

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/8/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200049
Dátum vydania rozhodnutia: 21.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015200049.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členov senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: ISPro, s.r.o., so sídlom Budovateľská 1500/4, 091 01 Stropkov, IČO: 36 502 138, zastúpeného JUDr. Ivom Babjakom, advokátom so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/515028/2014/5054 z 24. novembra 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/2/2015-49 z 20. novembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/2/2015-49 z 20. novembra 2015 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.
Konanie na krajskom súde

Krajský súd v Prešove (ďalej v texte rozsudku len „prvostupňový súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 6S/2/2015-49 z 20. novembra 2015 v zmysle ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu a v zmysle ust. § 250k ods. 1 O.s.p. účastníkom nepriznal náhradu trov konania.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/515028/2014/5054 z 24. novembra 2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov č. 9711401/5/4204118/2014 z 12. augusta 2014 v znení oznámenia č. 9711401/5/4239123/2014/Luk zo 16. septembra 2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“)

vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 5.137,25 Eur.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia vo vzťahu k námietkam uvádzaným v žalobe uviedol, že správca dane v odôvodnení rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z 12. septembra 2014 podrobne písomne, ako aj v tabuľkovej forme argumentoval číselne, ako aj dôvodmi skutočne vynaložených daňových výdavkov, ktoré žalobca v daňovom priznaní účtoval ako daňové výdavky. Pokiaľ žalobca namietal, že v rozhodnutiach žalovaného, ako aj správcu dane vychádzali daňové orgány z nesprávneho právneho posúdenia veci aj krajský súd je toho názoru, že daňové orgány postupovali pri posudzovaní daňových výdavkov, ktoré si uplatnil žalobca v zdaňovacom období v roku 2006 v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), podľa ktorého správca dane vykonal daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2006.

Dôvody uvádzané žalobcom v žalobe aj krajský súd považoval v celom rozsahu za nedôvodné a neopodstatnené. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutí správcu dane z dôvodu ich vydania po zákonom stanovenej lehote krajský súd uviedol, že daňové orgány sa vysporiadali s uvedenou námietkou v odôvodnení svojho rozhodnutia, z ktorého jednoznačne vyplýva, že správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za rok 2006, z ktorej vyhotovil Protokol č. 736/420/6873/2009/Hu z 2. septembra 2009. Na základe pripomienok k protokolu vypracoval správca dane dňa 29. septembra 2009 Dodatok k protokolu doručený daňovému subjektu 4. augusta 2009. Ako vyplýva ďalej z administratívneho spisu dňa 7. augusta 2009 vydal správca dane Dodatočný platobný výmer pod č. 736/230/8029/09/Ber, z čoho podľa krajského súdu je zrejmé, že bol v rámci vyrubovacieho konania vydaný v zákonom stanovenej lehote uvedenej v § 30a a v § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), teda podľa zákona účinného v čase vydania dodatočného platobného výmeru.

Žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím z 19. novembra 2009 pod príslušným číslom v rámci odvolacieho konania dodatočný platobný výmer správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu. Následne správca dane pokračoval v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky týkajúcou sa nezákonnosti výkonu opakovanej daňovej kontroly, keď v tomto prípade bol následne vydaný podnet na opakovanú daňovú kontrolu pod č. I/225/13866-137095/2009/990723 zo 17. decembra 2009, avšak opakovaná daňová kontrola vykonaná nebola. Žalovaný zaslal správcovi dane oznámenie z 24. augusta 2011 pod č. I/331/999981629/2011/Cub, z ktorého vyplýva, že pôvodný dodatočný platobný výmer bol zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie a správca dane má pokračovať vo vyrubovacom konaní. Správca dane na základe uvedeného oznámenia oznámil daňovému subjektu, t. j. žalobcovi dňa 18. apríla 2012 pod č. 971401/1/925897, že pokračuje vo vyrubovacom konaní.

Podľa krajského súdu predmetné vyrubovacie konanie začalo za účinnosti zákona č. 563/2009 Z.z., ktorý upravuje vyrubovacie konanie v ustanovení § 68 citovaného zákona. Po vykonanom dokazovaní a vyhodnotení dôkazov správca dane v súlade s obsahom ustanovenia § 68 ods. 3 vydal rozhodnutie dňa 9. januára 2014 pod č. 9711401/5/28195/2014 v zákonnej 15- dňovej lehote odo dňa vydania poslednej zápisnice daňovým subjektom, pričom zápisnica pod č. 9711401/5/24998/2014 bola spísaná 9. januára 2014.

Následne žalovaný na základe podaného odvolania rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie a to svojim rozhodnutím z 8. júla 2014 pod č. 1100305/1/312156/2014/5054, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 21. júla 2014. Správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní, v ktorom vykonal dokazovanie a to vypočutím svedka N. riaditeľa Inštitútu vzdelávania pri Technickej univerzite a bezprostredne po vyhotovení výsledkov dokazovania vydal rozhodnutie dňa 12. septembra 2014 pod č. 9711401/5/4204118/2014.

Z uvedeného postupu aj podľa názoru krajského súdu vyplýva, že namietanie nesplnenia lehôt na vydanie

rozhodnutí zo strany žalobcu je bezpredmetné.

Krajský súd dospel k záveru, že žalobca v konaní tak pred správcom dane, ako aj odvolacím orgánom nepreukázal, že by došlo postupom daňových orgánov k porušeniu jeho subjektívnych práv. V konaní nezistil ani takú vadu, na ktorú by mal odvolací orgán v rámci odvolacieho konania na základe zisteného skutkového stavu prihliadať podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.

Vo vzťahu k námietkam žalobcu o neuznaní výdavkov v sume 576.000,- Sk z celkovej sumy 720 000,- Sk za prenájom výpočtovej techniky od spoločnosti ZERO Košice spol. s r.o., ako aj o neuznaní výdavkov v sume 652.000,- Sk z celkovej sumy 720.000,- Sk podľa realizácie projektu v spolupráci s Inštitútom celoživotného vzdelávania Technickej univerzity Košice, ako aj následne o neuznaní výdavkov za prenájom servera na rok 2007 v sume 86.400,- Sk krajský súd je toho názoru, že s uvedenými námietkami sa žalovaný ako odvolací orgán v celom rozsahu a správne vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného.

Aj podľa názoru krajského súdu žalobca aplikáciu ustanovenia § 19 ods. 2 písm. m) zákona č. 595/2003 Z.z. si nesprávne vykladá, pretože podľa znenia tohto ustanovenia výdavky sú daňovými výdavkami len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone. Potom v zmysle následného použitia ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom je výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaných v účtovníctve daňovníka, alebo zaevidovaných v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, bezpochyby vyplýva, že zúčtovanie samotnej dotácie do príjmov neznamená automaticky, že všetky výdavky, na ktorých úhradu bola dotácia poskytnutá sú aj daňovými výdavkami. Konštatoval, že pre správne vyčíslenie daňovej povinnosti bolo potrebné vychádzať zo skutočných výdavkov, ktoré boli žalobcom pri realizácii projektu vynaložené a nie z nákladov, ktoré boli uvedené žalobcom, ako kalkulované v rozpočte. Podľa názoru krajského súdu je preto nesprávne tvrdenie žalobcu, že skutočné výdavky sú tie, ktoré svojim dodávateľom preukázateľne zaplatil. Na jednej strane je preukázanie úhrady výdavku a na druhej strane je skutočnosť, či vynaložený výdavok zodpovedá skutkovému stavu.

Preto podľa názoru krajského súdu pokiaľ žalobca v predmetnom konaní pred daňovými orgánmi tieto skutočnosti nepreukázal, správca dane správne uvedené zúčtované výdavky, ktoré si uplatnil žalobca ako daňové výdavky, neuznal.

Ďalej poukázal na lehoty v daňovom konaní, ktoré sú upravené v ustanovení § 65 ods. 1, 2, 3 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. Pritom z ustanovenia § 65 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že ustanovenia ods. 1 až 3 sa použijú, ak tento zákon neustanovuje inak. Inak je lehota upravená v § 68 zákona č. 563/2009 Z.z.

S poukazom na ust. § 68 ods. 2 a 3 zákona č. 563/2009 Z.z. uviedol, že o priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19 a to aj opakovane; v tomto prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom, alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

Z rozsiahleho dokazovania podľa názoru krajského súdu bezpochyby vyplýva, že správca dane v súlade s týmito ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z.z. v predmetnom konaní pred vydaním rozhodnutia žalovaného postupoval.

S prihliadnutím na vyššie uvedené konštatoval, že zápisnica z výsluchu N.. J. P., L.. bola spísaná dňa 11. septembra 2014 a následne dňa 12. septembra 2014 správca dane vydal rozhodnutie a určil rozdiel dane právnickej osoby za rok 2006 a vyrubil žalobcovi daň z príjmov, t.j. rozhodnutie bolo vydané v zákonnej lehote.

Záverom krajský súd uviedol, že pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutia resp. porušenia jeho subjektívnych práv postupom a vydaným rozhodnutím daňového orgánu s poukazom na ustanovenie §

250t O.s.p. o konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy mal právo a možnosť kedykoľvek sa nezákonného zásahu, resp. nesprávneho postupu správneho orgánu a porušenia jeho subjektívnych práv domáhať prostredníctvom podaného návrhu. Krajský súd je však názoru, že žalobca v tomto konaní nepreukázal aké jeho subjektívne práva mali byť postupom daňového orgánu porušené.

Krajský súd vzhľadom k zistenému dospel k záveru, že rozhodnutia daňových orgánov boli vydané v súlade so zákonom a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný a žalovaný zo zákona nemá nárok na náhradu trov konania rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

II.

Odvolyvanie žalobcu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok v zmysle ust. § 220 O.s.p. zmenil tak, že ruší napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vracia mu vec na ďalšie konanie. Žalobca poukázal na vady konania uvedené v ust. § 205 ods. 2 písm. a), b) a f) O.s.p. Zároveň si uplatnil voči žalovanému náhradu trov konania, ktoré si vyčíslil vo výške 955,94 Eur.

Žalobca v podanom odvolaní poukázal na rovnaké námietky ako v žalobe. K lehote, v ktorej bolo vydané prvostupňové rozhodnutie správcu dane uviedol, že správca dane bol povinný po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/13866-121200/2009/990723-r z 19. novembra 2009 pokračovať vo vyrubovaní konaní podľa v tom čase platného zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca zdôraznil, že tento predpis v ustanovení § 30a ukladal správcovi dane povinnosť vydať rozhodnutie najneskôršie v lehote 60 dní odo dňa začatia konania, príp. požiadať najbližšie nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. Podľa názoru žalobcu v odôvodnení napadnutého rozsudku sa k tomuto porušeniu zákonnej povinnosti správcu dane prvostupňový súd žiadnym spôsobom nevyjadril. V žalobe označil žalobca túto svoju námietku za podstatnú a preto oprávnené očakával, že súd v súlade s ustanovením § 157 ods. 2 O.s.p. stručne, jasne a výstižne vysvetlí, prečo považuje nesplnenie tejto zákonnej povinnosti správcu dane t.j. povinnosti vydať rozhodnutie v lehotách podľa ust. §30a zákona č. 511/1992 Zb. za nedôvodné resp. za také, ktoré nemá vplyv na zákonnosť následne vydaného rozhodnutia.

Zároveň žalobca poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky týkajúcu sa práva na spravodlivý proces v rámci dostatočne odôvodneného rozhodnutia (napr. sp. zn. 4Sžf/68/2012, sp. zn. 8Sžo/25/2011, sp. zn. 8Sžp/54/2011...). V súvislosti s princípom právnej istoty prameniacej z dodržania lehoty na vydanie rozhodnutia uviedol nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 62/99 a sp. zn. II. ÚS 14/01.

Nesúhlasil ani s tvrdením krajského súdu, že vyrubovacie konanie začalo za účinnosti zákona č. 563/2009 Z.z., ktoré je upravené v ust. §68 zákona. Podľa názoru žalobcu ak rozhodnutie odvolacieho orgánu č. I/225/13866-121200/2009/990723-r bolo vydané dňa 19. novembra 2009 a týmto rozhodnutím bola vec vrátená prvostupňovému správneému orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie, tak toto vyrubovacie konanie nemohlo začať podľa zákona č. 563/2009 Z.z., lebo tento právny predpis nadobudol účinnosť až dňa 1. januára 2012. V písomnom vyhotovení žaloby z 2. januára 2015 žalobca presne popísal skutkový a právny stav veci, avšak krajský súd bez bližšieho zdôvodnenia, právny názor žalobcu odignoroval.

K posúdeniu nezákonnosti postupu odvolacieho orgánu pred vydaním rozhodnutia s ohľadom na rozhodnutie R 75/1998 Zbierky súdnych rozhodnutí a stanovísk uviedol, že nepovažuje odôvodnenie právneho názoru súdu za postačujúce resp. za také, ktoré by bolo vyhotovené v súlade s ustanovením § 157 ods. 2 O.s.p., ani tvrdenie krajského súdu, že nedošlo k porušeniu subjektívnych práv žalobcu,

keďže súd neuviedol ani jeden dôvod, pre ktorý si myslí, že sa na daný prípad nedá aplikovať rozhodnutie R 75/1995 Zbierky súdnych rozhodnutí a stanovísk. Zároveň poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 29 Odo 551/2006 z 27. apríla 2006, cit.: „Ak súd bez vysvetlenia opomenie pre účastníka priaznivú judikatúru uverejnenú v zbierke súdnych rozhodnutí a stanovísk, pričom na túto judikatúru bol navyše účastníkom výslovne upozornený, táto skutočnosť sama o sebe významne oslabuje presvedčivosť jeho rozhodnutia. Ide tiež o jav, ktorý oslabuje predvídateľnosť súdneho rozhodnutia, čo nie je možné najmä v praxi odvolacích súdov tolerovať.“

Tretím okruhom námietok bolo právne posúdenie daňového uznania výdavkov, ktoré žalobca preukázateľne svojim dodávateľom zaplatil. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku tvrdí, cit.: „pre správne vyčíslenie daňovej povinnosti bolo potrebné vychádzať zo skutočných výdavkov, ktoré boli žalobcom pri realizácii projektu vynaložené a nie z nákladov, ktoré boli uvedené žalobcom, ako kalkulované v rozpočte.“ Pre žalobcu nie je zrejmé, ktoré výdavky považuje krajský súd za „skutočné, ktoré boli žalobcom pri realizácii projektu vynaložené“. V žalobe poukázal na tú časť rozhodnutia žalovaného, ktorú žalobca považuje za nepreskúmateľnú pre jej nezrozumiteľnosť, cit.: „Správca dane nespochybnil uskutočnenie úhrady sporných nákladov, ale skutočnosť, že nájomne bolo uhradené vo výške určenej v rozpočte, nie vo výške skutočne vynaloženej.“

Žalobca zotrval na svojom tvrdení, že výdavky, ktoré svojim dodávateľom preukázateľne zaplatil, sú jeho skutočnými výdavkami t.j. výdavkami skutočne vynaloženými pri realizácii projektu. Ak dodávateľom žalobcu vznikli pri spolupráci na projekte iné výdavky, tak to boli výdavky dodávateľov, a nie žalobcu.

Záverom uviedol, že uvedeným postupom prvostupňového súdu, ktorý spočíva v nedostatočnom a nezrozumiteľnom odôvodnení jeho rozsudku, bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý a riadny súdny proces, právo domáhať sa zákonom stanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde, ako aj zásada spravodlivého procesu podľa čl. 6 ods. 1 Ústavy SR, čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd. V súvislosti s uvedeným uviedol rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03.

III.

Vyjadrenie žalovaného

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení z 10. februára 2016, v ktorom poukázal na svoje vyjadrenie k žalobe č. 1100305/1/164098/2015 zo 17. apríla 2015. Uviedol, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že vyrubovacie konanie sa uskutočnilo podľa zákona č. 563/2009 Z.z. Namietanie lehôt na vydanie rozhodnutia zo strany žalobcu považoval za bezpredmetné. Nepovažoval za opodstatnenú ani námietku žalobcu pri posúdení nezákonnosti postupu odvolacieho orgánu s ohľadom na rozhodnutie R 75/1998 Zbierky súdnych rozhodnutí a stanovísk.

Vo vzťahu k námietkam žalobcu týkajúcich sa neuznania daňových výdavkov uviedol, že sa s nimi ako odvolací orgán vysporiadal v odôvodnení, z ktorého je zrejmé, že žalobca aplikuje § 19 ods. 2 písm. m) zákona č. 595/2003 Z. z. nesprávne. V danom prípade bolo potrebné vychádzať z ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. Zopakoval, že zúčtovanie dotácie do príjmov neznamena automaticky, že všetky výdavky, na ktorých úhradu bola dotácia poskytnutá, sú aj daňovými výdavkami. Pre správne vyčíslenie daňovej povinnosti je potrebné vychádzať zo skutočných výdavkov, ktoré boli vynaložené pri realizácii projektu, nie z nákladov kalkulovaných v rozpočte. Námietky žalobcu vo vzťahu k hmotnej stránke vecí považoval za účelové a úmyselne zavádzajúce. Poukázal preto na obsah odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, kde sa odvolací orgán vysporiadal úplne podrobne so všetkými argumentmi žalobcu. Navrhoval preto, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil.

IV.

Právna úprava, právne názory odvolacieho súdu

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací súd“ alebo „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§

10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Najvyšší súd z administratívneho spisu zistil, že napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov č. 9711401/5/4204118/2014 z 12. augusta 2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 5.137,25 Eur.

Z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že daňovou kontrolou dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 podľa protokolu č. 736/320/6873/2009/Hu bola dňa 19. mája 2006 uzatvorená zmluva č. 674/131/2006 o poskytovaní dotácií v pôsobnosti Ministerstva dopravy, pôšt a telekomunikácií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“) medzi poskytovateľom ministerstvom a žalobcom. Predmetom zmluvy bolo poskytnutie dotácie na projekt s názvom Informačné internetové strediská pre nezamestnaných. Na tento účel poskytlo ministerstvo dotáciu vo výške 4.864 080,- Sk, pričom celkový rozpočet projektu predstavoval sumu 5.416 006,- Sk. Zvyšnú sumu 552.006,- Sk predstavovali vlastné zdroje žalobcu ako povinná spoluúčasť z celkového rozpočtu projektu. Cieľom projektu bolo vytvoriť informačné internetové strediská pre nezamestnané ženy v spolupráci s úradmi práce a zabezpečiť vzdelávacie kurzy s tematikou kurzov ovládania počítačov v šiestich okresoch Prešovského a Košického kraja. Podľa projektu odborné kurzy v šiestich strediskách formou subdodávky mala realizovať Technická univerzita v Košiciach - inštitút celoživotného vzdelávania za celkovú sumu 1.440 000,- Sk.

Daňové orgány neuznali žalobcovi daňové výdavky v sume 576.000,- Sk za prenájom 15 ks výpočtovej techniky, v sume 652.000,- Sk za prenájom priestorov s vybavením v Inštitúte celoživotného vzdelávania Technickej univerzity v Košiciach a v sume 86.400,- Sk za prenájom servera.

Podľa čl. 142 ods. 1 veta za bodkočiarkou Ústavy Slovenskej republiky, súdy preskúmavajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takehoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmavajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 2 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmavajú súdy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len "rozhodnutie správneho orgánu").

Podľa § 244 ods. 3 O.s.p., rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p., pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z., pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 13 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb., daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcou dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcou dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

Podľa § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie 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 § 19 ods. 2 písm. m) zákona o dani z príjmov, daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone sú výdavky, na ktorých úhradu boli poskytnuté dotácie, podpory a príspevky poskytnuté z prostriedkov štátneho rozpočtu, rozpočtov obcí, rozpočtov vyšších územných celkov, štátnych fondov a Národného úradu práce zahrňované do príjmov.

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 § 219 ods. 1 O.s.p., odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., 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.

Senát odvolacieho súdu vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správne orgány oboch stupňov v danom prípade postupovali v súlade s citovanou právnou úpravou, vo veci si zadovážili dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v odôvodnení rozhodnutia uviedli dôvody, na základe ktorých v danej veci rozhodli, námietkami žalobcu sa náležite zaoberali a žalovaný súčasne v dôvodoch svojho rozhodnutia sa vysporiadal so zásadnými odvolacími námietkami žalobcu. Zároveň sa krajský súd vecne správne a dostatočne vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Prvou námietkou uplatnenou žalobcom bolo nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia prvostupňovým správnym orgánom po zrušení a vrátení veci žalovaným (rozhodnutie č. I/225/13866-121200/2009/990723-R z 19. novembra 2009, ppl. dňa 2. decembra 2009). Podľa žalobcu bol daňový orgán povinný postupovať v súlade s lehotami uvedenými v ust. §30a zákona č. 511/1992 Zb. s tým, že lehota pre pokračovanie vyrubovacieho konania začala plynúť deň nasledujúci po dni právoplatnosti rozhodnutia žalovaného, t.j. odo dňa 3. decembra 2009 za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. Podľa žalobcu názor žalovaného, že vyrubovacie konanie v takomto prípade pokračuje až odo dňa vyhotovenia oznámenia č. 9711401/1/925897 z 18. apríla 2012 je nesprávny. Žalovaný tvrdil, že vyrubovacie konanie tak pokračovalo za účinnosti zákona č. 563/2009 Z.z. Nakoľko po zrušení rozhodnutia správcu dane vyššie uvedeným rozhodnutím žalovaného, bola spísaná posledná zápisnica dňa 9. januára 2014, rozhodnutie správcu dane č. 9711401/5/28195/2014 z 9. januára 2014 bolo vydané včas v zmysle ust. § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009. Následne po zrušení rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu č. 9711401/5/28195/2014 z 9. januára 2014 rozhodnutím žalovaného č. 1100305/1/312156/2014/5054 z 8. júla 2014 (ppl. dňa 21. júla 2014), bolo doplnené dokazovanie výsluchom svedka N.. J. P., L.. spísaním zápisnice č. 9711401/5/4159890/2014 z 11. septembra 2014, rozhodnutie správcu dane z 12. septembra 2014 tak bolo vydané v lehote 15 dní od spísania poslednej zápisnice.

Medzi žalobcom a žalovaným nebolo sporným, že vyrubovacie konanie začalo dňom po prerokovaní protokolu, t.j. dňa 5. augusta 2009. Sporným bolo, či preskúmané rozhodnutie správcu dane bolo vydané včas. Z dôvodu, že následne boli rozhodnutia správcu dane zrušované žalovaným, vec sa vrátila vždy späť správcovi dane na ďalšie konanie. To znamená, že vyrubovacie konanie stále pokračovalo. Po poslednom zrušení rozhodnutia správcu dane rozhodnutím žalovaného č. 1100305/1/312156/2014/5054 z 8. júla 2014 (ppl. dňa 21. júla 2014), správca dane doplnil dokazovanie výsluchom svedka N.. J. P., L.., kde už správca dane postupoval podľa zákona č. 563/2009 Z.z. V prvom rade sa preto odvolací súd zaoberal tým, ktorý z právnych predpisov mal byť aplikovaný pri pokračovaní vo vyrubovacom konaní. Z ust. § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 511/1992 Zb. Nakoľko v danom prípade nedošlo k opakovanej daňovej kontrole, tá bola ukončená dňom prerokovania protokolu, ale došlo k pokračovaniu vyrubovacieho konania, nemožno v danom prípade konať podľa zákona č. 511/1992 Zb., ale podľa zákona č. 563/2009 Z.z. účinného od 1. januára 2010.

Žalovaný oznámil správcovi dane, aby pokračoval vo vyrubovacom konaní oznámením z 24. augusta 2011 a následne správca dane túto skutočnosť oznámil žalobcovi v oznámení z 18. apríla 2012 a následne až 9. januára 2014 bola spísaná posledná zápisnica a v rovnaký deň vydané rozhodnutie správcu dane č. 9711401/5/24998/2014. Podľa názoru odvolacieho súdu sa žalobcovi takýto veľký časový priestor môže javiť ako nezákonný, avšak predmetné rozhodnutie bolo vydané v lehote 15 dní od spísania poslednej zápisnice (§ 68 ods. 5 zákona č. 563/2003 Z.z.), pričom žalovaným bolo zrušené a

správca dane bol povinný znovu konať ďalej. Rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/312156/2014/5054 z 8. júla 2014 sa stalo právoplatným dňa 21. júla 2014. Správca dane následne spísal poslednú zápisnicu dňa 11. septembra 2014 a hneď na to dňa 12. septembra 2014 bolo vydané preskúmané rozhodnutie. Na základe tohto postupu správcu dane bolo vydané rozhodnutie vždy včas, čo konštatoval aj krajský súd, preto odvolacia námietka žalobcu je v tomto smere neopodstatnená. Ani vzhľadom na žalobcom uvádzanú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky nebol porušený princíp právnej istoty žalobcu.

V druhom okruhu námietok žalobca považoval vyjadrenie krajského súdu k posúdeniu nezákonnosti postupu odvolacieho orgánu pred vydaním rozhodnutia č. 97411401/5/28195/2014 z 9. januára 2014 s ohľadom na rozhodnutie R 75/1998 Zbierky stanovísk a súdnych rozhodnutí za nedostatočné, pričom podľa jeho názoru absentuje odôvodnenie, prečo krajský súd dospel k záveru o tom, že žalobca nepreukázal, že by postupom daňových orgánov došlo k porušeniu jeho subjektívnych práv. Podľa žalobcu krajský súd neuviedol ani jeden dôvod, pre ktorý si myslí, že sa na daný prípad nedá aplikovať predmetné rozhodnutie.

Podľa odvolacieho súdu, krajský súd jasne uviedol svoje stanovisko, keď sa stotožnil s právnymi závermi daňových orgánov a konštatoval, že namietanie nesplnenia lehôt na vydanie rozhodnutí zo strany žalobcu je bezpredmetné s tým, že poukázal na celý postup daňových orgánov. K namietaniu nezákonnosti rozhodnutia, resp. porušenia jeho subjektívnych práv postupom a vydaným rozhodnutím daňových orgánov s poukazom na ust. § 250t O.s.p., ktoré obsahuje konanie proti nečinnosti orgánu verejnej správy, navyše krajský súd uviedol, že žalobca mal právo kedykoľvek domáhať sa ochrany pred nezákonným zásahom, resp. nesprávneho postupu správneho orgánu a porušenia jeho subjektívnych práv prostredníctvom podaného návrhu. Z týchto dôvodov dospel krajský súd k záveru, že žalobca nepreukázal, aké jeho subjektívne práva mali byť postupom daňového orgánu porušené.

Na základe vyššie uvedeného je potrebné konštatovať, že rozhodnutie zverejnené pod č. R 75/1998 sa nevzťahuje na daný prípad, pretože preskúmané rozhodnutia daňových orgánov nie sú nepreskúmateľné a vzhľadom na to, že boli viackrát zrušené rozhodnutia správcu dane a vrátené späť na ďalšie konanie, obsahujú už vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu v daňovom konaní, t.j. rozhodnutia netrpia nedostatkom dôvodov, pričom žalobcom už neboli prezentované ďalšie námietky. Nakoľko krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutia daňových orgánov boli vydané v súlade so zákonom a na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správne právne posúdili predmetnú vec, nepriamo skonštatoval, že predmetné rozhodnutia nie sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Tvrdenie žalobcu o tom, že sa krajský súd nevysporiadal s podstatnou námietkou žalobcu je preto neopodstatnené.

K tretej odvolacej námietke odvolací súd poukazuje na ust. § 19 ods. 2, písm. m) zákona č. 595/2003 Z.z., z ktorého vyplýva, že daňovým výdavkom sú výdavky, na ktorých úhradu boli poskytnuté dotácie. To znamená výdavky, ktoré boli vyúčtované na splnenie projektového programu žiadateľa o dotáciu. Tak, ako vyplýva zo znenia citovaného zákonného ustanovenia ide o výdavky skutočne uhradené z poskytnutej dotácie. Z uvedeného je možné vyvodiť, že sem nepatria výdavky kalkulované v rozpočte, ktoré reálne neboli vynaložené žiadnym spôsobom. Priznať je možné len výdavky v rozsahu a za splnenia podmienok uvedených v zákone o dani z príjmov. Preto daňové orgány správne vychádzali zo znenia ust. § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov a za daňový výdavok považovali 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. Odvolací súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, že daňové orgány postupovali správne, keď zúčtované výdavky, ktoré si uplatnil žalobca ako daňové výdavky, neuznal.

Odvolací súd pre úplnosť konštatuje, že nie všetky výdavky boli použité na podnikateľské účely, preto nesúviseli so zdaniteľným príjmom a daňové orgány ich v zmysle ust. § 21 ods. 1 neuznali (vo vzťahu k prenájomu 15 ks výpočtovej techniky). Uvedené platí aj vo vzťahu k prenájomu priestorov s technikou. Daňový výdavok súvisiaci s prenájomom servera bol účtovaný až v roku 2007, t.j. nemohol byť

zaúčtovaný za zdaňovacie obdobie roku 2006 v zmysle časovej a vecnej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov (§ 2 písm. j) zákona č. 595/2003 Z.z.).

Na základe vyššie uvedených skutočností a v spojení s citovanými zákonnými ustanoveniami dospel odvolací súd k záveru zhodnému so záverom krajského súdu, ktorý považoval za dostatočne odôvodnený, čím nebolo porušené ani právo žalobcu na spravodlivý proces s tým, že postup a rozhodnutia daňových orgánov sú v súlade so zákonom, a preto rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

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