



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobcu **O.**, so sídlom v H.H., zastúpeného *Advokátskou kanceláriou Č. & D., s. r. o., so sídlom v B.B.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ul. č. 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/819-3178/2010/990262-r zo dňa 04. marca 2010, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 19. októbra 2010, č. k. 11S/57/2010-32, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 19. októbra 2010, č. k. 11S/57/2010-32 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/819-3178/2010/990262-r zo dňa 04. marca 2010 a rozhodnutie Daňového úradu Želiezovce č. 626/230/12589/09/Aá zo dňa 25. novembra 2009 **z r u š u j e** a **v r a c i a** vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 586,96 eura, na účet advokátskej kancelárie Č. & D., s. r. o., so sídlom v B. do troch dní.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/224/819-3178/2010/990262-r zo dňa 04. marca 2010, ktorým žalovaný potvrdil platobný výmer Daňového úradu Želiezovce č. 626/230/12589/09/Aá zo dňa 25. novembra 2009, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 0,00 eura a ktorým zároveň nebola uznaná daňová strata na dani z príjmov právnickej osoby v sume 2.885,81 eura, za porušenie ustanovenia § 19 a 21 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), na tom skutkovom základe, že si do výdavkov zaúčtoval náklady na mzdy a platby do fondov pre zamestnancov daňového subjektu s pracovnou náplňou upratovačka, administratívna pracovníčka, účtovník a vodič, ako aj poplatky banke za vedenie účtu.

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie ako aj postup žalovaného sú v súlade so zákonom. Krajský súd poukázal na to, že spor medzi účastníkmi spočíval v neuznaní výdavkov žalobcu za náklady na mzdy a poplatky do fondov zamestnancov podľa predložených pracovných náplní, ako aj poplatky banke za vedenie účtu. Podľa názoru krajského súdu tieto výdavky žalobcu nie sú daňovými výdavkami podľa § 19 a § 21 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, a preto správca dane postupoval správne, keď na základe vykonaného dokazovania z daňových výdavkov vyradil vyplatené mzdy a platby do fondov za zamestnancov žalobcu, konkrétne za upratovačku, administratívnu pracovníčku, účtovníka a vodiča, ako aj poplatky banke za vedenie účtu, pretože činnosť týchto zamestnancov nesúvisela so zdaniteľným príjmom žalobcu a ich využitie na daňové účely sa žalobcovi nepodarilo preukázať.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP a neúspešnému žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že zruší

rozhodnutie žalovaného č. I/224/819-3178/2010/990262-r zo dňa 04. marca 2010 a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že rozsudok súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nedostatočného zistenia skutkového stavu, namietal jeho nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, pretože právne závery krajského súdu sú v extrémnom rozpore s obsahom spisu. Postup súdu žalobca hodnotí ako svojvôľu, ktorou porušil ústavné právo žalobcu na zákonný a spravodlivý proces. Žalobca súdu a daňovým orgánom vytýka, že na základe výsledkov daňovej kontroly zhodne dospeli k záveru, že žalobca za rok 2007 vykázal príjmy podliehajúce dani vo výške 0,00 Sk a daňové výdavky vo výške 86.938,00 Sk (2.885,81 eura), pričom daňové výdavky predstavovali mzdu a zákonné odvody za mzdy pre zamestnancov občianskeho združenia vo funkcii upratovačka, administratívna pracovníčka, účtovník, vodič a bankové poplatky za vedenie účtu v banke. Súd si osvojil skutkové zistenia daňových orgánov, avšak právne relevantným spôsobom sa nevysporiadal s otázkou, prečo žalobcom vykázané náklady nie sú daňovými výdavkami. Ďalej namietal, že sa právne relevantným spôsobom nevysporiadal s otázkami:

- a)** prečo žalobca v postavení nájomcu, resp. budúce prenajímateľa nemôže mať sídlo, miesto podnikania, miesto prevádzky, ktoré treba upratovať, resp. či z jeho postavenia nájomcu a budúceho prenajímateľa automaticky vyplýva, že si svoje priestory musí upratovať sám,
- b)** prečo, na základe akého právneho predpisu si administratívu spojenú so spracovaním budúcich nájomných zmlúv, či už v postavení prenajímateľa alebo nájomcu musí spracovať sám,
- c/** prečo považuje žalovaný za konanie žalobcu len konanie štatutárneho orgánu, čo v prípade kolektívneho štatutárneho orgánu.

Žalobca súdu vytýkal, že sa ústavne a právne neakceptovateľným spôsobom vysporiadal s problémom, ktoré úkony, resp. činnosti v prípade právnickej osoby, ktorou žalobca je, majú vykonávať štatutárne orgány, a ktoré môžu zabezpečiť prostredníctvom zamestnancov, a či upratovanie a administratívnu činnosť musí vždy vykonávať predseda občianskeho združenia? Ďalej namietal, že je nelogické, právne neakceptovateľné, ale aj ústavne nekonformné, aby súd na jednej strane dôsledne kontroloval dodržiavanie zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a na druhej strane neuznal žalobcovi ako daňové výdavky mzdu účtovníka bez opory v citácii právneho predpisu, ktorý by ustanovoval, že žalobca je povinný sám ovládať účtovné a daňové predpisy na takej úrovni, aby sám mohol aj účtovať. Taktiež namietal, že je nelogické, právne neakceptovateľné ale aj ústavne nekonformné, aby žalobcovi, ktorý sídli v obci vzdialenej od správnych úradov a musí v každom prípade na dosiahnutie a udržanie príjmu s nimi

komunikovať, neboli uznané výdavky pre vodiča motorového vozidla, ktorého zamestnal pre komunikáciu s úradmi.

Podľa názoru žalobcu, neuznaním jeho daňových výdavkov na mzdy a odvody za zamestnancov, ho súd prvého stupňa poškodil v porovnaní s ostatnými podnikateľmi, ktorí majú príjem z prenájmu bytových a nebytových priestorov, pričom sám zákonodarca si je vedomí, že v prípade príjmov prenájmu vznikajú daňovým subjektom určité daňové výdavky, keď napr. pre fyzické osoby v ustanovení § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov ustanovil paušálne výdavky spojené s príjmami z prenájmu nehnuteľností vo výške 40 %.

Za právne nekonformný a ústavne neakceptovateľný považuje záver o neuznaní výdavkov za poplatok banke, ktorý súd dovedol ad absurdum do chaotického právneho záveru, keď úroky z tohto účtu uznal za zdaniteľný príjem, ale poplatky spojené s týmto účtom už za daňové výdavky neuznal.

Poukazoval na skutočnosť, že ako vyplýva zo skutkových zistení súdu vychádzajúcich zo zistení správnych orgánov, splnenie podmienky vecnosti, teda, že predmetný daňový výdavok sa v danom období vynaložil nebolo v konaní spochybnené. Súd však nesprávne vyložil ďalšiu zákonnú podmienku uznania daňových výdavkov, a to preukázanie ich súvislosti so zabezpečením, udrжанím a dosahovaním zdaniteľných príjmov, resp. čo zákon pod termínom zabezpečenie, udržanie a dosiahnutie zdaniteľných príjmov chápe. V tejto súvislosti žalobca zdôrazňoval, že zákon o daniach z príjmov účinný v rozhodnom čase požadoval, aby daňovník preukázal hlavne výšku a prípadne a súvislosti realizovaného výdavku so zabezpečením, udrжанím a dosiahnutím zdaniteľných príjmov. Poukazoval v tejto súvislosti na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/2007 z 18.09.2008, podľa ktorého „... ústavný súd rešpektuje, že každý výdavok má svoj právny dôvod, ktorý sa v daňovom konaní tiež môže skúmať, avšak zákonnú podmienku preukázateľnosti treba spájať primárne s preukázaním výšky výdavku a nie s preukázaním právneho dôvodu jeho realizácie. Ani prípadná neplatnosť právneho úkonu (ktorá môže nastať len zo zákonných dôvodov) nemusí mať vždy za následok nemožnosť uznania výdavku na jeho základe realizovaného do daňových výdavkov ...“. O tomto právnom závere napokon svedčia i skutkové zistenia súdu, vychádzajúce zo zistení žalovaného ako aj správca dane, ale aj ich správanie voči žalobcovi, keď napríklad úroky z účtu vedeného v komerčnej banke uznali za zdaniteľný príjem, ale poplatky spojené s vedením tohto účtu už za daňové výdavky neuznali.

Žalobca poukázal na to, že je občianskym združením a v roku 2007 prenajímal nehnuteľnosť (dom) od vlastníkov tejto nehnuteľnosti manželov J. a M. S., ktorá je zapísaná

na LV č. X. v k. ú. H., okres L.. Na základe súhlasu vlastníkov, predmetnú nehnuteľnosť žalobca ďalej prenajímal tretím osobám (dával ju do podnájmu). Prenájom nehnuteľností upravuje zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní. Podľa § 4 tohto zákona je prenájom nehnuteľností živnosťou, ak sa popri prenájme poskytujú aj iné než základné služby spojené s prenájmom. Z toho vyplýva, že ak fyzická alebo právnická osoba iba prenajíma nehnuteľnosti a poskytuje iba základné služby spojené s prenájmom, na takúto činnosť živnostenské povolenie nepotrebuje. Z toho vyplýva, že pokiaľ mal žalobca súhlas vlastníkov nehnuteľnosti na ich ďalší prenájom, teda na uzavretie Zmlúv o podnájme, mal právo uzavrieť nájomnú zmluvu ako nájomca a rovnako mal právo túto nehnuteľnosť ďalej prenajímať, pričom na prevádzkovanie tejto činnosti žiadne ďalšie povolenie nepotreboval.

Žalobca namietal, že z odôvodnenia rozsudku nie je možné zistiť, akými právnymi úvahami sa krajský súd riadil pri vyslovení svojho právneho záveru, že „... že činnosti, ktoré si žalobca uviedol do stanov ako združenie, samí o sebe nemôže vykonávať a na mnohé sú potrebné povolenia a rozhodnutia iných orgánov štátnej alebo verejnej správy...“. Poukazoval na to, že v súlade so zákonom o združovaní občanov nájom, resp. prenájom nehnuteľností nepatrí medzi základné ciele žalobcu. Podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov v znení platnom v roku 2007, predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, sú príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov a príjmov z ktorých sa daň vyberá podľa § 43. A contrario preto platí, že len iné ako vyššie uvedené príjmy žalobcu nie sú predmetom dane. Ďalej žalobca namietal, že krajský súd ale ani žalovaný vo vydaných rozhodnutiach v procese dokazovania nezisťovali, a preto ani neuviedli, že by uplatnené mzdové daňové výdavky presahovali rozsah ustanovený pracovno-právnymi predpismi a ani nevyčíslili takýto rozsah. Krajský sú len s poukazom na žalovaným zistený skutkový stav an block zamietol a neuznal ich ako daňové výdavky.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení na odvolanie navrhol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre potvrdiť ako vecne správny. Uviedol, že sa v celom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe, pretože odvolanie neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie ku ktorým sa žalovaný už vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo,

v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/224/819-3178/2010/990262-r zo dňa 04. marca 2010 ktorým žalovaný potvrdil platobný výmer Daňového úradu Želiezovce č. 626/230/12589/09/Aá zo dňa 25. novembra 2009, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 0,00 eura a ktorým zároveň nebola uznaná žalovanému daňová strata na dani z príjmov právnickej osoby v sume 2.885,81 eura pre porušenie ustanovení § 19 a § 21 zákona o dani z príjmov v znení účinnom v rozhodnom čase.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy 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 § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon 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 § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní 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 § 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. 1 veta prvá zákona o správe daní v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím.

Podľa § 30 ods. 2 písm. d/ zákona o správe daní rozhodnutie musí obsahovať (okrem iného) najmä výrok, ktorý obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, prípadne lehotu plnenia, rozhodnutie o náhradách konania, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená.

Podľa § 30 ods. 3 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 § 30 ods. 6 zákona o správe daní rozhodnutie, ktorým správca dane určuje výšku dane alebo rozdiel dane okrem úroku, sankčného úroku, pokuty ustanovených zákonom, oznámi správca dane daňovému subjektu formou platobného výmeru alebo

dodatočného platobného výmeru. Daň podľa § 1a písm. a/ je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov v znení účinnom v rozhodnom čase na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 6 ods. 11 písm. a/ zákona o dani z príjmov v znení účinnom v rozhodnom čase, ak daňovník uplatňuje pri príjmoch uvedených v odseku 3 preukázateľne vynaložené daňové výdavky, vedie počas celého zdaňovacieho obdobia evidenciu o:

- a/ príjmov a daňových výdavkoch v časovom slede,
- b/ o hmotnom a nehmotnom majetku, ktorý možno odpisovať,
- c/ zásobách, pohľadávkach a záväzkoch.

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

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2

zákona o správe daní) 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 o správe daní), 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. Aby daňové orgány mohli vyššie uvedené zásady realizovať, sú vybavené rozsiahlymi právomocami. Preto ani povinnosť daňového subjektu preukázať tvrdené skutočnosti nezbavuje správcu dane zákonnej povinnosti riadne zistiť skutočný stav a pri svojom rozhodovaní vychádzať z objektívnych a spoľahlivých zistení.

Z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane; správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1, ods. 2 zákona o správe daní). Skutkový stav veci správca dane musí zistiť presne, pravdivo a čo najúplnejšie, aby bolo možné hovoriť o spravodlivom procese a právna veta, že pritom správca dane nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov), dáva správcovi dane zákonné právo, ale i povinnosť, podľa okolností prípadu a výsledkov dosiaľ vykonaného dokazovania voliť v rámci výkonu daňovej kontroly ďalšie možnosti uplatnenia dôkazných prostriedkov, až pokiaľ sa nevytlúči pochybnosť vo vzťahu k preukázanosti jednotlivých účtovných položiek rozhodných pre správne určenie dane.

V predmetnom prípade najvyšší súd z pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu zistil, že záver správnych orgánov a krajského súdu, ktoré posúdili výdavky na mzdy uvedených zamestnancov (upratovačky, administratívnej pracovníčky, účtovníka a vodiča) a odvody do fondov za týchto zamestnancov, ako výdavky, ktoré nesúviseli so zabezpečením, udrжанím a dosiahnutím zdaniteľných príjmov, nemá oporu vo vykonanom dokazovaní tak, aby vylúčil pochybnosti najvyššieho súdu o presnom a úplnom zistení skutkového stavu tak, ako to ukladá zákon o správe daní.

Napriek tomu, že správca dane a žalovaný hodnotili všetky vyššie uvedené dôkazy každý jednotlivo a zároveň v ich vzájomnej súvislosti, pri hodnotení dôkazov nechali bez povšimnutia, že čo do preukázania skutočností (listinnými dôkazmi) o vyplácaní miezd zamestnancov a s tým spojených odvodov do fondov, žalobca dôkaznú povinnosť splnil.

Sú to práve správca dane a žalovaný, ktorí tvrdia, napriek listinným dôkazom svedčiacim v prospech žalobcu, že výdavky na mzdy sporných zamestnancov a odvody do fondov, zaúčtované v jeho účtovníctve, neslúžia na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených žalobcom. Z uvedeného dôvodu sa dôkazné bremeno na preukázanie absencie neuznaných daňových výdavkov alebo ich neúčelného vynakladania presunulo na správcu dane, ktorý mal v prvom rade dôslednejšie dokazovaním skúmať, či sporní zamestnanci skutočne odvádzali prácu pre žalobcu a či im bola vyplácaná mzda podľa pracovnej zmluvy.

Daňové orgány ako aj krajský súd svoje úvahy obsiahnuté v rozhodnutiach založili nie na jednoznačných dôkazoch. Uviedli, že žalobcove tvrdenia si odporujú a iné dôkazy správcovi dane nepredložil, čo však nie je postačujúce na zistenie skutkového stavu v súlade s vyššie uvedenými zásadami daňového konania. Podľa daňových orgánov z obsahu pracovných zmlúv v prípade zamestnancov žalobcu vyplýva, že ich pracovný výkon bol viazaný na miesto prevádzky žalobcu, avšak v jeho účtovníctve, ktoré má poskytovať verný a pravdivý obraz o skutočnostiach a účtovných prípadoch, ktoré sú predmetom účtovania (§ 6 ods. 1, ods. 2 a § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve), nie je evidovaný žiaden príjem za služby, ktoré mali byť vykonávané prostredníctvom predmetných zamestnancov, či už pre nájomníkov žalobcu alebo pre iný okruh zákazníkov. V spojení s vyjadrením žalobcu zo dňa 07. septembra 2009 a obsahom nájomných zmlúv, na základe ktorých výslovne do ceny za nájom nie je zahrnuté poskytovanie iných služieb, považovali vyhodnotenie dôkaznej situácie za účelom zistenia skutkového stavu správcom dane ako i žalovaným za logické a v súlade so zásadami voľného hodnotenia dôkazov a jej aplikovanie na hmotnoprávnu normu za správne. Skutočnosť, že pracovné náplne predmetných zamestnancov žalobcu spadali pod predmet činnosti občianskeho združenia ešte sama o sebe nemusí znamenať, že zamestnanci boli využití na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie zdaniteľného príjmu žalobcu.

Podľa názoru najvyššieho súdu správne orgány nevyužili ďalšie možnosti uplatnenia dôkazných prostriedkov na splnenie účelu daňovej kontroly podľa § 15 zákona o správe daní, pričom konali v rozpore s ustanovením § 29 ods. 1, 2 zákona o správe daní.

Až na základe výsledkov doplneného dokazovania, s prihliadnutím na vyhodnotenie vierohodnosti vykonaných dôkazov, vysporiadaním sa s ich mierou prispievajúcou

k objasneniu objektívnych skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti a v spojení s výsledkami dovtedy vykonaného dokazovania, mohol správca dane vyvodit' záver, či sporné daňové výdavky boli žalobcom skutočne vynakladané, a ak boli, či súviseli s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov žalobcu. Nedostatok tzv. vecnej súvislosti daňových výdavkov môže správca dane skúmať až po ozrejmění si materiálnej existencie preverovaného daňového výdavku. Taktiež nemožno odvodiť nedostatok vecnej súvislosti daňových výdavkov len z poznatku, že týmto výdavkom nekorešpondujú zodpovedajúce a predpokladané príjmy účtované žalobcom alebo zo zmätočného vyjadrenia žalobcu ohľadne znášania nákladov za predmetné služby nájomcami, resp. neuhrádzanie týchto platieb na účet žalobcu. Správca dane vôbec nezist'oval, kto činnosti spojené s poskytovaním týchto služieb, napr. hygienických, upratovanie prenajatých izieb, vykonával. Absencia príjmových dokladov len preukazuje, že žalobca nevedol riadne účtovníctvo zaznamenávajúce verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré mali odrážať jeho kompletnú podnikateľskú činnosť, avšak neodpovedá uspokojivo na otázku, či sa reálne sporné výdavky, napr. na mzdy, vyplácali, komu sa vyplácali a z akého dôvodu.

Najvyšší súd ďalej vytýka správnym orgánom, že priložený spis správneho konania nie je riadne zažurnalizovaný, strany sú očíslované ceruzkou a nie sú v ňom všetky originály dokladov o doručení. Takáto úprava spisu správneho orgánu vzbudzuje pochybnosti o postupnosti jednotlivých procesných úkonov a o úplnosti spisu. Za „spisy žalovaného správneho orgánu“ súdna prax považuje iba úplný zažurnalizovaný a originálny spisový materiál orgánu verejnej správy v danej veci, pričom spis musí obsahovať aj originály dokladov o doručení rozhodnutí.

Vzhľadom na vyššie uvedené dospel najvyšší súd k názoru, že neboli dodržané všetky zásady daňového konania a skutkový stav veci nebol správnym orgánom zistený natoľko, aby bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Správny orgán v ďalšom konaní súc viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) doplní dokazovanie v zhora naznačenom smere, nakoľko len tak môže

byť náležite zistený skutkový stav veci a dodržané základné princípy a zásady daňového konania včítane princíпов ústavných, ako princíп právneho štátu, právo na spravodlivý proces ako aj zásada rovnosti, ktorých sa žalobca v súdnom konaní dovoľáva.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá s poukazom na § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom v sume 586,96 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66,00 eur, z náhrady trov právneho zastúpenia v uplatnenom rozsahu za 3 úkony právnej služby vykonané v roku 2010 vo výške 1/6 výpočtového základu po 120,23 eura (príprava a prevzatie veci, písomné podanie žaloby na krajský súd, písomné podanie odvolania na Najvyšší súd Slovenskej republiky) podľa § 11 ods. 4 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení účinnom od 01. júna 2010 plus trikrát paušál v sume 7,21 eura v zmysle 16 ods. 3 cit. vyhlášky, plus 19 % DPH podľa § 18. ods. 3 cit. vyhlášky v sume 72,64 eura, ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť na účet advokátskej kancelárie Č. & D., s. r. o., so sídlom v B. č. ú. X. do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

P o u č e n i e : P r o t i t o m u t o r o z s u d k u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .

V B. 25. augusta 2011

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková