

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 8Sžf/71/2013                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 3012200677                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 21.05.2015                     |
| Meno a priezvisko:         | Mgr. Peter Melicher            |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2015:3012200677.2 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: T. H., L.H.C., bytom W. X, N., IČO: 10895809, právne zastúpený advokátom JUDr. Jánom Kokindom, so sídlom AK Mišíka I. 780/19A, Prievidza, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1106433/2012/5041-r, zo dňa 02. augusta 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/131/2012-42 zo dňa 22. mája 2013, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/131/2012-42 zo dňa 22. mája 2013, 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) zamietol podľa ustanovenia § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „O.s.p.“) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1106433/2012/5041-r zo dňa 02.08.2012, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní a poplatkov“), ktorým bol žalobcovi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 vo výške 16 028,75 € potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/71524/2012 zo dňa 23.04.2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 16 028,75 € zo zdaniteľného príjmu 80 336,13 €, ako príjmu zo živnosti v zmysle § 6 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu za predaj dvanástich ojazdených áut v období od apríla 2009 do augusta 2009. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že krajský súd zákonnosť preskúmaných

rozhodnutí posudzoval v intenciách ustanovení § 2 písm. i/, § 6 ods. 1 písm. b/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“).

Krajský súd uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 a o výsledku zistení z daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 9313401/1/477072/2012 zo dňa 15.03.2012. Protokol bol podkladom dodatočného platobného výmeru zo dňa 23.04.2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 16 028,75 € zo zdaniteľného príjmu 80 336,13 € titulom príjmu zo živnosti v zmysle § 6 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu za predaj dvanástich ojazdených áut v období od apríla 2009 do augusta 2009. Žalobca si vo svojich daňových výdavkoch neuplatnil výdavky za nákup sporných áut a ani o nich neúčtoval. Do daňových výdavkov ich žalobca žiadal uznať až po tom, ako bol správcom dane vyrubený rozdiel dane z príjmov.

Krajský súd zistil, že po predložení dodávateľských faktúr č. OP090026, č. OP090041, č. OP090047, č. OP090048, č. OP090064, č. OP090058, č. OP090089, č. OP0900096, č. OP090100, č. 167, č. 163, č. OP090161 bol žalobca vyzvaný správcom dane na predloženie dokladov o preukázaní úhrad k predloženým faktúram. Doklady o úhrade za nákup ojazdených vozidiel žalobca nepredložil s tým, že tieto neboli vykazované na firmu, ale na žalobcu ako na fyzickú osobu bez DIČ a IČO, neúčtoval o nich, ani ich nearchivoval. Ako dôkaz predložil čestné prehlásenie bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti o úhrade za nákup uvedených vozidiel, ktoré však správca dane v súlade s ust. § 15 ods. 6 písm. d/ zákona o správe daní a poplatkov neuznal ako doklad preukazujúci daňové výdavky z označených faktúr a tieto výdavky nepovažoval za daňové výdavky v zmysle ust. § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

Podľa krajského súdu v prejednávanej veci správca dane dodatočným platobným výmerom správne určil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 16 028,75 € napriek námietke žalobcu o tom, že v protokole z daňovej kontroly bol rozdiel dane z príjmov v sume 15.263,87 €. Základ dane za rok 2009 po kontrole predstavoval sumu 87 853,13 € z dôvodu, že žalobca nemal zo zákona nárok na nezdaniteľnú časť základu dane na daňovníka vo výške 4025,70 €. Správca dane pri výkone daňovej kontroly vyzval žalobcu podľa § 15 ods. 6 písm. d/ zákona o správe daní a poplatkov, aby predložil doklady preukazujúce opodstatnenosť vynaložených výdavkov. Námietka žalobcu o použití výzvy podľa § 41 cit. zákona, ktorý je procesným inštitútom vytýkacieho konania, nebola podľa krajského súdu opodstatnená, nakoľko vytýkacie konanie je fakultatívnou etapou vyrubovacieho konania a do úvahy prichádza iba vtedy, keď dôjde k pochybnostiam o správnosti, pravdivosti a úplnosti daňového priznania, alebo hlásenia. U žalobcu bola vykonávaná daňová kontrola, správca dane zistil zdaniteľné príjmy žalobcu na podklade dôkazov. Medzi účastníkmi zostala sporná skutočnosť, či žalobca vierohodne preukázal výdavky vynaložené na nákup 12tich kusov ojazdených motorových vozidiel.

Podľa krajského súdu úhrady za nákup vozidiel nemožno považovať za daňové výdavky v zmysle ust. § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, pretože žalobca o nich nevedel účtovníctvo a ich preukázanie dodávateľskými faktúrami a čestným prehlásením bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti, nemožno považovať za doklad preukazujúci hospodárske operácie a účtovné prípady. Žalovaný a aj správca dane preto rozhodli v súlade so zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, keď žalobcom predložené faktúry neuznali za daňové výdavky, nakoľko ich vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané a na základe tohto záveru uložili správne žalobcovi povinnosť zaplatiť rozdiel dane za rok 2009 v sume 16 028,75 €.

Podľa krajského súdu žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, s ktorým sa súd stotožnil. Z uvedených dôvodov krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nebol v konaní úspešný, právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/131/2012-42 zo dňa 22.05.2013 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1020506/1/1106433/2012/5041-r zo dňa 02.08.2012 a tiež prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín - pobočka Prievidza č. 9313401/5/71524/2012 zo dňa 23.04.2012 - teda obe rozhodnutia daňových orgánov - zruší a vráti vec na ďalšie konanie. Podľa žalobcu krajský súd v tomto rozsudku nesprávne, ústavne nesúladným spôsobom, aplikoval príslušné ustanovenia procesného zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a tiež hmotného zákona

č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a vyslovil názor, že krajský súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1106433/2012/5041-r zo dňa 02.08.2012, ako aj postupu žalovaného, toto nesprávne posúdil, keď vyslovil názor, že rozhodnutie žalovaného je v súlade s právnym poriadkom SR.

Žalobca uviedol, že rozhodnutia daňových orgánov (prvostupňového aj druhostupňového, považuje za také, ktoré obsahujú kumulované znaky nezákonnosti a nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a to najmä z dôvodov, že v spise chýba pozitívna legitímácia správneho orgánu, ktorý rozhodnutie vydal, či tak mohol urobiť, keď daňovú kontrolu vykonával iný správny orgán, pričom krajský súd sa touto námietkou vôbec nezaoberal, taktiež je podľa jeho názoru rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, lebo absentuje číslovanie strán a tiež numerická nadväznosť vyrubenej dane na protokol (krajský súd sa touto námietkou vôbec nezaoberal, resp. len mechanicky prebral neprípustné následné dovysvetlenie žalovaného, ako vôbec vyrubená suma dane vznikla), a že správca dane nepoužil povinný inštitút výzvy podľa § 41 zákona o správe daní. Ďalej žalobca namietal, že žalovaný nesprávne aplikuje daňové právo bez použitia ústavných zásad, ku ktorým je zaviazaný podľa čl. 152 Ústavy SR, a že žalovaný aplikoval výklad zákona o dani z príjmov tak, že potláča dosiahnutie účelu zákona o dani z príjmov, teda zdanenie zisku, ako rozdielu príjmov a výdavkov.

Žalobca uviedol, že krajský súd sa s väčšinou štruktúrovaných žalobných dôvodov nevysporiadal, teda jeho rozhodnutie má všetky znaky vrchnostenského arbitrárneho rozhodnutia bez náležitého odôvodnenia. Žalobca zastáva názor, že každý zo žalobných dôvodov posúdený v jeho prospech, môže založiť jeho úspech vo veci samej, teda že všetky žalobné dôvody sú pre neho významné a relevantné vo veci samej. Pri takomto prístupe krajského súdu je žalobca nútený konštatovať, že bolo zmarené jeho ústavné právo na spravodlivé súdne konanie poukazujúc na Nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 269/05-34; tiež III. ÚS 305/08-37, teda že daňový orgán nemôže docieľiť svoje rozhodnutie nezákonným procesným postupom, a pokiaľ tak urobil je toto jeho rozhodnutie nezákonné (Nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010).

Žalobca uviedol, že podľa § 30 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. musí rozhodnutie obsahovať, okrem iného - označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal. Na rozhodnutí aj na protokole je uvedený Daňový úrad TRENČÍN, pobočka Prievidza, G.Švéniho 1/2727, 97101 Prievidza. Prítom daňovú kontrolu začal subjekt označený ako - Daňový úrad Prievidza, G.Švéniho 1/2727, 97101 Prievidza. Podľa jeho názoru rozhodnutie neobsahuje dostatočnú legitímáciu daňového úradu, lebo iná osoba začala kontrolu a iná osoba ju dokončila.

Žalobca je toho názoru, že pokiaľ nebude riadne právne odôvodnená a v spise listinne doložená právna subjektivita a právne nástupníctvo osoby, ktorá rozhodnutie vo veci vydala - je dôvodná jeho námietka, že ide o nulité rozhodnutie vydané neoprávnenou osobou. Krajský súd sa s týmto významným žalobným dôvodom vôbec nezaoberal.

Ďalej žalobca namietal, že rozhodnutie nemá číslované strany, a tým je zmarené právo na účinnú obhajobu, lebo sa v ňom nedá zrozumiteľne orientovať.

Žalobca poukázal na to, že podľa § 30 ods. 3 zákona o správe daní rozhodnutie musí obsahovať odôvodnenie. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov. Namietal, že jeho vyjadrenie k protokolu a odôvodnenie správcu dane, teda obsah Dodatku č. 1 k protokolu nie je súčasťou rozhodnutia - v rozhodnutí úplne absentuje. Rozhodnutie neobsahuje významnú časť odôvodnenia (Dodatok č. 1).

Ďalej žalobca namietal, že podľa § 41 zákona o správe daní platí, že ak vzniknú pochybnosti u správcu dane - konkretizuje tieto nedostatky a vyzve daňovníka na ich odstránenie. Toto ustanovenie dáva daňovníkovi možnosť sa priebežne, voči adresne pomenovaným nedostatkom, adresne obhajovať. Žalobca namietal, že správca dane povinný inštitút výzvy podľa § 41 nepoužil. Z gramatického aj logického výkladu vyplýva, že výzva podľa § 41 je povinný procesný úkon, ak nastane spúšťačia podmienka zistenia iných skutočností, ako sú priznané v daňovom priznaní, pričom správca dane výzvu nepoužil a tak neumožnil žalobcovi sa priebežne adresne obhajovať.

Žalobca uviedol, že podniká v oblasti nákupu a predaja ojazdených áut a jeho základom dane z príjmov fyzických osôb - je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a nákupnou cenou zníženou o DPH na výstupe. Spravodlivým postupom (príjmy mínus výdavky mínus DPH) žalobca žiadal zdaňovať aj predmetných 12 kusov áut, ktoré predtým omylom považoval za svoju neobchodnú transakciu.

Žalobca nesúhlasil so záverom žalovaného, že predloženie prehlásenia je v daňovom konaní právne

irelevantné, lebo takýto záver je arbitrárny a svojvoľný. Ak by vyhlásenie štatutárneho zástupcu dodávateľa, teda priameho účastníka a svedka, malo byť právne irelevantné, potom by každá výpoveď svedka bola právne irelevantná, čo je samozrejme neudržateľný názor; napokon sama správa daní vo všeobecnosti používa výpoveď svedka (priamo alebo nepriamo zúčastnenej osoby) ako rozšírený druh dôkazu.

Žalobca poukázal na to, že ak žalovaný tvrdil, že úhrada má byť preukázaná len účtovným dokladom (pokladničný doklad, bankový výpis), ktorý má byť zaúčtovaný (§ 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov) - to platí, ak ide o obchodnú transakciu. Požadovanie preukázania cez účtovníctvo je v rozpore so skutkovým stavom v spise, lebo hoci omylom, daňovník to v tom čase nepovažoval za obchodnú transakciu, a účtovný doklad (pokladničný doklad) neprodukoval. Pochybenie nezaúčtovania môže byť predmetom pokuty za účtovníctvo.

Podľa jeho názoru základ dane sa odvodzuje z účtovníctva (§ 17 ods. 1 zákona o dani z príjmov), ak sa o nich ako o obchodných transakciách účtovalo. Ak sa predmetné transakcie omylom vymkli účtovníctvu - potom sa základ dane odvodzuje z mimouúčtovných dôkazov, čo v danom prípade je splnené (faktúry, prehlásenie o ich úhrade, následný bezproblémový predaj a disponovanie majetkom). Pri zohľadnení všetkých dôkazov v ich vzájomnej súvislosti a zohľadnení skutkového stavu - ide podľa žalobcu o dostatočne preukázané výdavky. Pri zohľadnení uvedených vedľajších výdavkov mal byť základ dane 10 645,43 € (15 445,43 - 4800,00), u toho je daň v sume 2022,63 €; tento základ dane a daň daňovník plne akceptuje.

Podľa jeho názoru zdaňovať len príjmy bez výdavkov, ako to uzavrel žalovaný, a potvrdil krajský súd, je nespravodlivé a proti akejkolvek ekonomickej logike.

Záverom poukázal na to, že pre hmotné dane platí princíp neutrality, teda ak existujú zdaniteľné príjmy, patria k tomu daňové výdavky. Dorubenie hmotnej dane z príjmov za prípadné nedostatky v účtovníctve, nemožno chápať ako sankciu, lebo za pochybenia v účtovníctve existuje samostatný sankčný systém v § 38 zákona o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhoval odvolaciemu súdu, aby napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Podľa jeho názoru žalobca v odvolaní uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na Krajskom súde v Trenčíne a navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového orgánu a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, pretože má za to, že konanie prvostupňového súdu je v rozpore s platným právnym poriadkom. Uviedol, že sa pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, to znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi. Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „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](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

ZSDP v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada

zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

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

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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku a na potvrdenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. Pri preskúmaní zákonosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu

bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.). V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.). Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že žalovaný rozhodnutím č. 1020506/1/1106433/2012/5041-r zo dňa 02.08.2012, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní a poplatkov“), ktorým bol žalobcovi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 vo výške 16 028,75 € potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/71524/2012 zo dňa 23.04.2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 16 028,75 € zo zdaniteľného príjmu 80 336,13 €, ako príjmu zo živnosti v zmysle § 6 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu za predaj dvanástich ojazdených áut v období od apríla 2009 do augusta 2009. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Odvolačný súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s vtedy účinným zákonom o správe daní a poplatkov a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z.

Pokiaľ išlo o námietku žalobcu ohľadom toho, že daňové konanie začal Daňový úrad Prievidza a po 01.01.2012 v ňom pokračoval Daňový úrad Trenčín, je potrebné uviesť, že podľa ust. § 10 ods. 2 zákona č. 333/2011 Z. z. došlo k redukcii počtu daňových úradov a veci právoplatne neskončené do 31.12.2011 prešli na tie daňové úrady tak, ako je uvedené v predmetnom zákone. Z tohto dôvodu je táto námietka žalobcu bezpredmetná a nedôvodná.

Podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z ust. § 30 zákona č. 511/1992 Zb. nevyplýva povinnosť správcu dane číslovať strany rozhodnutia, je to nezvyklé a môže sa to stať, avšak nemôže to spôsobiť nezákonnosť rozhodnutia preto aj táto námietka žalobcu je nedôvodná.

Taktiež ako nedôvodné odvolací súd vyhodnotil aj námietky ohľadom rozdielnej sumy zistenej v protokole o kontrole a vo vyrubovacom konaní, kedy bola suma nezaplatenej dane zvýšená o nezdaniteľnú časť základu dane, na ktorú nemal žalobca nárok, nakoľko bola správne určená v odvolacom konaní.

Pokiaľ išlo o Dodatok č. 1 k Protokolu o kontrole tak Najvyšší súd Slovenskej republiky poznamenáva, že postup správnych orgánov bol v súlade s ust. § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. veta posledná, že Dodatok k protokolu je súčasťou Protokolu, a preto aj túto námietku považoval súd za nedôvodnú.

Pokiaľ išlo o žalobcom neuplatnené výdavky na 12 áut v cene 76 166,94 €, tak tieto žalobca neúčtoval v svojej účtovnej evidencii, a preto podľa § 2 písm. i/ a za použitia § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. nemohli byť uznané, nakoľko neboli preukázateľne vynaložené a zaúčtované v účtovníctve. Tieto dve podmienky museli byť žalobcom splnené kumulatívne, čo však v danom prípade splnené zo strany žalobcu nebolo. Preto správca dane a žalovaný postupovali správne, ak tieto daňové výdavky neuznali, nakoľko si ich žalobca neuplatnil a ani o nich neúčtoval.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 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 uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky nemohol prihliadnuť na odvolacie námietky žalobcu, ktorými namietal, že prvostupňový súd nezdôvodnil dostatočne svoje rozhodnutie a nevysporiadal sa so všetkými námietkami žalobcu odôvodnení svojho rozhodnutia. Odvolací súd zhodnotil, že spôsob, akým sa prvostupňový súd vysporiadal s relevantným žalobnými námietkami žalobcu v odôvodnení svojho rozhodnutia je postačujúci a súd prvého stupňa náležite a správne aplikoval príslušné ustanovenia právnych predpisov vzťahujúcich sa na predmetnú vec, zodpovedal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na právne významné námietky žalobcu a realizoval tak jeho ústavné právo na súdnu a inú právnu ochranu zakotvené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, súčasťou ktorého je aj právo účastníka konania, aby v rozhodnutí súdu boli uvedené dostatočné dôvody, na základe ktorých súd rozhodol vo veci a to aj s prihliadnutím na doterajšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v otázke daňových výdavkov a preukazovaniu ich vecnej súvislosti.

Odvolací súd rovnako preskúmajúc formálne a obsahové náležitosti rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu ako aj žalovaného nevzhliadol ich nezákonnosť, keďže správne orgány oboch stupňov svoje rozhodnutia náležite a podrobne odôvodnili, pričom treba zdôrazniť, že žalovaný správny orgán sa vo svojom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu, vznesenými v jeho odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, považujúc rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ako aj prvostupňového správneho orgánu za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, vyhodnotiac námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.