

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžf/65/2015
Identifikačné číslo spisu:	8014200525
Dátum vydania rozhodnutia:	24.10.2016
Meno a priezvisko:	JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:8014200525.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Jany Henčekovej, PhD. v právnej veci žalobcu: JPMS, s.r.o., IČO: 45 979 341, so sídlom Jána Lačeka č. 629/9, 059 18 Spišské Bystré, zast.: JUDr. Ivom Babjakom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Sovietskych hrdinov č. 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 06. februára 2015 č.k. 2S 35/2014- 50, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 06. februára 2015 č.k. 2S 35/2014-50 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 .

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100305/1/56481/2014/5052 z 29.01.2014 o odvolaní (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - čl. 28) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej na účely rozsudku „správca dane“) č. 9712402/5/4236695/2013/BenJ zo 17.09.2013 (ďalej tiež na účely rozsudku „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb (ďalej len „daň“) za zdaňovacie obdobie rok 2011 na tom skutkovom základe, že oproti dani vykázanej žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane vykonaním daňovej kontroly naopak zistená daň vo vyššej sume.

Vyrubenie dane správca dane odôvodnil tým, že vykonaným šetrením v rámci kontroly dane za uvedené zdaňovacie obdobie neboli zistené nové skutočnosti a dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č.: 9712402/5/3251312/2013/BenJ zo dňa 04.07.2013 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za vymedzené zdaniteľné obdobie s nasledovným prerokovaním protokolu, pričom uvedenou kontrolou preveroval opodstatnenosť údajov týkajúcich sa výšky dane uvedenej v daňovom priznaní.

Z daňového spisu ďalej vyplýva, že základným dôvodom pre zvýšenie dane je nesplnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v zákone č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 595/2003 Z.z.“), ktoré viedli správcu dane k spochybneniu nižšie uvedených daňových výdavkov.

Podľa § 2 písm. i) a j) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení na účely tohto zákona sa rozumie

i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak,

j) základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy preyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 veta druhá zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení platí, že ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

Podľa § 21 ods. 1 písm. a), e) až j) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení 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, a ďalej a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),

e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi,

f) výdavky preyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e), pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia,

g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),

h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote nepreyšujúcej 16,60 eura za jeden predmet,

- i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužíja na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p),
- j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane.

4. Spochybnenými daňovými výdavkami sú

- a) náklady za opravu lesných strojov od poskytovateľa služby MANTA, s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „poskytovateľ opravy“), za ktorých údajné vykonanie vystavil poskytovateľ opravy faktúru na celkovú sumu 45.000,-- €,
- b) náklady za sprostredkovanie obchodu, resp. dopravy a služieb od poskytovateľa služby F. E. - SAPEX SLOVAKIA, Košice (ďalej na účely rozsudku len „poskytovateľ dopravy“), za ktorých údajné vykonanie vystavil poskytovateľ dopravy faktúru na celkovú sumu 34.216,67 €,
- c) náklady za ubytovanie FO (vrátane konateľ a žalobcu) od poskytovateľa služby L. C. Realitt, O. (ďalej na účely rozsudku len „poskytovateľ ubytovania“), za ktorých údajné vykonanie vystavil poskytovateľ ubytovania faktúru na celkovú sumu 1.200,-- €,
- d) náklady za kúpu živých ťažných zvierat (kone) od dodávateľa tovaru JPM - Združenie FO, F. P., Q. B. (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ zvierat“), za ktorých nákup vystavil dodávateľ zvierat faktúru na celkovú sumu 2.200,-- €,
- e) náklady za opravu a plotu a brány od poskytovateľa služby D. P. A. - STAVMAN, Spišské Bystré (ďalej na účely rozsudku len „poskytovateľ opravy“), za ktorých údajné vykonanie vystavil poskytovateľ opravy faktúru na celkovú sumu 3.012,41 €,
- f) náklady za drobné nákupy od rôznych dodávateľov (ďalej na účely rozsudku len „rôzni dodávateľia“), za ktorých nákup v hotovosti žalobca mal uhradiť celkovú sumu 416,86 €,
- g) náklady za povinné zmluvné poistenie súboru (3+1) motorových vozidiel od poskytovateľa služby KOOPERATÍVA poisťovňa, a.s., Vienna Insurance Group, Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „poskytovateľ poistenia“), pri ktorom časovo nerozlišil jednotlivé sumy poistného,
- h) náklady za kúpu lanového vozíka od hore uvedeného poskytovateľa dopravy, za ktorého nákup vystavil poskytovateľ dopravy faktúru na celkovú sumu 14.000, -€,
- i) náklady za kúpu pracovného čerpadla od hore uvedeného dodávateľa zvierat, za ktorého nákup vystavil dodávateľ zvierat faktúru na celkovú sumu 9.360,-- €,
- j) a iné.

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 28 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a preto aj žalovaný potvrdil správnosť záveru, že vyššie opísané náklady sa daňovo neuskutočnili.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

6. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Prešove žalobu zo 04.04.2014.

7. Krajský súd v Prešove ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie ako aj konanie tomuto predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe a po nariadení pojednávania v zmysle § 250g ods. 1 O.s.p. dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Preto ju na základe nižšie uvedených dôvodov postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

8. S poukazom na relevantné ustanovenia Daňového poriadku, zák. č. 595/2003 Z.z., zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 431/2002 Z.z.“), zákona č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 283/2002 Z.z.“) ako aj opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „účtovná osnova“) a po rekapitulácii

skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane sa krajský súd vyslovil k jednotlivým skutkovým a právnym zisteniam žalovaného a správcu dane (viď bod č. 4).

9. Vo vzťahu k námietke aplikácie neúčinného právneho predpisu krajský súd uviedol, že správca dane a napokon aj žalovaný ako odvolací orgán sú jednoznačne viazaní pri svojom rozhodovaní zásadou zákonnosti, ale aj zásadou voľného hodnotenia dôkazov s poukazom na obsah ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku. V súvislosti s uvedeným krajský súd potvrdil, že žalovaný sa uvedenými zásadami riadil.

10. Čo sa týka námietky zaúčtovania ubytovacích náhrad, krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že živnostníci boli vo vzťahu k žalobcovi v obchodnom vzťahu a za vykonávané práce vystavovali odberateľovi žalobcovi faktúry a preto im zák. č. 283/2002 Z.z. nepriznáva nárok na cestovné náklady tak, ako boli zaúčtované žalobcom do daňových výdavkov.

11. Preto sa krajský súd stotožnil s právnym posúdením veci správcu dane, ktorý rozsiahlym dokazovaním dostatočne a riadne zistil skutkový stav a zistil u žalobcu rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 vo výške 15.294,81 €.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

12. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 16.03.2015 (č.l. 58) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

v súdnom prieskume došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 O.s.p. /viď § 205 ods. 2 písm. a) v spojení s § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p.),

súdny prieskum má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci /viď § 205 ods. 2 písm. b) O.s.p./ a

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /viď § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

13. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie dôvody žalobcu:

- krajský súd, hoci deklaroval vykonanie súdneho prieskumu v medziach žalobných bodov, tak sa zameral aj na prieskum vecí, ktoré žalobca v žalobe neuviedol (viď najmä okolnosti vystavenia faktúr poskytovateľom dopravy, účtovaním súm za opravu brány a plotu, nákladov označených ako drobné nákupy či zaúčtovania povinného zmluvného poistenia za motorové vozidlá),

- ak žalovaný zistil, že správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia poukázal na dôkazy, pri ktorých aplikoval neúčinný právny predpis, bolo jeho povinnosťou prvostupňové rozhodnutie zrušiť a vec mu vrátiť,

- žalobca neplatil za ubytovanie živnostníkov z dôvodu cestovných náhrad podľa zák. č. 283/2002 Z.z. a o týchto výdavkoch neúčtoval ako o výdavkoch podľa § 19 ods. 2 písm. d) zák. č. 595/2003 Z.z.,

- o faktúry dodávateľa ubytovania boli zaúčtované na účet 548, na ktorom účtovníčka žalobcu zriadila analytický účet 01, na ktorom boli účtované len náklady na ubytovanie,

- žalobca bol napadnutým rozhodnutím a postupom žalovaného ukrátený na svojich právach, o vyrubení dane žalobcu dochádza de facto k odnímaniu časti nadobudnutého vlastníctva, čo predstavuje zásah do základného práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, a tiež

- žalobca sa preto v celom rozsahu pridrižiava dôvodov uvedených v žalobnom návrhu ako aj v jeho ďalších podaniach.

14. Záverom žalobca navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu v súlade s ustanovením § 221 ods. 1 písm. f) a h) O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.), pričom v novom rozhodnutí má prvostupňový súd rozhodnúť aj o náhrade trov odvolacieho konania.

B)

15. Zo stanoviska žalovaného z 09.04.2015 (č.l. 67) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako nedôvodné.

Ďalej sa žalovaný vyjadril k aplikácii neúčinného právneho predpisu na prejednávajúcu vec ako aj na jej dôsledky.

16. Tiež sa žalovaný vyjadril aj k možnosti účtovania výdavkov na účet 548, ako aj k nutnosti tieto výdavky posudzovať z pohľadu zák. č. 595/2003 Z.z. spolu s k následkom možnej chyby, ktorú mal správca dane urobiť na strane 19 prvostupňového rozhodnutia.

17. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

18. 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 podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. 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 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

19. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v prejednávanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (*vigilantibus leges sunt scriptae*) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd (ďalej len „Dohovor“), vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presviedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

20. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

21. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd celkom stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka, či aplikácia neúčinného predpisu v prejednávanej veci nevyvoláva celkovú nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia od počiatku. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

22. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkami, ktoré žalobca využil na spochybnenie zákonnosti názorov krajského súdu k procesnej čistote postupu správneho orgánu smerujúceho k vysloveniu napadnutého rozhodnutia.

Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti samotného rozhodnutia (meritórne námietky). Naopak, ak Najvyšší súd dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nehospodárne. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

23. Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

24. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke.

25. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z odvolacích námietok žalobcu, hoci žalobcom nie je *expressis verbis* v odvolaní explicitne vyjadrený, že je sporné právne vymedzenie splnenia podmienok na daňové uznanie sporných výdavkov.

Predovšetkým Najvyšší súd preskúmal námietku žalobcu, že ak žalovaný zistil, že správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia poukázal na dôkazy, pri ktorých aplikoval neúčinný právny predpis, bolo jeho povinnosťou prvostupňové rozhodnutie zrušiť a vec mu vrátiť.

26. V súvislosti s uvedenou odvolacou námietkou Najvyšší súd zdôrazňuje, že je povinnosťou každú odvoláciu námietku bližšie špecifikovať nielen čo do konkretizácie námietkou dotknutého právneho predpisu ale aj označiť jeho negatívne dôsledky na posudzované rozhodnutie.

Z podaného odvolania však bližšie nevyplýva, resp. žalobca neuviedol, ktoré konkrétne ustanovenie a aké právne následky jeho aplikácia mala mať na výsledky daňového konania, resp. o čo malo ísť v napadnutom rozhodnutí. Najvyšší súd až na základe svojej iniciatívy zistil, že ide o závery uvedené žalovaným na čl. 31 v napadnutom rozhodnutí nasledovne:

„Odvolací orgán konštatuje, že námietka odvolávajúceho sa, že miestne zisťovanie bolo vykonané na základe zrušeného zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, je opodstatnená, a preto na zápisnicu z tohto miestneho zisťovania odvolací orgán neprihliadal. Neprihliadanie na tento dôkaz však nič nemení na zistení správcu dane, že daňový subjekt porušil vyššie uvedené ustanovenia zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov týkajúce sa tohto konkrétneho kontrolného zistenia, pretože správca dane mal dostatok iných vyššie uvedených dôkazov na vyvodenie uvedeného záveru. Miestne zisťovanie totiž nebolo jediným, ani hlavným, a ani rozhodujúcim dôkazom o tom, že daňový subjekt porušil zákon č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov, a preto nemá vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia. Napriek vyššie uvedenému je potrebné uviesť, že aj zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov upravuje obdobne inštitút miestneho zisťovania a umožňuje správcovi dane za rovnakých podmienok ako zákon č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vykonať miestne zisťovanie kdekoľvek, u kohokoľvek s cieľom vyhľadávania dôkazov, preverovania a zisťovania skutočností, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Môže teda vykonávať miestne zisťovanie aj u inej osoby, než je daňový subjekt, a vyžiadať si výpis alebo kópiu z účtovných záznamov, iných záznamov alebo informácií atď. (§ 37 - 39 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov), a aj iná osoba než daňový subjekt je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane pomoc a súčinnosť na účinné vykonanie miestneho zisťovania, a teda aj zapožičať ním vyžiadané doklady alebo výpisy alebo fotokópie. V tomto zmysle správca dane mohol teda požadovať predmetné doklady a účtovníčka ich bola povinná poskytnúť, a preto námietky odvolávajúceho sa smerujúce k tomu, že T. A. nebola v pracovnom pomere alebo v inom pracovnoprávnom vzťahu k daňovému subjektu, sú neopodstatnené.“

27. Z vyššie uvedeného textu jednoznačne vyplýva, že žalovaný ako odvolací orgán v zmysle jednotnosti správneho konania na prvom a druhom stupni uvedenú procesnú vadu vyhodnotil a jeho negatívne dôsledky odstránil tým, že na zápisnicu z dotknutého miestneho zisťovania žalovaný neprihliadal.

Súčasne však žalovaný zdôraznil, že neprihliadanie na tento dôkaz nespochybňuje skutkové zistenia správcu dane pri konkrétnom kontrolnom zistení, pretože správca dane mal dostatok iných vyššie uvedených dôkazov na vyvodenie záveru o porušení relevantných ustanovení zák. č. 595/2003 Z.z. Preto Najvyšší súd nemohol uvedenú námietku vyhodnotiť ako relevantnú.

28. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že tento neplatil za ubytovanie živnostníkov z dôvodu cestovných náhrad podľa zák. č. 283/2002 Z.z. a o týchto výdavkoch neúčtoval ako o výdavkoch podľa § 19 ods. 2 písm. d) zák. č. 595/2003 Z.z., pričom faktúry dodávateľa ubytovania boli zaúčtované na účet 548, na ktorom účtovníčka žalobcu zriadila analytický účet 01, na ktorom boli účtované len náklady na ubytovanie, sa Najvyšší súd stotožnil s argumentáciou žalovaného, že akýkoľvek spôsob účtovania musí byť v súlade so zásadami účtovania, medzi ktoré patrí aj zásada verného a pravdivého obrazu účtovaných skutočností (§ 7 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z.

Podľa § 7 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

29. Potom pre neuznanie výdavkov ako daňových výdavkov nie je až tak rozhodujúce, na ktorom účte

tieto výdavky žalobca ako daňový subjekt zaúčtoval. Žalovaný mohol výdavky spojené s ubytovaním účtovať aj na hore uvedenom účte, avšak tieto výdavky musia naďalej spĺňať kritériá, ktoré zák. č. 595/2003 Z.z., najmä prostredníctvom § 2 písm. i) pre ich daňovú uznateľnosť stanovuje.

Je nepochybné, a to aj krajský súd zdôraznil, pri týchto výdavkoch je významné, že hoci slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, avšak iných daňových subjektov ako je žalobca. Preto ani túto odvoláciu argumentáciu žalobcu Najvyšší súd neuznal.

30. Tiež žalobca mal byť napadnutým rozhodnutím a postupom žalovaného ukrátený na svojich právach. Konkrétne poukazoval, že vyrubením dane žalobcovi dochádza „de facto“ k odnímaniu časti vlastníctva nadobudnutého žalobcom, čo žalobca klasifikuje ako zásah do základného práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru.

Najvyšší súd k tomuto argumentu iba dodáva, že ide o zákonný zásah, ktorý je v demokratickej spoločnosti obvyklý a nevyhnutný na riadne fungovanie tejto spoločnosti.

31. Za tejto situácie bolo v súlade so zákonom, že krajský súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly.

Potom oprávnené žalovaný potvrdil napadnuté prvostupňové rozhodnutie.
V.

32. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre uznanie spochybnených výdavkov za daňové výdavky na dani z príjmov.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

33. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na vyššie uvedené právne názory (čl. 1 ods. 1 ústavy), pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

34. 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), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k

záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

35. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nenastalo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).