



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Zdenky Reisenauerovej, v právnej veci žalobcu: **S. D.**, bytom R., v zastúpení *JUDr. E. K., advokát*, G. č. X., K., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo SR**, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/4758-24492/2008/992120-r zo dňa 9.4.2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 107/08-51 zo dňa 19.1.2011, jednomyseľne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 107/08-51 zo dňa 19.1.2011 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 2S 107/08-51 zo dňa 19.1.2011, podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho právneho poriadku (ďalej v texte rozhodnutia len „O.s.p.“)

zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/4758-24492/2008/992120-r zo dňa 9.4.2008, ktorým žalovaný podľa ust. § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák. č. 511/1992 Zb.“) platnom v rozhodnom čase potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Pezinok pod č. 608/230/37431/2007/Len zo dňa 28.11.2007, ktorým podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 v sume 435.895,--Sk. O trovách konania rozhodol súd poukazom na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov konania z dôvodu jeho neúspechu v konaní nepriznal.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že z administratívneho spisu mal za preukázané, že žalobca si pre zistenie základu dane uplatnil skutočné výdavky v sume 3.807.821,--Sk, t.j. výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, pričom základ dane bol vo výške 507.821,--Sk. Po následnej kontrole boli výdavky znížené a bol upravený základ dane na sumu 1.677.728,--Sk, čo vplynulo z dôvodu, že neboli uznané všetky žalobcom predložené doklady v súlade s ust. § 24 ods. 1, 2 zák. č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 366/1999 Z. z.“). Dôvodom ich neuznania bola skutočnosť, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno zakotvené v ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. Doklady, ktorými preukazoval skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie základu dane, sa ukázali ako nedôveryhodné, a preto správca dane v procese daňovej kontroly pristúpil k vyčísleniu daňovej povinnosti na základe predložených dokladov, ale aj na základe vlastných zistení a dožiadaní v súlade s ust. § 29 ods. 2 citovaného zákona. Správca dane neuznal odpis vysávača v sume 8.117,--Sk a neuznal výdavok v sume 810.000,--Sk bez DPH za práce, ktoré mal previesť dodávateľ H.-A. Ch. F., K. X., S.. Správca dane takisto znížil celkové výdavky o sumu 3.510,--Sk, ktorá súvisela s vyplatením mzdy pána S. na základe dohody o vykonaní práce a nebol uznaný ani výdavok za nákup stavebného materiálu od J. V. – J., Z. X., Z.. Krajský súd skonštatoval, že kontrolovaný daňový subjekt je povinný vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske a účtovné operácie, vrátane evidencie a záznamov v písomnej alebo technickej forme, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené a podávať k ním ústne alebo písomné vysvetlenie. Taktiež je povinný predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia a spolupracovať so správcom dane tak, aby

správca dane nebol nútený sám si zaobstarávať pomôcky preukazujúce tvrdenia daňovníka, pričom ten nie je povinný pri použití pomôcok postupovať v súčinnosti s daňovým subjektom. Uviedol, že správca dane v daňovom konaní hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, neopiera sa len o deklarované účtovné doklady, ale berie do úvahy súvislosti vyplývajúce z ďalších kontrolných zistení. V danej veci dospel krajský súd k záveru, že prekážkou daňovej uznateľnosti žalobcom deklarováných výdavkov bolo nesplnenie podmienky existencie, vecnosti a preukázateľnosti. Zákon o dani z príjmov účinný v čase rozhodovania žalovaného špecifikoval podmienky daňovej uznateľnosti jednotlivých nákladov daňovníkov, pričom podmienky daňovej uznateľnosti výdavkov spočívajú v splnení podmienky príslušnosti (výdavok musí vynaložiť daňovník, ktorý si tento výdavok uplatňuje), podmienky existencie (výdavok musí byť preukázateľne vynaložený), podmienky vecnosti (výdavok musí slúžiť na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov), podmienky evidencie (výdavok musí byť zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka), podmienky preukázateľnosti (výdavok musí byť preukázaný) a podmienky rozsahu (ak je výška výdavku obmedzená právnym predpisom, výdavok musí byť v rámci príslušného limitu). V súvislosti s výdavkom na čistiacu techniku (vysávač) krajský súd skonštatoval, že vzhľadom na to, že kúpna cena bola zaplatená na iný bankový účet ako bol predajcom uvedený na vystavenej faktúre, nemohol správca dane, podľa názoru súdu tento výdavok žalobcovi uznať, a to pre nesplnenie podmienky existencie. V spojitosti s neuznaním výdavku v sume 810.000,--Sk ako celku, napriek pripusteniu vykonania niektorých prác daňovým orgánom, bol krajský súd toho názoru, že žalobcovi vyplýva z ust. § 29 ods. 8 zákona povinnosť preukázať skutočnosti, ktoré uviedol v daňovom priznaní. Skonštatoval, že z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca bol v celom daňovom konaní nedostatočne aktívny, preto bol správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu nútený na objasnenie veci vykonať ďalšie dôkazy, z ktorých takisto nevyplývalo, ktoré práce na základe objednávky vystavenej žalobcom boli vykonané a v akom rozsahu a nedalo sa teda ani jednoznačne určiť, ktoré z objednaných činností mohli byť fakturované, uhradené a oprávnene považované za daňový výdavok. Súd bol toho názoru, že vo veci bolo dokazovanie vykonané v súlade so zákonom, tak aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a pasivita žalobcu bola naopak na jeho ujmu. Žalobca nijako hodnoverne nevysvetlil a ani sa nepodarilo zákonnými prostriedkami zistiť, čo z fakturovaných položiek bolo i dodané a nevysvetlil to ani dodávateľ Ing. Ch.. Krajský súd skonštatoval, že daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky daňovník účtoval, ani výdavky, ktorých

vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Žalobca svoju dôkaznú povinnosť preukázať splnenie podmienky existencie daňového výdavku neobjasnil počas výkonu kontroly, ani v odvolacom konaní. V spojitosti s neuznaním nákupu stavebného materiálu od J. V. v sume 180.417,--Sk krajský súd v súvislosti s námietkou žalobcu o nemožnosti vyjadriť sa k priebehu daňovej kontroly ju vyhodnotil ako neoprávnenú, pretože žalobca bol o svojom práve vyjadriť sa poučený a čo aj v konečnom dôsledku urobil písomne (dňa 18.1.2007) i ústne (dňa 18.1.2007, 15.11.2007). Taktiež podľa názoru krajského súdu žalovaný dostatočne, zrozumiteľne a vecne správne neuznanie tohto výdavku odôvodnil. Skonštatoval, že žalobca v rozhodnom čase pre daňové konanie nemal oprávnenie na stavebnú činnosť a z dokladov, ktoré mali k dispozícii daňové orgány pri kontrole nevyplývalo žiadne vykonávanie stavebných práv pre odberateľov. Žalobca nepreukázal pri uplatnení výdavkov na nákup stavebného materiálu vecnú súvislosť s dosiahnutím a udrzaním svojich príjmov ako aj skutočnosť, že tento materiál bol reálne použitý u jednotlivých odberateľov. Krajský súd aj ďalšie námietky žalobcu v súvislosti s nedostatkami zistenými pri havarijnom poistení a vyplatenej mzde vyhodnotil ako nedôvodné, z dôvodov totožných ako pri vyššie uvedenej námietke. Záverom vyhodnotil poukazovanie na ust. § 41 zák. č. 511/1992 Zb. (vytýkacie konanie) žalobcom za mylné a postup žalovaného za súladný so zákonom, stotožniac sa s jeho argumentáciou o rozdelení dôkaznej povinnosti medzi správcu dane a daňový subjekt s cieľom čo najúplnejšie zistiť skutkový stav veci na zabezpečenie objektívneho vyrubenia dane.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, nakoľko podľa jeho názoru vec bola po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne. Žalobca uviedol, že v stanovisku zo dňa 15.12.2010 k vyjadreniu žalovaného poukázal na to, že Daňový úrad Pezinok vyhotovil nový protokol o kontrole č. 608/320/33546/2007/Rei zo dňa 10.10.2007, v ktorom uviedol, že kontrola bola začatá dňa 8.2.2006 a bola ukončená prerokovaním uvedeného protokolu dňa 15.11.2007. Podľa jeho názoru daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a v prípade ak použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné. Na podporu svojho záveru upriamil žalobca pozornosť na nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 24/2010-57 z 29.6.2010, z ktorého vyplýva, že lehota, ktorá je ustanovená v § 15 ods. 17 zákona

č. 511/1992 Zb. je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. S poukazom na ust. § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. žalobca zastal názor, že v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a na ktorú musí súd prihliadať z úradnej povinnosti. Žalobca mal za to, že poukázanie na vady konania mimo žalobného návrhu nie je zásahom do dispozičnej zásady uvedenej v ust. § 250j ods. 1 O.s.p., ale je jej logickým vyústením. Na podporu svojho tvrdenia upriamil pozornosť na rozsudok NSS ČR č. 2 Azs 23/2003 z 24.11.2003, podľa ktorého, ak účastník v žalobe proti rozhodnutiu správneho orgánu nenamieta vady konania, súd prihliadne z úradnej povinnosti k existencii takých vád len za predpokladu, že sú bez ďalšieho zrejmé zo správneho spisu a súčasne sa jedná o vady takého charakteru a takej miery závažnosti, že neumožňuje preskúmať napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby. Napriek tomu, že žalobca považoval vyššie uvedené skutočnosti za dôvod k zmene odvolaním napadnutého rozsudku a k zrušeniu rozhodnutia správneho orgánu, ďalej namietal, že krajský súd nepostupoval v súlade s ust. § 157 ods. 2 O.s.p. a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských a občianskych práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“) a podľa záverov Ústavného súdu SR (napr. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06), nakoľko podľa jeho názoru tieto požiadavky nemôžu byť naplnené tým, že súd v odôvodnení svojho rozhodnutia len slovami popísal prijaté závery, ktoré sú len reprodukciou záverov správnych orgánov, avšak bez toho, aby sa námietkami žalobcu účinne zaoberal a vysporiadal. Žalobcovi nebolo zrejmé v čom spočíva rozdelenie dôkaznej povinnosti medzi správcu dane a daňový subjekt a mal za to, že skutkový stav vo veciach, ktoré majú pre posúdenie daňového a súdneho sporu podstatný význam, bol zistený dostatočne spoľahlivo, no z takto zisteného skutkového stavu boli dôkazy vyhodnotené v rozpore s ust. § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. a takto boli prijaté aj nesprávne právne závery pre hmotnoprávne posúdenie vecí. V súvislosti s neuznaním výdavkov žalobcu za čistiace a montážne práce vo výške 810.000,--Sk od dodávateľa Ing. Ch. žalobca vo svojom odvolaní zdôraznil, že výdavky za tieto práce neboli uznané preto, lebo podľa daňových orgánov neboli práce vykonané. K tomuto záveru dospeli daňové orgány a súd napriek tomu, že Daňový úrad Senec v zápisnici o miestnom zisťovaní jednoznačne uviedol, že práce vykonané boli, jednalo sa o údržbu vzduchotechniky a kotolní, čistenie potrubia, prenos klimatizačných zariadení, ukotvenie na strechách na objektoch uvedených na faktúre č. 952001 z 3.12.2001. Súd iba poukázal na ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1882 Zb. bez toho, aby sa vyjadril k otázke rozsahu vykonaných prác. Záver súdu ohľadne dokazovania, ktoré práce boli vykonané a v akom rozsahu, považoval žalobca za rozporné s obsahom spisu.

Poukázal jednak na zápisnicu Daňového úradu Senec a na objednávku č. 112/2001 z 10.7.2001. Taktiež sa žalobca nestotožnil s tvrdením krajského súdu o tom, že bol počas konania neaktívny a nesnažil sa o vysvetlenie okolností týkajúcich sa uvedených výdavkov, nakoľko uvedené z obsahu spisu vôbec nevyplýva. Pokiaľ správca dane pochyboval o dôkazoch predložených žalobcom, potom bolo jeho povinnosťou v súlade s ust. § 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. zistiť presne a úplne skutočný stav veci a za tým účelom si obstaráť potrebné podklady pre rozhodnutie a v ňom vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu. Uviedol, že zdôvodnenie neakceptovania svedeckej výpovede Ing. Ch. ako i výsledky miestneho zisťovania Daňového úradu Senec, žalovaný ani krajský súd neuviedli. Taktiež sa žalobca nestotožnil so záverom krajského súdu ohľadne dôvodu neuznania výdavkov na nákup stavebného materiálu vo výške 180.417,--Sk, pretože tak ako už uviedol na pojednávaní, montáž, opravy a údržby elektrických a vzduchotechnických zariadení boli v čase vydania jeho živnostenského oprávnenia zaradené podľa klasifikácie produkcie pod číselný kód 45.33.12, pričom kód 45 klasifikácie produkcie predstavuje stavebnú činnosť a nakúpený stavebný materiál bol použitý a zapracovaný pri realizácii opráv, údržby a montáži pre odberateľov. Na margo mylnej aplikácie ust. § 41 zák. č. 511/1992 Zb. žalobca uviedol, že podľa jeho názoru sa vytýkacie konanie nevzťahuje len na inštitúty vyrubovacieho konania, ale aj na daňovú kontrolu a na doklady predkladané daňovým subjektom počas daňovej kontroly. Z ust. § 15 ods. 16 zák. č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ustanovenia prvej časti a §§ 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu. To znamená, že v zmysle ust. § 41 ods. 1 citovaného zákona, ak počas daňovej kontroly vzniknú pochybnosti o dokladoch predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril. Správca dane tak nepostupoval, čoho dôsledkom bolo to, že za daných okolností nebola daná žalobcovi zákonná možnosť, aby sa podľa ust. § 15 ods. 5 písm. f) zák. č. 511/1992 Zb. v priebehu daňovej kontroly vyjadril ku skutočnostiam zisteným pri kontrole ako aj k ich zisteniu. Z dôvodu, že vec bola po právnej a skutkovej stránke nesprávne posúdená, žalobca navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodne o trovách konania.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu žalobcu skonštatoval, že odvolacie dôvody sú v podstate zhodné s dôvodmi žaloby a preto sa pridržiaval svojho vyjadrenia k žalobe. Zároveň uviedol, že vyjadrenie žalobcu o tom, že nie je pravda, že správca dane bol na objasnenie veci nútený vykonať ďalšie dôkazy a poukazuje na ust. § 29 ods. 2

zák. č. 511/1992 Zb. je protirečivé, pretože správca dane v zmysle uvedeného ustanovenia postupoval a práve pre pochybnosti dokladov predložených žalobcom zaslal dožiadania na iné miestne príslušné daňové úrady (DÚ Bratislava V, Senec, Bratislava II, Bratislava III, Bratislava IV, Šaľa, Piešťany, Kolárovo a Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty). Z dôvodu, že odpovede na dožiadania boli neúplné a bolo potrebné zistiť presne skutkový stav pre ukončenie výkonu kontroly, správca dane zaslal ďalšie dožiadania a v tejto súvislosti požiadal Daňové riaditeľstvo SR dňa 18.7.2006 o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly za obdobie rokov 2001 a 2002 do termínu 8.2.2007, ktoré žiadosti vyhovel a lehotu na výkon daňovej kontroly predĺžilo do 31.1.2007. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane dňa 3.1.2007 vyhotovil protokol č. 608/320/90/2007/Rei o výsledku zistenia z daňovej kontroly, ktorý spolu s výzvou na jeho prerokovanie zo dňa 3.1.2007, bol daňovému subjektu doručený 8.1.2007, pričom termín vo výzve bol stanovený správcom dane na prerokovanie protokolu 18.1.2007. Žalobca podal písomné vyjadrenie a protokol bol prerokovaný dňa 18.1.2007 s nesúhlasným stanoviskom žalobcu. Správca dane vyhotovil dodatok k protokolu o daňovej kontrole č. 608/320/90/2007/Rei zo dňa 19.1.2007 a vydal dodatočný platobný výmer č. 608/320/3640/2007/Rei zo dňa 31.1.2007. Voči tomu sa daňový subjekt odvolal a v rámci odvolacieho konania bolo zistené, že správca dane nedodržel zákonom stanovenú lehotu, keď deň prerokovania protokolu (18.1.2007) bol totožný s dňom lehoty stanovenej daňovému subjektu na vyjadrenie sa k tomuto protokolu. Ust. § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. jednoznačne uvádza, že prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu, čo v konkrétnom prípade mohlo byť najskôr po ôsmich pracovných dňoch v termíne 19.1.2007. Zákon o správe daní neumožňuje zmeniť dátum prerokovania protokolu, alebo protokol prerokovávať aj nasledujúci deň, ani neupravuje postup, keď správca dane nesprávne určí deň prerokovania protokolu s ohľadom na počítanie lehôt. Vyššie uvedený postup správcu dane bol v rozpore so zákonom, a preto aj nadväzne na protokol vydaný dodatočný platobný výmer po kontrole č. 608/320/3640/2007/Rei bol vydaný nezákonným spôsobom. Daňové riaditeľstvo SR ako príslušný odvolací orgán napadnutý platobný výmer zrušilo rozhodnutím č. I/222/8723-50291/2007/992120-r zo dňa 7.8.2007 a vrátilo vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, v rámci ktorého mal správca dane postupovať v súlade s § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. a opätovne zasláť novú výzvu na prerokovanie protokolu a následne vydať dodatočný platobný výmer. Na základe záväzného rozhodnutia odvolacieho orgánu bol v ďalšom konaní protokol č. 608/320/33546/2007/Rei zo dňa 10.10.2007 a dodatok k protokolu č. 608/320/36201/2007/Sch prerokovaný dňa 15.11.2007 (zápisnica

č. 608/320/36199/2007/Sch zo dňa 15.11.2007). Kontrola bola ukončená 15.11.2007 a bola vykonaná zákonným spôsobom tak, ako to vyplýva z ust. § 15 ods. 13 cit. zákona, keď daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s daňovníkom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). Žalovaný nesúhlasil s názorom žalobcu, že daňová kontrola je nezákonná z dôvodu nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pretože vada zistená po ukončení daňovej kontroly v zákonnej lehote (18.1.2007), ktorá mala za následok opätovné prerokovanie protokolu, umožňuje preskúmať napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby, pretože nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Z vyššie uvedených dôvodov bol názoru, že rozhodnutie krajského súdu je vecne správne a navrhol, aby odvolací súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 (§ 212 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 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 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

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

Podľa ust. § 247 ods. 1 O.s.p. podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

Podľa ust. § 2 ods. 1, 2, 3, 8 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov účinného v čase vydania rozhodnutia, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv

a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa ust. § 15 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. veta prvá a druhá, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

Podľa ust. § 15 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb., daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,

b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,

c) **predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,**

d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,

f) **vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,**

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa ust. § 15 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správca dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) **poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,**
- d) **predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme (6ed) vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,**
- e) **predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,**
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa ust. § 15 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb., daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Podľa ust. § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb., správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, 6eg) najviac o 12 mesiacov.

Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2 zák. č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa ust. § 29 ods. 4, 8 zák. č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa ust. § 5 ods. 1 zák. č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov platného v rozhodnom čase, základom dane je suma, o ktorú príjmy plynúce daňovníkovi v kalendárnom roku (ďalej len "zdaňovacie obdobie") presahujú výdavky preukázateľne vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie, ak ďalej pri jednotlivých druhoch príjmov (§ 6 až 10) nie je ustanovené inak.

Podľa ust. § 7 ods. 1 písm. b) zák. č. 366/1999 Z. z., príjmami z podnikania sú príjmy zo živnosti.

Podľa ust. § 23 ods. 1 zák. č. 366/1999 Z. z., základom dane je rozdiel medzi príjmami s výnimkou príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, príjmov oslobodených od dane

a daňovými výdavkami (§ 24), a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období. Ak daňové výdavky presahujú príjmy, rozdiel je daňovou stratou.

Podľa ust. § 24 ods. 1 zák. č. 366/1999 Z. z., daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve 5) daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, 85) preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2001 kontrolu dane z príjmov fyzických osôb, cestnej dane a dane zo závislej činnosti a funkčných pôžitkov, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 608/320/90/2007/Rei zo dňa 3.1.2007 a dodatok k protokolu o daňovej kontrole č. 608/320/3952/2007/Rei zo dňa 19.1.2007. V nadväznosti bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 608/320/3640/2007/Rei z 31.1.2007, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb v sume 472.763,--Sk podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. Čiastkový základ dane z príjmov bol na základe vykonanej kontroly podľa ust. § 7 zák. č. 366/1999 Zb. upravený na sumu 1.709.738,--Sk. Na základe odvolania podaného žalobcom, žalovaný rozhodnutím zo dňa 7.8.2007, č. I/222/8723-50291/2007/992120-r zrušil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Pezinok č. 608/320/3640/2007/Rei zo dňa 31.1.2007 z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na prerokovanie protokolu, keď bol deň prerokovania protokolu totožný s dňom lehoty stanovenej daňovému subjektu na vyjadrenie sa k tomuto protokolu a v ďalšom konaní bol správca dane povinný postupovať v súlade s ust. § 15 ods. 10 zák. č. 511/1992 Zb., opätovne zaslať novú výzvu na prerokovanie protokolu s ohľadom na počítanie lehôt a až následne vydať dodatočný platobný výmer. Následne správca dane vyhotovil Protokol č. 608/320/33546/2007/Rei zo dňa 10.10.2007 a dodatok k protokolu č. 608/320/36201/2007/Sch zo dňa 15.11.2007. V nadväznosti na to bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 608/230/37431/2007/Len zo dňa 28.11.2007, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2001 v sume 435.895,--Sk z dôvodu, že daň zistená po daňovej kontrole sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie roku 2001. Žalobca v odvolaní

proti dodatočnému platobnému výmeru namietal neuznanie výdavkov na kúpu stavebného materiálu, výdavok na poistné, výdavok na vysávač, na vyplatenie odplaty na základe dohody o vykonaní práce a výdavok za vykonané práce Ing. F. Ch.. V súvislosti s výdavkami na kúpu stavebného materiálu argumentoval žalobca tým, že to, že materiál nebol použitý, je len subjektívny názor pracovníka správcu dane, pretože okrem toho, že bola kúpa materiálu riadne zaúčtovaná, bol výdavok vynaložený v súlade s ust. § 24 zák. č. 366/1999 Z. z., pričom tvrdenie žalovaného, že nemá oprávnenie na stavebnú činnosť, považuje za neopodstatnené, pretože podľa vtedy platného živnostenského oprávnenia na predmet činnosti „Montáž, opravy a údržba elektrických a vzduchotechnických zariadení“ bol podľa klasifikácie produkcie zaradený pod číselný kód 45.33.12. a nakúpený materiál bol použitý v súvislosti s realizáciou opráv, údržby a montáží pre odberateľov a musel byť kupovaný vopred na sklad, nakoľko opravy boli zabezpečované v čase pracovného voľna, mimo prevádzkových hodín odberateľov. V súvislosti s výdavkom na poistné za auto, ako i za vysávač (čistiaca technika) skonštatoval, že boli vynaložené na veci, ktoré používal v podnikaní. Na margo neuznania výdavku za vykonané práce Ing. Ch. skonštatoval, že aj samotný daňový úrad zistil, že práce vykonané boli, žalobca netvrdil, že boli vykonané všetky práce uvedené na objednávke, a preto neboli ani predmetom fakturácie. Rozsah vykonaných prác bol odsúhlasený zmluvnými stranami a bol uvedený na dodávateľskej faktúre č. 952001. Žalovaný rozhodnutím č. I/222/4758-24492/2008/992120-r zo dňa 9.4.2008 uvedený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Pezinok potvrdil.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa so spisovým materiálom krajského súdu ako aj administratívnym spisom žalovaného vrátane prvostupňového správneho orgánu, dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V prvom rade odvolací súd považoval za potrebné vysporiadať sa s námietkou žalobcu, ohľadne nezákonnosti vykonania daňovej kontroly z dôvodu porušenia ust. § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. a prekročenia dĺžky jej trvania. S uvedenou námietkou sa nestotožnil, pretože z obsahu spisu je preukázané že daňová kontrola začala dňa 8.2.2006 a protokol č. 608/320/90/2007/Rei zo dňa 3.1.2007 bol prerokovaný dňa 18.1.2007.

Uvedenému predchádzala žiadosť Daňového úradu Pezinok o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorej Daňové riaditeľstvo SR vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo v súlade s ust. § 30a ods. 7 zák. č. 511/1992 Zb. do 31.1.2007. V súlade s ust. § 15 ods. 13 citovaného zákona, kedy je daňová kontrola ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom, bola daňová kontrola u daňového subjektu ukončená dňa 18.1.2007, teda ešte stále v zákonom limite jej trvania. Nič na uvedenom nemení ani skutočnosť, že medzičasom došlo k napadnutiu dodatočného platobného výmeru č. 608/320/3640/2007/Rei zo dňa 31.1.2007, ktoré bolo vydané v nadväznosti na Protokol č. 608/320/90/2007/Rei zo dňa 3.1.2007, riadnym opravným prostriedkom a uvedené rozhodnutie bolo rozhodnutím žalovaného zo dňa 7.8.2007, č. I/222/8723-50291/2007/992120-r zrušené pre porušenie ust. § 15 ods. 10 zák. č. 511/1992 Zb. správcom dane. Podľa názoru odvolacieho súdu nemožno odstraňovaním nezákonnosti postupu správcu dane v riadnom odvolacom konaní spôsobiť ďalšiu nezákonnosť a zaťažiť daňové konanie vadou, ktorá spôsobuje jeho nezákonnosť z dôvodu prekročenia trvania daňovej kontroly nad rámec zákonného limitu. Ďalší postup správcu dane bol v súlade so závermi odvolacieho správneho orgánu a tým, že bol žalobcovi daný priestor na opätovné prerokovanie protokolu č. 608/320/33546/2007/Rei zo dňa 10.10.2007 už v zákonom stanovenej lehote. Tým, že protokol bol prerokovaný dňa 15.11.2007, nemožno skonštatovať, že by bolo zasiahnuté do jeho práv neprimeranou dĺžkou trvania daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu. Taktiež podľa názoru odvolacieho súdu nemožno tvrdenie o nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu prekročenia jej dĺžky trvania generalizovať a je treba prihliadať okrem iného aj na udržanie rovnováhy medzi fiškálnymi záujmami štátu a výkonom práv daňových orgánov, keďže daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu (zásada proporcionality). Krajský súd nepochybil, pokiaľ sa námietkou nezákonnosti daňového konania z vyššie uvedených dôvodov nezaoberal, pretože žalobca vzniesol túto námietku až po uplynutí lehoty, v ktorej je oprávnený určiť rozsah žalobných dôvodov v súlade s ust. § 250b ods. 1 O.s.p., kde je vyjadrená koncentračná zásada a podľa názoru odvolacieho súdu uvedená námietka v kontexte preskúmvanej veci nepostihuje konanie takou vadou, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a na ktorú by mal súd prihliadať z úradnej moci, pretože napriek tomu, že došlo k ukončeniu daňovej kontroly v zákonnej lehote, zrušenie rozhodnutia príslušného daňového úradu z dôvodu porušenia iného procesného práva nepredstavuje taký zásah do práv žalobcu, ktorý by mal za následok nezákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia. Práve naopak žalobcovi bol daný opätovne priestor na vyjadrenie

sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly a následne k jeho prejednaníu. Z uvedeného dôvodu považuje odvolací súd námietku žalobcu za nedôvodnú.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že prekážkou daňovej uznateľnosti žalobcom deklarovovaných výdavkov v predmetnej veci bolo nesplnenie podmienky existencie, vecnosti a preukázateľnosti s tým, že jednotlivo zdôvodnil dôvod neuznania výdavkov. Tým, že sa v zásade stotožnil s názorom žalovaného prezentovaným v odôvodnení žalobou napadnutom rozhodnutí, s ktorým žalobca nesúhlasí, ešte neznamená, že zo strany krajského súdu došlo k porušeniu ust. § 157 ods. 2 O.s.p. Z tohto pohľadu považuje odvolací súd odvolaním napadnuté rozhodnutie krajského súdu za dostatočne odôvodnené, dávajúce odpoveď na všetky relevantné žalobné námietky. Pokiaľ žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie dôkazov v daňovom konaní, ktoré mali za následok nesprávne hmotnoprávne posúdenie veci, odvolací súd zdôrazňuje, že jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky). 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. V činnosti správcu dane pred vyrubeníu daňovej povinnosti autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia sa uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcou dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k zisteniam, pričom táto nepredstavuje

absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dôkazné bremeno v daňovom konaní leží na pleciach daňových subjektov, preto pokiaľ si uplatňuje daňovník výdavky ako daňovo uznateľné musí preukázať, že si ich uplatnil v súlade so zákonom o daniach z príjmov a taktiež môžu daňové subjekty uplatniť svoje práva, ktoré im zákon priznáva a súčasne a to predovšetkým aj splniť svoju dôkaznú povinnosť. V tomto ohľade sa odvolací súd plne stotožňuje so záverom krajského súdu ohľadne námietky týkajúcej sa dôvodov neuznania výdavkov žalobcu za čistiace a montážne práce vo výške 810.000,--Sk od dodávateľa Ing. Ch.. Zastáva názor, že krajský súd sa k otázke rozsahu prác vyjadriť ani nemohol, keďže rozsah týchto prác ostal nejasný. Na základe zistených skutočností, ktoré správca dane posúdil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov v daňovom konaní v rámci dokazovania sa správcovi dane nepodarilo dokázať jednu zo základných podmienok definovaných v ust. § 24 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. a to podmienku preukázateľnosti. Odvolací súd sa stotožňuje so záverom správcu dane ako i krajským súdom ohľadne nepreukázania vecnej súvislosti nákupu tohto materiálu s dosiahnutím, udržaním svojich príjmov ako aj skutočnosť, že tento bol reálne použitý u jednotlivých odberateľov.

V zásade sa odvolací súd stotožnil aj s právnym záverom krajského súdu súvisiacim s neuznaním výdavku nákupu stavebného materiálu v sume 180.417,--Sk od J. V., ktorý považoval odôvodnenie žalobou napadnutého rozhodnutia za dostatočne zrozumiteľné, preskúmateľné a vecne správne. Žalovaný skonštatoval, že ak si daňový subjekt uplatňuje daňovo uznateľné výdavky na nákup stavebného materiálu, bolo jeho povinnosťou preukázať vecnú súvislosť nákupu tohto materiálu s dosiahnutím, udržaním svojich príjmov, ako aj skutočnosť, že tento materiál bol reálne použitý u jednotlivých odberateľov. Hoci predmetom činnosti daňového subjektu bola montáž, údržba a kontrola vzduchotechnických zariadení, z predložených dokladov nevyplývalo žiadne vykonávanie konkrétnych stavebných práv pre odberateľov. Napriek riadnej evidencii a riadnemu zaúčtovaniu sa nedá skonštatovať oprávnené zahrnutie výdavku do základu dane, pretože podmienka preukázateľnosti nebola splnená. Konštatovanie krajského súdu ako aj správneho orgánu o tom, že žalobca v čase rozhodnom nedisponoval oprávnením na stavebnú činnosť, vo vzťahu k argumentácii žalobcu ohľadne zaradenia jeho predmetu činnosti podľa klasifikácie produkcie pod kód 45 predstavujúci stavebnú činnosť, nie je až tak zásadné pochybenie vo vzťahu k správnosti záveru ohľadne nepreukázania podmienky preukázateľnosti daňového výdavku. To, či

porušoval daňový subjekt zákonnú úpravu na úseku živnostenského podnikania tým, či mal alebo nemal oprávnenie na stavebnú činnosť spojenú s výkonom predmetu jeho činnosti, nič nemení na tom, že aj keď reálne nejaké stavebné práce v súvislosti s predmetom svojej činnosti vykonával, nepreukázal vecnú súvislosť nákupu tohto materiálu s dosiahnutím a udržaním svojich príjmov ako i tú skutočnosť, že bol reálne použitý u jednotlivých odberateľov a ak aj bol použitý, na aké konkrétne práce bol vynaložený. Na uznanie takéhoto výdavku nestačí iba riadna účtovná evidencia a prípadné oprávnenie na výkon takejto činnosti, ale aj reálne preukázanie použitia stavebného materiálu na konkrétnu prácu u odberateľov.

S argumentáciou žalobcu ohľadne porušenia ust. § 15 ods. 5 písm. f) zák. č. 511/1992 Zb. sa odvolací súd nestotožňuje a považuje ju za účelovú, nakoľko je síce správne tvrdenie žalobcu, že z ust. § 15 ods. 16 zák. č. 511/1992 Zb. vyplýva primerané použitie ustanovení prvej časti a ust. § 32, 34 a 41 a že v súlade s ust. § 41 ods. 1 citovaného zákona, podľa ktorého, keď vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal, avšak týmto nemohlo dôjsť k porušeniu práva žalobcu vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, pretože toto právo mohol a aj žalobca využil v rámci daňového konania, keď sa k protokolu vyjadril a zároveň bol tento v jeho prítomnosti prerokovaný.

Odvolací súd s poukazom na vyššie uvedené závery považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa pritom v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 142 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 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).

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 30. mája 2012

JUDr. Jozef Hargaš, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth