



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Anny Elexovej a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, v právnej veci žalobcu : **I. Š. S.. – Š. I.**, DIČ : X., trvale bytom K. č. 4, B., zast. : *JUDr. E. G.*, advokátkou so sídlom L. č. 22, B. proti žalovanému : **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, pracovisko Bratislava so sídlom Ševčenkova č. 32, Bratislava, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 15. novembra 2006 č.k. 1 S 6/2004-28, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky **p o t v r d z u j e** rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 15. novembra 2006 č.k. 1 S 6/2004-28.

Žalobcovi sa 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 :

Žalovaný ako odvolací daňový orgán rozhodnutím č.j. II/256/8456/03-2120 zo dňa 25.11.2003 zamietol v súlade s ust. § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely rozsudku len „*zák. č. 511/1992 Zb.*“) odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava IV. zo dňa

04.08.2003 č. : 801/340/70794/03/Huj vo veci určenia straty žalobcu na dani z príjmov fyzických osôb v sume 1.525.796,- Sk.

Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalovaný počas vykonávania daňovej kontroly nemohol určiť z žalobcom evidovaných tržieb ich výšku, nakoľko záložné kotúče denných a mesačných uzávierok obsahovali len položky „chlieb a pečivo“ napriek tomu, že na dodacích listoch žalobcu boli uvedené aj položky „sladké pečivo“.

Ďalej žalovaný zdôraznil, že ani z predloženej kalkulácie vyrobeného množstva cesta z nakúpeného materiálu nebolo možné preveriť výšku tržieb, keďže potrebný údaj pre výpočet ceny materiálu na jednotlivé pekárenské výrobky chýbal. Navyše žalobca do prerokovania protokolu o daňovej kontrole neuviedol, s akou obchodnou prirážkou alebo obchodným rozpätím pracuje. Takisto sa žalobca pri predložení kalkulácie odvolával na svoje právo na obchodné tajomstvo, ako aj na to, že zákon o účtovníctve neukladá viesť evidenciu, akú žiada správca dane v rámci vykonanej kontroly.

Nakoľko si žalobca povinnosť mu vyplývajúcu z ust. § 15 ods. 6 písm. i) zák. č. 511/1992 Zb. nespĺnil (konkrétne žalovaný zdôraznil povinnosť predložiť kalkulácie jednotlivých druhov výrobkov, resp. prepočet z akého množstva materiálu sa vyrobí koľko kusov predaných výrobkov), správca dane pristúpil k určaniu dane podľa pomôcok v zmysel § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb..

Pri stanovení základu dane žalovaný vychádzal zo sumy materiálových nákladov na pekárenskú výrobu 702.718,- Sk, s ktorou sumou sa žalobca stotožnil v svojom odvolaní, a rozhodne odmietol mienku žalobcu, že k daňovej kontrole došlo iba na základe viacnásobného porušenia vyhlášky o spôsobe vedenia tržieb elektronickou registračnou pokladnicou. Súčasne správca dane pri výpočte zobral do úvahy aj rozbor spotreby surovín vyhotovený Ing. S., CSc. zo dňa 10. marca 2003.

Ak by správca dane prijal tvrdenie žalobcu, potom by mu vyšlo, že žalobca pri vstupnej cene surovín 702.718,- Sk s pripočítaním nákladov za elektrinu (22.811), plyn (46.893), elektrinu v stánkoch (3.146), nájomné za stánok (112.680), benzín na rozvoz (45.341), mzdovej položky (230.757), tzn. celkom 1.164.346,- Sk vyrába svoje pekárenské výrobky so stratou (suma tržieb je 1.036.122,- Sk) a nemá na pekárenských výrobkoch žiadnu obchodnú prirážku. Naopak, správca dane podľa žalovaného správne vykonal rozbor nákladov žalobcu a túto skutočnosť bližšie a najmä riadne špecifikoval v protokole

o daňovej kontrole na príklade nákup surovín za 100,- Sk a následný predaj pekárenských výrobkov za 230,- Sk.

Záverom žalovaný v svojom rozhodnutí odmietol názor žalobcu, že správca dane preukazuje existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie dane a daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní, nakoľko správca dane daňovou kontrolou má zisťovať alebo preverovať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane podrobným skúmaním účtovných prípadov a všetkých dokladov z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti a dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu (najmä preukázanie všetkých skutočností, na preukázanie ktorých bol vyzvaný). Za účelom zmiernenia tvrdosti dosahu vypočítaných percent, hoci tieto percentá v porovnateľných prevádzkach za rok 2000 boli vyššie, žalovaný pri použití pomôcok použil percento uvedené daňovníkom v odvolacom konaní, tzn. od 120% do 150%.

Proti tomuto rozhodnutiu prvostupňového daňového orgánu podal žalobca na Krajský súd v Bratislave žalobu zo 07.01.2004.

Krajský súd ako súd prvého stupňa žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol ako nedôvodnú s tým, že napadnuté rozhodnutie ako aj jemu predchádzajúci postup správneho orgánu boli v súlade so zákonom.

Vo vzťahu k určeniu výšky daňovej straty na základe použitia pomôcok sa krajský súd stotožnil so skutkovými ako aj právnymi závermi správcu dane, nakoľko bolo preukázané, že žalovaný mal po preverení konaní žalobcu preukázané, že jeho účtovníctvo nezobrazuje verne skutočnosti tvoriace jeho predmet.

Podľa krajského súdu postup správcu dane, ktorým určil žalobcovi stratu na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie v roku 2000, je správny.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 13.02.2007 proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu namietal, že v súdnom konaní nemohli byť uplatnené ďalšie skutočnosti, pretože termín verejného vyhlásenia rozsudku nebol žalobcovi oznámený. Žalovaný postupoval v rozpore s ust. § 29 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb., nakoľko sa ani nepokúsil dohodnúť výšku dane so žalobcom, hoci mu to zákon umožňuje.

Takisto žalovaný nepreukázal dôvodnosť postupu určenia dane pomôckami tým, ktorú konkrétnu povinnosť mal a prečo ju mal žalobca porušiť svojim

konaním. Na podporu svojho tvrdenia sa žalobca odvolal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 4 Sž 27/1999, podľa ktorého nie je možné iba uviesť v odôvodnení paragrafové znenie citovaného ustanovenia bez bližšieho odôvodnenia, ktorá konkrétna povinnosť mala byť podľa žalovaného porušená. Naopak žalobca v svojom odvolaní tvrdil, že predložil evidenciu denných tržieb z predaja pekárenských výrobkov podľa jednotlivých druhov, ktoré v ten deň vyrobil a predal. Navyše nielen v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. ale aj § 30 cit. zákona bol správca dane povinný vydať rozhodnutie, že určuje daň na základe pomôcok, čo však v rozpore s uvedenými ustanoveniami nevykonával.

Ďalej žalobca namietal, že žalovaný nebol oprávnený od žalobcu ako daňového subjektu požadovať predloženie jeho receptúr spolu s informáciou o zložení pekárenských výrobkov, nakoľko mu nebola uložená záznamová povinnosť podľa § 37 zák. č. 511/1992 Zb. Podľa žalobcu žalovaný nesprávne aplikoval vyhlášku Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 55/1994 Z.z., lebo otázka rozčlenenia pekárenských výrobkov na účely evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou je riešená v § 2 písm. r) cit. právneho predpisu v prospech skráteného názvu, a tak aj postupoval.

Ďalej podľa žalobcu správca dane nie je oprávnený nariaďovať alebo ukladať daňovému subjektu s akou výškou obchodnej prírážky má podnikat'. Navyše podľa mienky žalobcu sa prvostupňový súd nevysporiadal s tým, že zistenia žalovaného z roku 2002 boli aplikované na stav v roku 2000, pričom mohli a zostali iba domnienkami žalovaného bez opory v skutočnom stave veci.

Vo vzťahu k použitým pomôckam namietal žalobca voľbu pomôcok v tom duchu, že žalovaný nevyužil možnosť stanoviť daň prostredníctvom pomôcky, ktorou by bol znalecký posudok.

Záverom žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že sa zrušuje napadnuté rozhodnutie žalovaného dane a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

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 žalobe 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 (právnym zástupcom účastníka konania) 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. nariadil 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 postupom podľa § 219 O.s.p. potvrdil.

Prvotnou otázkou, ktorú musel Najvyšší súd v tomto konaní posúdiť v súvislosti s námietkou žalobcu, že termín verejného vyhlásenia rozsudku nebol žalobcovi oznámený, je otázka odopretia práva účastníkovi uplatniť ďalšie skutočnosti v súdnom konaní. Podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 115 ods. 1 O.s.p. sa v súdnom konaní veci prejednávajú za osobnej prítomnosti účastníkov. Osobitnú výnimku z tohto ústavného pravidla vytvára ust. § 250f ods. 2 O.s.p., kedy účastník na výzvu súdu sa vyjadruje o potrebnosti vytýčenia pojednávania na prejednanie veci.

Podľa § 156 ods. 3 O.s.p. vo veciach, v ktorých súd rozhoduje rozsudkom bez nariadenia ústneho pojednávania, oznámi verejnosti miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku na úradnej tabuli súdu v lehote najmenej päť dní pred jeho vyhlásením. Zo súdneho spisu (č.l. 24) má Najvyšší súd preukázané, že zákonné podmienky boli zo strany krajského súdu splnené, nakoľko predseda senátu vydal pokyn na oznámenie miesta a času (15.11.2006) verejného vyhlásenia rozsudku na úradnej tabuli, ktorý bol súdnym personálom vykonaný dňa 28.09.2006. Na základe uvedeného a vzhľadom k tomu, že žalobca nenamietal nevykonanie pojednávania, Najvyšší súd námietku žalobcu pokladá za nedôvodnú.

Pri ďalšej námietke, že žalovaný postupoval v rozpore s ust. § 29 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb., nakoľko sa ani nepokúsil dohodnúť výšku dane so žalobcom, hoci mu to zákon umožňuje, Najvyšší súd poukazuje na to, že v konkrétnej veci nešlo o stanovenie dane, ale iba daňovej straty, tzn., že uvedené ust. § 29 ods. 5, podľa ktorého platí, že ak daňový subjekt si v daňovom konaní nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, môže správca výšku dane s ním dohodnúť, je nutné pri aplikácii práva nazerať ako na podporné ustanovenie.

V danom prípade žalobca vo svojom Vyjadrení zo dňa 25.07.2003 k protokolu o komplexnej daňovej kontrole v odvolacom konaní uviedol pod bodom 6 v tretej odrážke, že pracuje s obchodnou prirážkou 120 až 150%, pričom pri cene použitých surovín 100,- Sk je hodnota prirážky 150,- Sk. Na základe takto podanej informácie bol potom postup správcu dane správny aj s prihliadnutím na existujúci § 29 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb., pretože takúto informáciu prevzal za základ výpočtu výšky daňovej straty, hoci podľa jeho

pomôcok správcovi dane hodnota obchodnej prirážky vychádzala omnoho viac (cca 160%). Na základe uvedeného Najvyšší súd ďalšiu námietku žalobcu zamietol ako nedôvodnú.

Základnou námietkou žalobcu, ktorú uplatňoval v konaní, je to, že žalovaný nepreukázal dôvodnosť postupu určenia daňovej povinnosti pomôckami (správne straty na dani) tým, ktorú konkrétnu povinnosť mal a prečo ju mal žalobca porušiť svojim konaním.

Na tomto mieste Najvyšší súd v svojej ustálenej judikatúre zdôrazňuje, že na určenie dane z príjmov (vrátane určenia daňovej straty) podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. je nutné nazerať ako na osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorému sa môže správca dane uchýliť iba vtedy, ak daňový subjekt v rámci procesu dokazovania je natoľko pasívny, že si nesplnil niektorú zo svojich procesných daňových povinností.

Podľa § 7 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve bol žalobca ako účtovná jednotka povinný viesť účtovníctvo úplne (tzn. zaúčtovať všetky účtovné prípady týkajúce sa účtovného obdobia), preukazným spôsobom (tzn. účtovné prípady a účtovné zápisy o nich mal doložiť alebo preukázať predpísaným spôsobom a následne inventarizovať svoj majetok a záväzky) a správne (tzn. s prihliadnutím na všetky okolnosti účtovného prípadu žalobca nemal porušiť povinnosti uložené mu zákonom o účtovníctve) tak, aby verne zobrazovalo skutočnosti, ktoré sú jeho predmetom (zásada verného zobrazenia).

Podľa § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. hore cit. znenia 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 účtovnej evidencie v zmysle hore uvedenej zásady verného zobrazenia.

Najvyšší súd pri tejto otázke predovšetkým poukazuje na svoju predchádzajúcu judikatúru (napríklad rozhodnutie sp.zn. 1 Sž-o-KS 125/2004), kde jednoznačne vyzdvihol úlohu dôkazného bremena daňového subjektu.

Potom za situácie, keď žalovaný zistil na základe miestneho zisťovania, že žalobca predal v niektorých dňoch viac pekárenských výrobkov, ako bolo uvedené v dodacích listoch, že pred záverom pracovnej doby mali byť do elektronickej registračnej pokladnice dodatočne nablokované nemalé čiastky, že žalobca na evidenciu svojich tržieb nie vždy používal elektronickú

registračnú pokladnicu, resp. pokiaľ ju použil, potom nie vždy z nej zákazníkovi vydal doklad, že hoci žalobca na dodacích listoch v niektorých dňoch deklaroval iba predaj sladkého pečiva, napriek tomu dosiahnuté tržby v týchto dňoch neboli len z predaja sladkého pečiva, tzn., že žalovaný mal spochybnenú hodnovernosť a úplnosť účtovnej evidencie žalobcu v tom, že nespĺňa hore vymedzenú zásadu verného zobrazenia, potom žalobca bol povinný v zmysle s hore cit. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. navrhnúť dôkazy na preukázanie hodnovernosti svojich tvrdení o správnosti výšky tržieb dosiahnutých žalobcom v kontrolovanom období.

Ak tak nevykonával, a jeho účtovníctvo neakceptovalo zásadu verného zobrazenia, potom požiadavka vznesená počas daňovej kontroly správcom dane na predloženie jeho receptúr spolu s informáciou o zložení pekárenských výrobkov bola oprávnená. Ako celkom irelevantná sa javí obrana žalobcu, že takto konať nemal, nakoľko mu nebola uložená záznamová povinnosť podľa § 37 zák. č. 511/1992 Zb. Takáto povinnosť sa iba ukladá v osobitných prípadoch, ktorý nenastal, ale naopak povinnosť viesť účtovnú evidenciu v zmysle zásady verného zobrazenia nebola žalobcom dodržaná. Preto s oporou podľa § 15 ods. 6 písm. d) zák. č. 511/1992 Zb. správne požadoval správca dane predloženie uvedených receptúr a postupov žalobcu za účelom preverenia, resp. určenia výšky skutočných tržieb žalobcu v kontrolovanom období.

Podľa § 15 ods. 6 písm. d) a e) zák. č. 511/1992 Zb. v znení vykonania kontroly (tzn. 14.04.2004) má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane okrem iného aj povinnosť

d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske a účtovné operácie, vrátane evidencie a záznamov v písomnej forme alebo v technickej forme, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia.

Takisto s prihliadnutím na hore cit. ustanovenie písm. e) sa ako nedôvodná javí námietka žalobcu vo vzťahu k použitým pomôckam, a to v tom duchu, že žalovaný nevyužil možnosť stanoviť daň prostredníctvom znaleckého posudku. Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje, že toto mal a mohol využiť iba žalobca, lebo je v zmysle § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. zaťažený dôkaznou povinnosťou, a medzi výslovne zákonom spomenuté dôkazné prostriedky uplatniteľné v daňovom konaní spadajú podľa § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. aj znalecký posudok.

Na základe uvedených právnych záverov správne postupoval správca dane, ak po zistení objektívnej nemožnosti určiť výšku celkových tržieb dosahovaných žalobcom v kontrolovanom období (nepreukazné účtovníctvo žalobcu v kontrolovanom období) pristúpil k určeniu daňovej straty z príjmov na základe pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. Na tomto mieste Najvyšší súd zdôrazňuje to, že aj počas daňovej kontroly má daňový subjekt v zmysle § 15 ods. 5 písm. c) a e) zák. č. 511/1992 Zb. zaručené právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným správcou dane, ako aj navrhnúť dôkazné prostriedky a žiadať ich vykonanie. Ak si však toto právo neuplatní a zavinene, čo i len z nedbanlivosti, marí úlohu správcu dane pri výkone jeho pôsobnosti, potom inštitút určenia dane na základe pomôcok, ako už bolo viackrát v judikatúre Najvyššieho súdu spomenuté, je nutné chápať nielen ako oprávnenie správcu dane, ale aj ako preventívnu sankciu voči daňovému subjektu na zabezpečenie aktívnej súčinnosti pri správe daní.

Ustanovenie § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. završuje sankčný charakter určenia dane podľa pomôcok, lebo odvolaciemu orgánu neumožňuje skúmať meritum daňovej veci, ale naopak, predmetom skúmania je iba zákonnosť postupu správcu dane. Pokiaľ daňový odvolací orgán zistí, že zákonné podmienky na použitie tohto postupu boli dodržané, je povinný odvolanie zamietnuť. Tak aj správne žalovaný urobil.

Na podporu svojho tvrdenia o nezákonnosti postupu správcu dane pri určení výšky daňovej straty sa žalobca ďalej odvolal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydané pod sp.zn. č. 4 Sž 27/1999, podľa ktorého nie je možné v odôvodnení rozhodnutia uviesť iba paragrafové znenie citovaného ustanovenia bez uvedenia bližších záverov, ktorá konkrétna povinnosť mala byť podľa žalovaného porušená. Najvyšší súd sa nemôže ani s touto argumentáciou žalobcu stotožniť, nakoľko tak z napadnutého rozhodnutia daňového orgánu, ako aj z rozsudku krajského súdu vyplývajú logické a dostatočne jasné závery, prečo pri rozhodovaní o výške daňovej straty boli zo strany rozhodujúceho orgánu štátnej moci aplikované jednotlivé a v rozhodnutí citované zákonné ustanovenia. Navyše základným argumentom pre správcu dane, konkrétne zdôrazneným pri použití určenia daňovej straty na základe pomôcok, bolo nesplnenie povinnosti predložiť kalkulácie jednotlivých druhov výrobkov, resp. prepočet, z akého množstva materiálu sa vyrobí koľko kusov predaných výrobkov.

Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje, že obrana žalobcu spočívajúca v tom, že nemusí správcovi dane odtajniť postupy, ktoré si chráni obchodným tajomstvom, nemá opodstatnenie v daňovom konaní, lebo by logicky viedla,

napriek existencii verejného záujmu na riadnom výbere daní, k absurdným záverom. Navyše správne argumentoval správca dane, že žalobcom chránené informácie sú v daňovom konaní pokryté daňovým tajomstvom, ktorého rozsah je vymedzený v § 23 zák. č. 511/1992 Zb..

Podľa § 23 ods. 1 a 2 zák. č. 511/1992 Zb. v hore cit. znení daňové tajomstvo, tzn. akúkoľvek informáciu o daňovom subjekte, ktorá sa získa v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním, je správca dane povinný zachovávať vrátane ich bývalých zamestnancov ako aj tretích osôb zúčastnených v daňovom konaní a ďalších osôb, ktoré sa akokoľvek dozvedeli obsah daňového tajomstva, a to pod hrozbou trestnej zodpovednosti jednotlivca alebo zodpovednosti správneho orgánu za škodu vzniknutú porušením daňového tajomstva v zmysle osobitných právnych predpisov.

V súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva Najvyšší súd s prihliadnutím na námietku o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutí, zdôrazňuje jeho rozsudok vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, podľa ktorého text článku 6 ods. 1 Európskeho Dohovoru o ochrane základných ľudských práv síce zaväzuje súd odôvodniť svoje rozhodnutie, čo však neznamená, že sa vyžaduje, aby na každý argument strany bola daná podrobná a vyčerpávajúca odpoveď v rozsahu uspokojujúcom samotného sťažovateľa. Z uvedeného vyplýva, že odôvodnenie rozhodnutia nemusí dať odpoveď na každú poznámku, pripomienku alebo návrh za podmienky, že ide o takú otázku, ktorá vo svetle právnych záverov konajúceho súdu nie je relevantná a nevyhnutná pre rozhodnutie vo veci. Opačný prístup by musel viesť k absurdnému záveru v rozpore so zásadou *reductio ad absurdum*, že súd by si nikdy nemohol vytvoriť racionálny priestor pre odôvodnenie duševných zistení, lebo by sa musel sústrediť na parciálne odôvodňovanie všetkých, hoci s vecou nesúvisiacich námietok účastníka.

Takisto žalobca vzniesol námietku, že správca dane nie je oprávnený nariaďovať alebo ukladať daňovému subjektu, s akou výškou obchodnej prirážky má podnikáť. Najvyšší súd túto námietku hodnotí ako veľmi nejasnú z hľadiska tak časového ako aj obsahového. Žalobcovi zastúpenému právnym zástupcom musí byť jasné, že správca dane môže svoju nariaďovaciu právomoc aplikovať iba prostredníctvom vydaného rozhodnutia a s účinkami pre budúcnosť. Z celého administratívneho spisu nevyplýva a ani nebol zistený žiadny pokus na strane správcu dane nariadiť alebo uložiť povinnosť, s akou výškou obchodnej prirážky mal žalobca podnikáť. Naopak, správca dane výšku obchodného rozpätia, ktorú zistil v obdobných prevádzkach pre lokalitu Bratislava, aplikoval ako pomôcku (redukovanú navyše podľa údajov žalobcu)

pre určenie výšky daňovej straty. Preto aj táto námietka žalobcu bola vyhodnotená ako nedôvodná.

Podľa mienky žalobcu sa ďalej krajský súd nevysporiadal s tým, že zistenia žalovaného z roku 2002 boli aplikované na stav v roku 2000, pričom mohli a zostali iba domnienkami žalovaného bez opory v skutočnom stave veci. Táto argumentácia je podľa názoru Najvyššieho súdu irelevantná, lebo v odvolacom konaní vzhľadom na znenie cit. ustanovenie § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. je možno skúmať iba splnenie zákonných predpokladov pre uplatnenie postupu správcu dane pri stanovení dane, resp. daňovej straty na základe pomôcok.

S prihliadnutím na uvedené právne závery správne postupoval správca dane, ak napadnutým rozhodnutím určil daňovú stratu na dani z príjmov s využitím pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb..

Za takto zisteného skutkového a právneho stavu nevzniklo žalobcovi právo na meritórne preskúmanie rozhodnutia správcu dane, ktoré v svojej žalobe napadol.

Na základe citovaných skutkových zistení, prijatých právnych záverov a s prihliadnutím na uvedenú judikatúru Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave dňa 13. decembra 2007

JUDr. Ida Hanzelová, v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :