



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbančovej, v právnej veci žalobcu: **J. B. B+B**, IČO: X., DIČ: X., miesto podnikania T.Š., *zastúpeného Mgr. M. J., advokátom so sídlom v S. L., adresa na doručovanie P.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného **č. I/225/607-15295/2010/990723-r zo dňa 24. februára 2010**, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/61/2010-112 zo dňa 26. októbra 2010, takto

#### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/61/2010-112 zo dňa 26. októbra 2010 **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 .**



5. za prepravu tovaru podľa dohody za obdobie od 01. marca 2007 do 31. júla 2007 dodávateľom R. Z. - dodávateľská faktúra DF 070098 zo dňa 12.07.2007 v sume 250 000,- Sk, pretože dokazovaním sa nepreukázalo, že táto služba bola pre žalobcu realizovaná.
6. ďalšie výdavky, a to od dodávateľa J., s.r.o. za dodanie - nákup spotrebného tovaru v sume 31 252,90 Sk, dodávateľ M.. C. a C. S., s.r.o. za dodanie - nákup spotrebného tovaru v sume 8 307,10 Sk, dodávateľ A., s.r.o. za nákup technického zariadenia do prenajatého bytu - dodávateľská faktúra č. DF 070052 zo dňa 28. decembra 2007 na sumu 191 352,- Sk, dodávateľ A. N., s.r.o. za nákup zariadenia do prenajatého bytu v sume 100 849,40 Sk, ktoré neboli uznané ako výdavky na zariadenie prenajatého bytu za daňové výdavky z dôvodu, že uvedené výdavky, ako aj samotný byt boli použité na osobnú spotrebu žalobcu.

Krajský súd vykonaním súdneho prieskumu zákonnosti napadnutých rozhodnutí ako i procesného postupu predchádzajúceho ich vydaniu dospel k názoru, že vo vzťahu k žalobcovi a jeho právam neboli daňovými orgánmi porušené základné zásady daňového konania a skutkový stav potrebný k prevereniu žalobcom priznanej daňovej povinnosti a zisteniu výšky dane bol riadne zistený zákonnými dôkaznými prostriedkami. Žalovaný a správca dane postupovali v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, dbali na zachovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu, postupovali v konaní v úzkej súčinnosti so žalobcom, ako daňovým subjektom a dôkazy hodnotili podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a prihliadali na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Podľa názoru prvostupňového súdu žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno vyplývajúce mu z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní, podľa ktorého 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 a ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií vedených daňovým subjektom.

Krajský súd sa stotožnil s vyhodnotením dôkaznej situácie a závermi správcu dane a žalovaného vyplývajúcimi z výsledkov daňovej kontroly, nakoľko i súdu z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca nepreukázal súvislosť neuznaných daňových

výdavkov so zdaniteľným príjmom žalobcu. Rovnako ako žalovaný, ani súd nepovažoval za vierohodný dôkaz písomné vyhlásenie Bc. M. M. zo dňa 23. septembra 2009 o dodaní tovaru žalobcovi a o inkasovaní spornej sumy za dodaný tovar, pretože predtým dvakrát jednoznačne poprel, že takýto obchod medzi ním a žalobcom bo uskutočnený. Podľa názoru súdu náklady účtované na dopravu realizovanú dodávateľom R. Z. boli rozsiahlym dokazovaním správcom dane spochybnené a súd poukazuje na rozhodnutia správnych orgánov, ktorých závery sú logické, jednoznačné a presvedčivé.

Podľa súdu z administratívneho spisu je tiež nesporné, že výdavky v sume 213 668,- Sk od dodávateľa A. Poprad nie sú daňovými výdavkami, čo vyplýva z dokladov tohto dodávateľa (dodávateľ účtoval sporné reštauračné služby ako poskytnuté na Republikové zasadnutie HZDS).

Vo vzťahu k nákladom vynaloženým na zariadenie prenajatého bytu na L. ulici v Poprade žalobca v odvolaní a následne ani v žalobe neuviedol žiadnych konkrétnych ním spomínaných lektorov, školiteľov, atď., ktorí mali byť v predmetnom byte ubytovaní za účelom poskytnutia služby súvisiacej s dosiahnutím, udrжанím alebo zabezpečením daňového príjmu žalobcu. Tvrdenia a námietky žalobcu sú veľmi všeobecné a predložený program seminára "Regionálny rozvoj s využitím štrukturálnych fondov EÚ .... " súd považuje za účelový, pretože je v rozpore s dôkazmi získanými od dodávateľa. Súd poukazuje i na ďalší dôvod neuznania výdavkov na prenajatý byt, a síce na to, že dôkazom, že ide o výdavky podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, nie je ani interná smernica č. 3 z 28. decembra 2007, pretože sa jedná o výdavky v rámci zdaňovacieho obdobia roku 2007, a smernica je z konca decembra 2007. Z vykonaného dokazovania je nepochybné, že prenajatý byt slúžil osobnej potrebe žalobcu.

Ani ostatné sporné výdavky účtované žalobcom na základe vykonaného dokazovania nie sú daňovými výdavkami a súd v plnom rozsahu poukazuje na odôvodnenie rozhodnutia žalovaného.

Žalobca namieta nezákonnosť dôkazu získaného v súvislosti s výdavkami súvisiacimi s nákladmi na podnikateľské priestory žalobcu na L. ulici v Poprade, bytový dom V., č. bytu 13 formou úradného záznamu. Z úradného záznamu zo dňa 13. novembra 2008 vyplýva, že tento bol napísaný podľa § 12 zákona č. 511/1992 Zb. o správe dani a poplatkov a o zmenách

v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, a to dňa 13. novembra 2008 bola vykonaná obhliadka podnikateľských priestorov daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Pri obhliadke bolo zistené, že podnikateľské priestory daňového subjektu tvorí plne zariadený byt. V predmetnom byte sa nachádzali osobné veci žalobcu, na prvý pohľad bolo zrejmé, že predmetný byt slúži na bývanie a je obývaný, o čom svedčilo aj to, že v skrinách sa nachádzali osobné veci žalobcu, v kuchyni sa na odkvapovači nachádzal poumývaný riad, na kuchynskej linke čerstvé pečivo, v kúpeľni viseli použité uteráky a hygienické pomôcky dennej potreby. Pri obhliadke bol žalobca ústne vyzvaný, aby zdokladoval využitie predmetného bytu na podnikateľské účely.

Argumentácia žalovaného, že z obhliadky uvedených podnikateľských priestorov bol spísaný úradný záznam a nie zápisnica, lebo zamestnanci správcu dane zápisnicu nemali k dispozícii, nezodpovedá obsahu spisu, pretože z predmetného úradného záznamu vyplýva, že tento bol napísaný na Daňovom úrade Svit, oddelenie kontroly. V súvislosti s týmto dôkazom, ako získaným nezákonným spôsobom, súd poukazuje na to, že aj podľa názoru súdu z obhliadky uvedených priestorov mala byť spísaná zápisnica, súčasne však dodáva, že musí ísť o také procesné pochybenie, ktoré má vplyv na zákonnosť rozhodnutia, a tak, ako upravuje § 250i ods. 3 OSP, podľa ktorého pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Z predloženého administratívneho spisu je však nepochybné, že žalobcovi zistené skutočnosti boli známe, pretože pri obhliadke bol osobne prítomný, na obsah tohto úradného záznamu reagoval, lebo predložil správcovi dane vnútornú smernicu č. 3 zo dňa 27. decembra 2007. Napriek procesnej chybe súd je toho názoru, že na toto procesné pochybenie nemôže prihliadnuť, pretože aj podľa judikátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sa proces neopakuje preto, aby boli odstránené formálne chyby, ak nové rozhodnutie nemôže privodiť pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie, čo platí aj na predmetnú preskúvanú vec. Súd zdôrazňuje, že sám žalobca popísal akým spôsobom bol prenajatý byt využívaný, resp. neužívaný, ide o kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 a interná smernica bola prijatá až v úplnom závere predmetného zdaňovacieho obdobia. Vo vzťahu k podpisu rozhodnutia za žalovaného súd poukazuje na ustanovenie § 30 ods. 2

písm. f/ zákona o správe daní, podľa ktorého musí ísť o vlastnoručný podpis povereného zamestnanca daňového riaditeľstva, čo žalobca žalobnou námietkou nespochybnil.

Z predloženého administratívneho spisu a rozhodnutia žalovaného nepochybne vyplýva, že žalovaný ako odvolací orgán vo veci postupoval v súlade s ustanovením § 48 ods. 2, 6 zákona o správe daní, pretože preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní, výrok rozhodnutia náležite a presvedčivo odôvodnil, vychádzajúc z dokazovania vykonaného správcom dane a v odôvodnení rozhodnutia podľa názoru súdu sa žalovaný ako odvolací orgán vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými žalobcom.

Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal prostredníctvom právneho zástupcu v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) a navrhuje napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného ako i dodatočný platobný výmer zrušuje a vec mu vracia na nové konanie. Žalobca považuje rozhodnutie prvostupňového súdu za nesprávne a namieta zákonnosť prvostupňového správneho konania z dôvodu:

- nesprávneho právneho posúdenia námietky prvostupňovým súdom ohľadne nezákonného dôkazu získaného správcom dane formou úradného záznamu (spísaného dňa 13.11.2008) v súvislosti s výdavkami žalobcu vynaloženými na podnikateľské priestory žalobcu nachádzajúcimi sa v Poprade na L. ulici. Podľa názoru žalobcu správca dane porušil ustanovenie § 11 ods. 2 zákona o správe daní a ustanovenia § 2 ods. 3 a ods. 6 uvedeného zákona, pretože o takomto zisťovaní, resp. preverovaní bol správca dane povinný spísať zápisnicu o ústnom pojednávaní, čo však neurobil. Žalobca považuje predmetný úradný záznam za nezákonne získaný, čím sa z neho stáva nezákonný dôkaz, ktorý podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní nemôže byť podkladom pre rozhodnutie.
- nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a porušenia ustanovenia § 15 ods. 17 zákona o správe daní, čím správca dane porušil zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola začala dňa 25.07.2008 a žalobca uvádza, že bola ukončená dňa 03.08.2008, pričom nemá vedomosť o tom, že by bola nadriadeným orgánom predĺžená lehota na jej vykonanie o 6 mesiacov,

a teda daňová kontrola mala byť ukončená po 6 mesiacoch od jej začatia, dňa 25.01.2008. Žalobca poukazuje na to, že počas viac ako 12 mesačného trvania daňovej kontroly poskytoval správcovi dane potrebnú súčinnosť. Žalobca namieta, že z dôvodu nedodržania zásady primeranosti a zákonnosti výkonu daňovej kontroly, protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (à contrario § 29 ods. 4 zákona o správe daní). Podľa názoru žalobcu rozhodnutie vychádzajúce zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly, zachytených v takomto protokole o výsledku daňovej kontroly, je rovnako nezákonné.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu potvrdil, pretože žalobcom namietané procesné pochybenia nemajú vplyv na zákonnosť daňového konania a prvostupňového rozhodnutia správcu dane. K napádanému úradnému záznamu žalovaný uvádza, že správne orgány aj krajský súd vo svojich rozhodnutiach konštatovali, že namietané pochybenie nemalo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, pretože správca dane i bez tohto dôkazu disponoval dostatkom dôkazov na správny záver ohľadne kontrolovaných výdavkov žalobcu. Nové rozhodnutie by i bez použitia namietaného úradného záznamu neprivedilo pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie vo veci, navyše žalobca zistený skutkový stav nenamieta. Námietku o nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu žalovaný považuje za nedôvodnú, pričom žalovaný dáva odvolaciemu súdu do pozornosti skutočnosť (poukazujúc na ust. § 205a OSP), že prekročenie zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly žalobca dosiaľ nenamietal v žiadnom opravnom prostriedku ani v priebehu prvostupňového správneho konania. Argumentuje tým, že protokol o kontrole nie je dôkazným prostriedkom, ale sumárom výsledkov zistení správcu dane z daňovej kontroly vo forme a s obsahom vyplývajúcim z ustanovení § 15 ods. 10 a 11 zákona o správe daní. Podľa žalovaného nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemôže mať za následok nezákonnosť protokolu ako podkladu pre rozhodnutie, ani nezákonnosť z protokolu vzišlého dodatočného platobného výmeru. Žalobca poukazuje na to, že porušenie § 15 ods. 17 nastalo mimo procesu daňového konania, kedy mal žalobca ako daňový subjekt využiť právo namietať postup správcu dane podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní, čo však nevyužil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal v medziach odvolania napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie

prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [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 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú súde na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 219 ods. 2 OSP, 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.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 12 zákona o správe daní úradný záznam zachytáva rôzne ústne podania, oznámenia, poznámky, obsah telefonických hovorov, odkazy na iné spisové materiály, výpisy z vlastných alebo cudzích záznamov a ďalšie skutočnosti vzťahujúce sa na vec a zistené správcom dane. Úradný záznam podpíše zamestnanec správcu dane, ktorý ho vyhotovil. V úradnom zázname tiež odkáže na zdroj informácie uvedenej v zázname. Na ďalšie náležitosti úradného záznamu sa vzťahuje primerane § 11.

Podľa § 14 ods. 1 zákona o správe daní správca dane je oprávnený na účely správy daní a pri poskytnutí súčinnosti orgánom podľa osobitného predpisu vykonávať miestne zisťovanie podľa § 3 ods. 13. Pri výkone miestneho zisťovania je zamestnanec správcu dane povinný preukázať sa služobným preukazom.

Podľa § 14 ods. 2 prvé dve vety zákona o správe daní zamestnanec správcu dane má právo v dobe primeranej predmetu zisťovania, najmä v dobe prevádzky, na neobmedzený prístup do každej prevádzkovej budovy, miestnosti alebo miesta, vrátane dopravných prostriedkov, k účtovným písomnostiam, záznamom a informáciám na technických nosičoch dát a vykonať obhliadku vecí v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona. Toto právo má tiež, ak ide o byt, ktorý daňový subjekt používa tiež na podnikanie.

Podľa § 14 ods. 7 prvé tri vety zákona o správe daní o miestnom zisťovaní spíše zamestnanec správcu dane zápisnicu. Rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice zamestnanec správcu dane odovzdá daňovému subjektu alebo zamestnancovi daňového subjektu, za účasti ktorého sa vykonávalo miestne zisťovanie. **Ak sa miestneho zisťovania nezúčastní daňový subjekt alebo jeho zamestnanec, spíše zamestnanec správcu dane úradný záznam.**

Podľa § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona o správe daní 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 § 15 ods. 17 zákona o správe daní 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, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní, ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie,

ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 48 ods. 2 zákona o správe daní odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmu 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.

Podľa § 6 ods. 11 písm. a/ zákona o dani z príjmu, ak daňovník uplatňuje pri príjmoch uvedených v odseku 3 preukázateľne vynaložené daňové výdavky, vedie počas celého zdaňovacieho obdobia evidenciu o príjmoch a daňových výdavkoch v časovom slede.

Podľa § 17 ods. 1 zákona o dani z príjmu pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva 1) alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmu **daňovými výdavkami nie sú výdavky** (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) **výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.**

Súčasťou administratívneho spisu je úradný záznam, napísaný dňa 13.11.2008 na Daňovom úrade Svit, podpísaný dvoma kontrolórmí správcu dane, z ktorého vyplýva, že kontrolóri za účelom preverenia daňových výdavkov žalobcu viažucích sa na zariadenie a vybavenie prenajatého bytu č. 13 v obytnom dome V. v Poprade na L. ulici č. 15 vykonali ohliadku uvedeného bytu. Z obsahu úradného záznamu vyplýva dátum vykonania ohliadky, 13.11.2008, dôvod vykonania ohliadky, popis skutočností zrejmých z bežného prezretia bytu a pozorovania daňových kontrolórov, ako napríklad „ V predmetnom

byte sa nachádzali osobné veci p. B., na prvý pohľad bolo zrejmé, že predmetný byt slúži na bývanie a je obývaný, o čom svedčilo aj: v skriniach sa nachádzali osobné veci p. B., v kuchyni sa na odkvapovači nachádzal poumývaný riad, na kuchynskej linke čerstvé pečivo, v kúpeľni viseli použité uteráky a hygienické potreby dennej potreby. Pri obhliadke bol pán B. ústne vyzvaný, aby zdokladoval využitie predmetného bytu na podnikateľské účely“.

Krajský súd sa s námietkou formálneho pochybenia správcu dane z dôvodu nespísania zápisnice z ohliadky prenajatého bytu vysporiadal konštatovaním, že podľa názoru súdu mala byť spísaná o tomto úkone zápisnica, avšak v tomto prípade nejde o také procesné pochybenie, ktoré má vplyv na zákonnosť rozhodnutia, preto v súlade s ust. § 250i ods. 3 OSP pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu prihliada len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k neuznaným daňovým výdavkom žalobcu použitým na zariadenie a vybavenie prenajatého bytu sa prvostupňový súd ďalej vysporiadal so zisteniami správcu dane a vecnou správnosťou rozhodnutia daňových orgánov, s prihliadnutím na aplikované relevantné hmotnoprávne ustanovenia zákona o dani z príjmov, ako i s argumentáciou a dôkazmi predkladanými žalobcom na podporu jeho tvrdení. Prvostupňový súd zdôvodnil a vysvetlil, prečo nepovažuje žalobcom predkladané dôkazy za vierohodné a postačujúce na preukázanie vecnej a materiálnej súvislosti sporných daňových výdavkov slúžiacich na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu. Z uvedeného vyplýva, že prvostupňový súd nepovažoval namietaný úradný záznam za jediný dôkaz potvrdzujúci nedôveryhodnosť tvrdení a dôkazov predkladaných žalobcom ohľadne sporných daňových výdavkov.

Odvolačí súd hodnotí procesnú situáciu preverovania daňových výdavkov v prenajatom byte žalobcu ako miestne zisťovanie vykonané v súlade s ust. § 14 ods. 2 zákona o správe daní. Z obsahu sporného úradného záznamu vyplýva, že obsahuje všetky formálne náležitosti zápisnice (§ 11 ods. 2 citovaného zákona) potrebné na zistenie priebehu vykonávaného úkonu, pričom zároveň možno z neho vyvodiť, že v ňom kontrolór akoby pre vlastnú potrebu vedenia poznámok zaznamenal predovšetkým skutkový stav viažuci sa na sledované prostredie, získaný bezprostredným pozorovaním a hodnotením kontrolórov na mieste ohliadky. Uvedená časť obsahu úradného záznamu by mohla zvädzať k výkladu prevedenia procesného úkonu v tom zmysle, že postačuje zaznamenať priebeh ohliadky bytu formou úradného záznamu. Preto odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že akonáhle je

pri vykonávaní miestneho zisťovania, napr. prehliadkou bytu v dispozícii daňového subjektu, prítomný daňový subjekt (bez ohľadu na to, či podáva správcovi dane vysvetlenia alebo je vypočúvaný), je podľa ust. § 14 ods. 7 zákona o správe daní zamestnanec správcu dane povinný spísať zápisnicu o priebehu miestneho zisťovania, a to obzvlášť v prípade, ak správca dane vyzve daňový subjekt na vykonanie nejakého úkonu, predloženie dôkazov a podobne. Nič nebráni správcovi dane vyzvať daňový subjekt, aby sa dostavil na príslušný daňový úrad na spísanie zápisnice o vykonanom miestnom zisťovaní. Zákon o správe daní pripúšťa len v jedinej procesnej situácii zaznamenať priebeh miestneho zisťovania formou úradného záznamu namiesto zápisnice, a to vtedy, ak sa miestneho zisťovania nezúčastní daňový subjekt alebo jeho zamestnanec.

Prvostupňový súd správne posúdil, že z vykonanej ohliadky prenajatého bytu bolo potrebné spísať zápisnicu a taktiež správne posúdil vplyv namietaného procesného nedostatku na rozsah prieskumu zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia, a to vo vzťahu k iným dôkazom vykonaným na preverenie sporných daňových výdavkov ohľadne prenajatého bytu. S prihliadnutím na dôkazy zabezpečené správcom dane a predložené žalobcom, ktoré nevyvrátili pochybnosti žalobcových tvrdení o využití prenajatého bytu na podnikanie, nemožno formálnu chybu pri zaznamenaní priebehu miestneho zisťovania považovať za dôkaz, ktorým by boli poškodené práva žalobcu v takej miere, že by to malo vplyv na zákonnosť prvostupňového rozhodnutia správneho orgánu. Odvolací súd pri posudzovaní tejto otázky vychádza aj zo skutočnosti, že žalobca sa so zisteniami správcu dane, vychádzajúcimi z ohliadky prenajatého bytu, ako i s jeho hodnotením tejto dôkaznej situácie oboznámil v návrhu protokolu o výsledku daňovej kontroly, ktorý mu bol správcom dane zaslaný za účelom oboznámenia žalobcu s výsledkami kontroly a prípravy jeho návrhov na doplnenie dokazovania vo veci a prípadnej argumentácie na obhajobu jeho tvrdení. Žalobca sa k uvedenému dôkazu vyjadril, doložil dôkazy, ktoré správca dane zobral do úvahy, doplnil dokazovanie ich vyhodnotením v protokole o výsledku daňovej kontroly, ako i v dodatočnom platobnom výmere. Za daného stavu nemožno tvrdiť, že žalobcovi bolo odňaté právo na oboznamovanie sa s výsledkami dokazovania, resp. preverovania priznanej daňovej povinnosti, alebo že mu bolo odňaté právo navrhovať alebo predkladať dôkazy, teda žalobca nebol ukrátený na svojich právach.

Odvolací súd s prihliadnutím na celkovú dôkaznú situáciu ohľadne sporných daňových výdavkov na zariadenie prenajatého bytu namietaný úradný záznam nehodnotí ako dôkaz

získaný v rozpore so zákonom, ale ako formálnu vadu procesu zabezpečovania dôkazov, ktorej odstránenie v prípade zrušenia prvostupňového správneho rozhodnutia by nemohlo privodiť vecne iné alebo výhodnejšie rozhodnutie pre žalobcu v časti dorubenej daňovej povinnosti. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje aj na svoje rozhodnutie č. k. 4 Sž 98-102/2002 zo dňa 17.12.2002 (*Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka*).

Žalobca v odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu namietal nezákonnosť protokolu o výsledku daňovej kontroly ako dôkazu pre vydanie dodatočného platobného výmeru z dôvodu prekročenia zákonom stanovenej maximálnej dĺžky výkonu daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 zákona o správe daní), čo podľa názoru žalobcu spôsobuje nezákonnosť zistení v ňom uvádzaných, a teda i nezákonnosť prvostupňového správneho rozhodnutia.

Uvedený rozpor so zákonom žalobca v odvolaní namietal po prvýkrát, pričom nepodal námietku proti nezákonnému postupu správcu dane v priebehu daňovej kontroly, ani v priebehu vyrubovacieho konania a taktiež ju neuplatnil ako odvolací dôvod v odvolaní podanom proti napadnutému dodatočnému platobnému výmeru a ani v správnej žalobe netvrdil, že bol uvedeným postupom správcu dane ukrátený na svojich právach. Preto sa uvedenou námietkou žalovaný ako odvolací správny orgán (§ 48 ods. 2 zákona o správe daní) ani prvostupňový súd (§ 250j ods. 1 v spojení s ods. 3 § 250j OSP) nezaoberal, nakoľko zrejme podľa ich názoru prekročenie lehoty na vykonanie daňovej lehoty nemalo podstatný vplyv na správnosť a zákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

Pri zachovaní zásady dodržania rozsahu prieskumu zákonnosti správnych rozhodnutí, ovládajúcej správne súdnictvo a určenej medzami žaloby (§ 250j ods. 1 v spojení s ods. 3 § 250j OSP), odvolací súd by sa ani v tomto prípade nemal zaoberať námietkou nedodržania maximálnej zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, pretože nemôže skúmať zákonnosť rozhodovania o porušení zákona, ktoré de facto neprebehlo. Avšak s prihliadnutím na vyvíjajúcu sa judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. č. k. 3 Sžf 1/2009, 3 Sžf 107/2009) a Ústavného súdu SR (č. k. III. ÚS 24/2010-57) ohľadne charakteru a následkov nedodržania lehoty stanovenej na výkon daňovej kontroly § 15 ods. 17 zákona o správe daní, odvolací súd

vychádzajúc z okolností prejednávaného prípadu preskúma zákonnosť namietaného procesného postupu a zaujme k tejto otázke právne stanovisko.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola začala dňa 25.07.2008 a bola ukončená prerokovaním protokolu o výsledku kontroly dňa 24.08.2009. Ďalej z obsahu spisu vyplýva, že správca dane požiadal nadriadený orgán žiadosťou zo dňa 28.11.2008 o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly, pričom Daňové riaditeľstvo SR, pracovisko Prešov listom zo dňa 08.12.2008 správcovi dane oznámilo, že predlžuje lehotu na vykonanie daňovej kontroly do 25.06.2009. Správca dane v súlade s ust. § 15 ods. 18 zákona o správe daní listom zo dňa 15.12.2008 upovedomil žalobcu o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly; zásielka s uvedeným oznámením doručovaná do vlastných rúk žalobcu sa vrátila správcovi dane ako nevyzdvihnutá žalobcom v odbernej lehote (podľa záznamu na obálke bol žalobca upovedomený o opakovanom doručení dňa 22.12.2008). Upovedomenie o predĺžení lehoty na vykonanie kontroly bolo žalobcovi predložené v rámci jeho nahliadania do spisu dňa 28.07.2009. Z uvedeného vyplýva, že výkon daňovej kontroly prebiehal bez jedného dňa dva mesiace nad časový rámec stanovený nadriadeným orgánom, pričom protokol z kontroly bol vypracovaný dňa 09.07.2009 (v ten istý deň bol návrh protokolu expedovaný žalobcovi na vyjadrenie). Na základe vyjadrenia a návrhov žalobcu na doplnenie dokazovania správca dane vykonával ďalšie dôkazy formou miestnych zisťovaní a výsluchom navrhnutých svedkov a skúmaním obsahu predložených listinných dôkazov. Týmto správca dane umožnil žalobcovi uplatniť svoje procesné práva pri výkone daňovej kontroly pred jej ukončením.

Z obsahu administratívneho spisu taktiež vyplýva, že v priebehu daňovej kontroly správca dane preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie výšky daňovej povinnosti a vykonal rozsiahle dokazovanie vlastnými procesnými úkonmi a úkonmi vykonávanými prostredníctvom dožiadaných daňových úradov; dožiadaniami na tri daňové úrady, ktoré za účelom zadováženia dôkazov vykonávali výsluchy svedkov, miestne zisťovania, prijímali na základe výsluchov opatrenia a opakovali výsluchy, pokiaľ sa z dôvodu nedostatočnej súčinnosti vyslúchaných svedkov (väčšinou sa jednalo o dodávateľov žalobcu) nepodarilo odstrániť rozpory, príp. potvrdiť dôkazy predložené žalobcom. Odvolací súd má za to, že jednotlivé procesné úkony v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov, pričom treba prihliadnuť na vágne a neuspokojivé výpovede väčšiny žalobcových dodávateľov vo vzťahu k preverovaným nedôveryhodným

daňovým výdavkovým dokladom žalobcu, čo malo za následok opakovanie niektorých procesných úkonov a následne i predĺženie výkonu celej daňovej kontroly.

Vo svetle týchto okolností prípadu a s prihliadnutím na zásadu primeranosti (proporcionality) nevyhnutného zásahu do súkromnoprávnej sféry žalobcu pri výkone daňovej kontroly, ktorej realizáciu musel strpieť nad časový rámec stanovený zákonom, avšak odvolací súd podotýka, vo vzťahu k účelu správy daní a záujmu demokratickej spoločnosti na inkase daní, sa prekročenie lehoty na vykonanie daňovej kontroly o dva mesiace nejaví ako zásadné porušenie práv žalobcu a protokol o výsledku daňovej kontroly nemožno považovať za podklad k rozhodnutiu zadovážený nezákonným spôsobom.

Odvolací súd v tejto súvislosti odkazuje na svoje rozhodnutie č. k. 3 Sžf 1/2009, vyjadrujúce názor, podľa ktorého daňová kontrola po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie môže pokračovať iba so súhlasom dotknutého daňového subjektu. V opačnom prípade môže konanie správcu dane vytvoriť protiprávny stav v podobe nezákonného zásahu orgánu verejnej správy.

Žalobca dĺžku daňovej kontroly v jej priebehu nenamietal, ani po jej ukončení a predkladaním ďalších dôkazov a návrhov na doplnenie dokazovania konkludentne súhlasil s jej realizáciou. Na margo dôkazov zosumarizovaných v návrhu protokolu zo dňa 09.07.2009, predkladaného žalobcovi na vyjadrenie, možno dodať, že sa v ňom nachádzali dôkazy vykonané správcou dane v lehote prolongovanej nadriadeným orgánom, t. j. v zákonnej lehote.

Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne vysporiadal s hodnotením zákonnosti postupu správcu dane ako i zákonnosti rozhodnutia žalovaného odvolacieho správneho orgánu, pričom dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Pre úplnosť odvolací súd, vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, uvádza, že žalobcovi v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly ako i následného daňového konania neboli postupom správcu dane a žalovaného správneho orgánu odňaté žiadne práva daňového subjektu vyplývajúce mu zo zásad daňového konania upravených ustanovením § 2 zákona o správe daní, prípadne zákonných oprávnení kontrolovaného daňového subjektu podľa ust. § 15 ods. 5 zákona o správe daní. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé,

že žalobca aktívne využíval svoje procesné práva a predkladal dôkazy, navrhoval vykonanie jednotlivých dôkazov, v čom mu správca dane vyhovel, avšak výsledok vykonaného dokazovania ( napr. výsluch svedkyne J. R., preverovanie dodania reštauračných služieb obchodnou spoločnosťou A. Poprad, s.r.o.), napriek očakávaniu žalobcu, nepotvrdil pravdivosť jeho tvrdení, ba naopak, skôr potvrdil objektívne podozrenie správcu dane o nesprávnom účtovaní sporných daňových výdavkov.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov v medziach odvolania, v časti námietky nedodržania zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly i nad rámec medzí žaloby, dospel k záveru, že námietky žalobcu, vznesené v odvolaní, nie sú dôvodné, a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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

V Bratislave 31. mája 2011

**JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková