. vyplýva, že (nepotvrdil žalobcom uvádzaného F. P. ako osobu poverenú funkciou stavbyvedúceho na mieste výkonu dojednaných prác) nevedel, či na predmetnej zákazke mal žalobca niekoho povereného ako stavbyvedúceho. Svedok vo výpovedi uviedol, že čo sa týkalo práce, pokyny vydávali Nemci osobne a evidencia pracovníkov na dielni sa robila spôsobom zapisovania a snímacími kartami. Do zápisnice zo dňa 09.04.2009 svedok okrem iného uviedol, že „Šéfom spoločnosti I. G. GmbH bol pán R.Q., ktorý všetky práce riadil.“ Podľa výpovede uvedeného svedka náradie a nástroje sa nachádzali priamo na dielni, kde pracovali, z čoho svedok usúdil, že boli vo vlastníctve spoločnosti G. GmbH. Svedok ďalej uviedol, že sa nepodpisovali žiadne prevzatia a evidencie nástrojov a náradia, všetko bolo zariadením dielne a po skončení výkonu prác nikomu nič neodovzdávali, všetko zostalo na dielni tak, ako keď tam prišiel. Svedok Z. H. uviedol, že na dielni pracovali F. P. a M. P., tak ako on.

Na margo označenia svedka Z. H. v správnych rozhodnutiach, ktorého správne orgány uvádzajú ako tretiu osobu, odvolací súd poznamenáva, že podľa § 6 ods. 3 písm. a/ zákona o správe daní vo vzťahu k daňovému konaniu sú svedkovia považovaní za tretie osoby. Uvedený svedok podával priame informácie z miesta výkonu prác pre spoločnosť G. GmbH, nakoľko sa na uvedenej zákazke zúčastnil osobne ako subdodávateľ žalobcu a bol tam spolu s ďalšími svedkami F. P. a M.P. Z uvedeného dôvodu mohol svojou výpoveďou ako priamy svedok správcovi dane poskytnúť potrebné informácie súvisiace s preverovanými podkladmi rozhodujúcimi pre správne určenie dane žalobcu a jeho tvrdení, napr. ohľadne určenia stavbyvedúceho realizovaných prác ako i nakladania s údajne prenajímanými nástrojmi a náradím.

Na základe uvedenej výpovede je možné konštatovať, že nič nenasvedčuje tomu, že by v priebehu realizácie zákazky pre spoločnosť G. GmbH tam používané nástroje, prístroje a náradia zamestnancami alebo subdodávateľmi žalobcu podliehali špeciálnemu režimu z dôvodu ich prenájmu žalobcom za účelom výkonu dohodnutej zákazky pre nemeckú spoločnosť.

Hodnovernosť výpovede svedka Z. H. je podporená a korešponduje aj výsledkami medzinárodnej výmeny informácií medzi nemeckou a slovenskou daňovou správou, z ktorej vyplýva, že také množstvo prenajímaných nástrojov a náradia spoločnosť G. GmbH nemala vo vlastníctve, taktiež, že neuzavrela so žalobcom zmluvu o prenájme nástrojov a náradia, nemala zaúčtované faktúry na výstupe ani príjem za sporný prenájom náradia. Ďalšou skutočnosťou podporujúcou hodnovernosť výpovede svedka Z. H. vo vzťahu k výpovediam žalobcu ako i dvoch vyššie uvedených svedkov je vyhodnotenie obsahu zmluvy o dielo,

z ktorej vyplývajú podrobné dojednania ohľadne pevnej výšky odmeny za dohodnutú zákazku, spôsob a periodicita fakturácie, podmienky ohľadne kvalifikácie zamestnancov žalobcu, spôsobu a podmienok odovzdania vykonaného diela a taktiež určenie, kto znáša náklady na ubytovanie a stravovanie robotníkov v rámci zákazky. Uzavretie žalobcom predloženej zmluvy o prenájme spoločnosťou G. GmbH sa javí vo vzťahu k podrobne a určito uzavretej zmluve o dielo ako nepravdepodobné, nakoľko zmluva o prenájme nástrojov a náradia bola uzavretá v časovom predstihu pred uzavretím zmluvy o dielo, s chybami vo vyjadrení určitého obsahu a predmetu zmluvy, súd poukazuje na chýbajúce významové sloveso oprávnenia „prenajať“ nástroje a náradie vo vlastníctve spoločnosti G. GmbH. Nejasné, neurčité podstatné dojednania v zmluve, napr. spôsob určenia odmeny za prenájom vecí, ako i skutočnosť, že druhú stranu spornej zmluvy o dielo tvorí - bez kontextu a nadväznosti na text predchádzajúcej prvej strany zmluvy – kópia poslednej strany zmluvy o dielo s ustanovením § 12 – pomenovaným „Záverečné ustanovenia“, neprisievajú k hodnovernosti takéhoto listinného dôkazu, predovšetkým vo vzájomnej súvislosti s vyššie uvedenými výsledkami dokazovania.

V súvislosti s hodnotením reálneho základu daňových výdavkov na prenájom nástrojov a náradia neobstojí argumentácia žalobcu ohľadne potreby uzavretia spornej nájomnej zmluvy z dôvodu jeho vysokého zárobku za realizáciu zákazky pre nemeckú obchodnú spoločnosť G. GmbH, ani z dôvodu potreby vopred zabezpečiť stroje a prístroje na realizáciu ešte zmluvne nedohodnutej zákazky – zmluvy o dielo.

Z obsahu súdneho spisu vyplýva, že prvostupňový súd na základe žalobnej námietky ohľadne nevypočutia žalobcom navrhovaného svedka M. Č. vyzval žalovaného na vyjadrenie sa k tejto námietke a teda preveroval dôvod namietaného nevypočutia uvedeného svedka v rámci výkonu daňovej kontroly, príp. daňového konania. Odvolací súd konštatuje, že sa možno stotožniť so stanoviskom žalovaného, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania vo veci, správca dane správne vyhodnotil, že výsluch tohto svedka nie je pre preverenie žalobcom priznanej daňovej povinnosti potrebný a účelný, nakoľko v súvislosti so spornými výdavkami žalobcu výsluch tohto svedka by nemal potrebnú vypovedaciu hodnotu, keďže M.Č. žalobcu pri uzavretí spornej nájomnej zmluvy nezastupoval, nebol prítomný pri jej uzavretí, ani sa iným spôsobom nepodielal na jej realizácii, napr. odovzdávaním odmeny zástupcom prenajímajúcej obchodnej spoločnosti. V tejto súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti obsah zápisnice správcu dane zo dňa 14.05.2009, kedy bol žalobca konfrontovaný s výsledkami zistení medzinárodnej výmeny daňových informácií a s obsahom výpovedí

svedkov F. P., M. P. a Z. H.. Z uvedenej zápisnice vyplýva, že žalobca na otázky zamestnancov správcu dane ohľadne doplnenia dokazovania, prípadne vyjadrenia sa k výpovediam uvedených svedkov a kladeniu ďalších otázok, odpovedal negatívne v tom zmysle, že sa k zisteniam a výpovediam svedkov nebude vyjadrovať, na svedkov nemá ďalšie otázky a dokazovanie nežiadal doplniť. Vo vyrubovacom konaní žalobca nepodal žiaden podnet na doplnenie alebo vykonanie ďalšieho dokazovania.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane predchádzajúcej vyrubeniu daňovej povinnosti autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenie dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného

dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Žalobcov návrh na vypočutie svedkov pána Q. a pána K., sa pre potreby daňového konania, a to vzhľadom k doterajším výsledkom dokazovania, javí ako neúčelný. V priebehu daňovej kontroly, daňového konania ani v priebehu odvolacieho správneho konania, žalobca výsluch týchto dvoch svedkov nenavrhol, preto nie je namieste, aby súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti správneho rozhodnutia a konania predchádzajúceho jeho vydaniu dopĺňal dokazovanie navrhovaným spôsobom a tak nahrádzal činnosť správneho orgánu, v rámci ktorej tento s využitím zásady voľného hodnotenia dôkazov, rozhodol, aké dôkazy na preverenie priznanej daňovej povinnosti vykoná.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporných daňových výdavkov nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti daňových výdavkov (§ 2 písm. i/ v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov) ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, nakoľko žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti

prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku **n i e** je prípustný opravný prostriedok

V Bratislave 7. septembra 2011

JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková