



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: **J. S.**, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Č. & D. s.r.o., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. k.: I/224/3801-20680/2010/990013-r zo 4. marca 2010, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/12/2010-29 z 20. októbra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 15S/12/2010-29 z 20. októbra 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/3801-20680/2010/990013-r zo 4. marca 2010, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Želiezovce č. 626/230/12620/09/Aá z 26. novembra 2009 **z r u š u j e a v e c v r a c i a** správnym orgánom na ďalšie konanie.

Žalovaný **je povinný** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 586,96 € na účet právneho zástupcu žalobcu, do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 15S/12/2010-29 z 20. októbra 2010 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného o potvrdení dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Želiezovce č. 626/230/12620/09/Aá z 26. novembra 2009, ktorým správca dane na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 1 968,29 €.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutia správnych orgánov a vec im vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, nakoľko podľa jeho názoru rozsudok krajského súdu je arbitrárny a vychádza z neúplného skutkového stavu, na základe ktorého dospel krajský súd k nesprávnemu právnemu záveru.

Žalovaný sa k odvolaniu vyjadril podaním z 11. februára 2011, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 19. októbra 2011 podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 250 ja ods. 7 Občianskeho súdneho poriadku, ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Preskúmaním spisového materiálu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v obdobnej veci už Najvyšší súd SR ako súd odvolací rozhodol v konaní pod č. 4Sžf/11/2011 rozsudkom z 31. mája 2011, s tým rozdielom, že v predmetnej veci bol rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby vyrubenej žalobcovi za zdaňovacie obdobie roku 2006, pričom vo veci 4Sžf/11/2011 išlo o rok 2007.

Vzhľadom k tomu, že ide o skutkovo aj právne totožné veci a rovnako tak argumentácia žalobcu v odvolaní je identická, v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia OSP odvolací súd v tomto prípade uvádza celý text predchádzajúceho rozsudku v odôvodnení.

„Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného o potvrdení dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Želiezovce č. 626/230/12621/09/Aá zo dňa 26.11.2009, ktorým správca dane na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 1 993,02 Eur. Krajskému súdu z obsahu administratívneho spisu vplynulo, že žalovaný po preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia prvostupňového daňového orgánu správne posúdil a vyhodnotil zistený skutkový stav ako i zákonnosť procesného postupu predchádzajúceho vydaniu predmetného dodatočného platobného výmeru. Podľa názoru prvostupňového súdu 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, pomocnú opatrovatelku a kaderničku. Činnosť týchto zamestnancov nesúvisela so zdaniteľným príjmom žalobcu a ich využitie na daňové účely sa žalobcovi nepodarilo riadne preukázať. Podľa názoru prvostupňového súdu uvedené výdavky nenapĺňali charakteristiku daňových výdavkov požadovaných ust. § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2007 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), nakoľko z vykonaného dokazovania v rámci opakovanej daňovej kontroly bolo zistené, že žalobca mal za kontrolované zdaňovacie obdobie príjmy len z prenájmu izieb v obytnom dome v sídle jeho podnikania, avšak nemal žiaden príjem z činností a služieb, na ktoré bol viazaný pracovný výkon spomenutých zamestnancov podľa obsahu pracovnej zmluvy. Správca dane uvedený názor okrem iných listinných dôkazov odvodil aj z vyjadrenia žalobcu, ktorý vo vyjadrení zo dňa 18.01.2009 uviedol, že hoci

má v obchodnom mene podnikateľa označenie „P.“, neprevádzkuje P. v zmysle vyhlášky Ministerstva hospodárstva SR č. 419/2001 Z. z., ktorou sa upravuje kategorizácia ubytovacích zariadení a klasifikačné znaky na ich zaradovanie do tried, a nájomníci si všetko hradia sami. Žalobca nepreukázal, že by predmetní zamestnanci vykonávali inú činnosť podľa pracovných zmlúv, resp. že by mal príjem z ich pracovnej činnosti. Tvrdenia žalobcu k sporným výdavkom si podľa krajského súdu odporujú, iné dôkazy nesúc dôkazné bremeno žalobca nepredložil, a preto so skutkovými zisteniami a právnymi závermi oboch daňových orgánov sa krajský súd stotožnil.

Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhuje napadnutý rozsudok zmeniť z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ a d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na nové konanie. Žalobca namieta zákonnosť prvostupňového rozsudku vychádzajúceho z nezákonného rozhodnutia žalovaného z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, nedostatočného zistenia skutkového stavu, nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pretože právne závery krajského súdu sú v extrémnom rozpore s obsahom spisu. Žalobca hodnotí postup súdu ako svojvôľu, ktorou porušil ústavné právo žalobcu na zákonný a spravodlivý proces. Žalobca súdu a daňovým orgánom vytýka, že

- 1. na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly zhodne dospeli k záveru, že základ dane žalobcu za rok 2007 je potrebné upraviť o 316 013,- Sk (daňové príjmy boli kontrolou zvýšené o 3 963,- Sk a daňové výdavky znížené o sumu 312 050,- Sk), pričom súd a žalovaný neuviedli, že k zvýšeniu daňového príjmu o 3 963,- Sk došlo už na základe prvej daňovej kontroly a žalobca týmto zvýšeniu daň už zaplatil.*
- 2. neuznali daňové výdavky predstavujúce mzdy a zákonné odvody do fondov za zamestnancov v pracovnom zaradení upratovačka, pomocná opatrovatel'ka a kadernička, pričom tieto výdavky neboli uznané iba na základe preštudovania pracovnej náplne jednotlivých zamestnancov. Podľa názoru žalobcu súd so žalovaným zvolili nesprávny výklad ust. § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, keď za daňový výdavok považujú len taký výdavok, ktorý súvisí s dosiahnutým daňovým príjmom, pričom neuznanie daňových výdavkov na mzdy a odvody neodôvodnili v nadväznosti na zákonnú úpravu daňových výdavkov vyplývajúcu z ust. § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov.*

3. *sa právne relevantným spôsobom nevysporiadali s otázkami : a) prečo žalobca nemôže mať sídlo, miesto podnikania, miesto prevádzky, ktoré treba upratať, resp. či z jeho postavenia prenajímateľa automaticky vyplýva, že si svoje priestory musí upratať sám ?, b) prečo a na základe akého predpisu, pokiaľ žalobca má v predmete podnikania uvedenom v živnostenskom liste „Poskytovanie služieb osobného charakteru, poskytovanie služieb pre osobnú hygienu a služieb súvisiacich so starostlivosťou o vzhľad osôb a poskytovanie služieb pre rodinu a domácnosť“, nemôže zamestnávať osoby v pracovnom zaradení pomocná opatrovatelka a kadernička?*
4. *k záverom, na základe ktorých vylúčili sporné výdavky na mzdy zamestnancov a zákonných odvodov do fondov, dospeli na základe subjektívneho názoru (žalobca cituje z rozhodnutia žalobcu „...Správca dane vychádzal z predložených činností a zo subjektívneho názoru, že ak náklady na činnosti, ktoré vykonávajú zamestnanci, si hradia nájomníci sami a z výkonu týchto činností nemá daňový subjekt žiadny príjem, tak daňové výdavky na mzdy nesúvisia s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov...“), a neberú do úvahy argumentáciu žalobcu, že okrem prenájmu bytových a nebytových priestorov poskytoval aj služby pre osobnú hygienu, služby pre rodinu a domácnosť a služby osobného charakteru, pričom uvedené služby poskytoval nielen nájomcom, ale boli poskytované aj pre široký okruh ľudí.*
5. *v rozsudku ako i v druhostupňovom správnom rozhodnutí absentuje argumentácia odlišného právneho názoru o neuznaní daňových výdavkov, čím súd zaťažil svoje rozhodnutie vadou arbitrárnosti (žalobca odkazuje na citované ustanovenie nálezů Ústavného súdu sp. zn.: III. ÚS 192/06 zo dňa 03.11.2006), súd nekonal v súlade s princípom právnej istoty v zmysle čl. 1 ods. 1 Ústavy SR (ďalej len „ústava“), čím porušil právo žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu vyplývajúcu z čl. 46 ods. 1 ústavy.*

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že zotráva na svojom písomnom stanovisku k podanej žalobe, nakoľko odvolanie po obsahovej stránke neobsahuje žiadne nové skutočnosti k meritu veci. Žalovaný je toho názoru, že správca dane ako i odvolací orgán postupovali v daňovom konaní v súlade s hmotnoprávnym a procesným zákonom a žalobca nebol ich rozhodnutím ukrátený na svojich právach. K aplikovanému výkladu ust. § 2 písm. i/ v spojení s § 19 a § 21 zákona o dani z príjmov žalobca uvádza, že ak má byť výdavok daňovo

uplatniteľný, musí spĺňať podmienku vecnosti, ktorá spočíva v tom, že musí ísť o výdavky, ktoré súvisia s predmetom podnikania daňovníka, musí byť daňovníkom riadne preukázaný, čo znamená, že musí byť podložený daňovým dokladom a musí byť zaúčtovaný v účtovníctve daňového subjektu. Z uvedeného výkladu podľa žalobcu vyplýva, že daňovým výdavkom môže byť iba výdavok súvisiaci s dosiahnutým daňovým príjmom.

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 (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel jednomyselne k záveru, že odvolanie je dôvodné a podľa § 250ja ods. 3 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku z nižšie uvedených dôvodov.

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 § 250ja ods. 3 OSP, ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona.

Podľa § 250ja ods. 4 OSP súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

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 § 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 § 15b ods. 1 písm. c/ zákona o správe daní opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.

Podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní na opakovanú daňovú kontrolu sa vzťahujú ustanovenia § 15.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu 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 citovaného zákona 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 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. 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 § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

*Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov 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, 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 písm. a/ zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva 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 príjmov 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.

Žalobca namieta, že na základe opakovanej daňovej kontroly bola dorubená daňová povinnosť v sume 1 993,03 Eur napriek tomu, že žalobca už časť daňovej povinnosti dorubenej na základe prvej daňovej kontroly zaplatil.

K uvedenému tvrdeniu žalobcu možno zovšeobecniť, že dodatočný platobný výmer bez ohľadu na to, z akej daňovej kontroly vychádzajú jeho podklady, či už z riadnej daňovej kontroly alebo z opakovanej daňovej kontroly, vo svojom enunciate obsahuje určenie plnej výšky daňovej povinnosti viažúcej sa na konkrétne zdaňovacie obdobie tej ktorej dane a takto určená daň sa považuje za záväzne zistenú. Ustanovenie § 30 ods. 2 zákona o správe daní

určuje obligatórne náležitosti výroku takéhoto druhu rozhodnutia a uloženie povinnosti na zaplatenie rozhodnutím určenej daňovej povinnosti spolu s uvedením účtu, na ktorý sa má uložená daň zaplatiť, patria medzi jedny z nich. Právoplatné rozhodnutie o určení výšky daňovej povinnosti sa po uplynutí lehoty na dobrovoľné zaplatenie dane stáva vykonateľným exekučným titulom pre účely daňovej exekúcie a v prípade, že žalobca nezaplatí časť daňovej povinnosti, správca dane na základe vlastnej evidencie platieb daní zostaví výkaz nedoplatkov, v ktorom sa nachádzajú už len nezaplatené sumy daní predložené na vymáhanie.

Odvolaací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že sporné daňové výdavky na zamestnancov, t. j. vyplatené mzdy a platby do fondov za zamestnancov žalobcu (upratovačku, pomocnú opatrovatelku a kaderničku), boli správcou dane posudzované na základe obsahu pracovných zmlúv uzavretých žalobcom s týmito zamestnancami, v spojení s obsahom žalobcom vedeného účtovníctva a s obsahom predmetu nájomných zmlúv na prenájom izieb v dome žalobcu. Z pracovných zmlúv vyplýva, že pracovný výkon zamestnancov bol viazaný na miesto prevádzky žalobcu, avšak podľa zistení správcu dane, v jeho 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.

Z protokolu o výsledku daňovej kontroly vyplýva, že pri preverovaní priznaného základu dane, v tomto prípade už raz vyrubenej daňovej povinnosti, správca dane vychádzal z účtovných dokladov a dôkazov predložených žalobcom, okrem iných aj z mesačných výkazov poisťného do zdravotných poisťovní za obdobie 01-12/2007, mzdových listov, pracovných zmlúv, registračných listov do sociálnej poisťovne, mesačných výpisov z bankového účtu žalobcu za obdobie 1-12/2007.

Pracovné náplne sporných zamestnancov žalobcu zodpovedali predmetu činnosti jeho živnostenského oprávnenia. Z vyššie uvedených dokladov vyplýva, že žalobca evidoval mzdové listy, potrebné doklady na evidenciu príspevkov na zdravotné poistenie a do fondov sociálneho poistenia a zabezpečenia, taktiež vypočítané sumy odvodov boli platené na príslušné účty štátnej pokladnice prostredníctvom bezhotovostného prevodu z bankového podnikateľského účtu žalobcu.

Správca dane pri ustálení skutočností rozhodujúcich pre určenie kontrolovanej daňovej povinnosti vychádzal okrem vyššie uvedených listinných dôkazov aj z obsahu nájomných zmlúv, podľa ktorých predmetom nájomnej zmluvy, okrem prenájmu izby, nebolo

poskytovanie žiadnych iných služieb, napr. upratovanie prenajatých izieb, realizovanie osobnej hygieny nájomcov a pod. Uvedené zistenie podporilo názor správcu dane vyradiť sporné mzdy a platby do fondov za zamestnancov z daňových výdavkov žalobcu.

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, zaučtované 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.

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 vyvodiť záver, či sporné daňové výdavky boli žalobcom skutočne vynakladané, a ak boli, či súviseli s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov žalobcu. Nedostatok tzv. vecnej súvislosti daňových výdavkov môže správca dane skúmať až po ozrejmí si materiálnej existencie preverovaného daňového výdavku. Taktiež nemožno odvodiť nedostatok vecnej súvislosti daňových výdavkov len z poznatku, že týmto výdavkom nekorešponujú 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 nezisťoval, kto činnosti spojené s poskytovaním týchto služieb, napr. hygienických, upratovanie prenajatých izieb, vykonával. Absencia príjmových dokladov len preukazuje, že žalobca nevedol riadne účtovníctvo, t. j. 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.

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), 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 preukázaniu jednotlivých účtovných položiek rozhodných pre správne určenie dane.

Správca dane v tomto prípade nepreskúmal dôsledne existenciu a účel výdavkov vynaložených žalobcom, a preto v ďalšom konaní bude povinnosťou správcu dane odstrániť nedostatočne zistený skutkový stav minimálne doplnením dokazovania formou svedeckých výpovedí sporných zamestnancov, prípadne nájomcov žalobcu ako príjemcov poskytovaných služieb.

Odvolací súd vytyka žalovanému taktiež predloženie nekompletného administratívneho spisu. Podľa ustálenej súdnej praxe je povinnosťou žalovaného predložiť súdu kompletný, žurnalizovaný originálny administratívny spis, na základe ktorého súd môže posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia. V predložennom administratívnom spise sa pri dodatočnom platobnom výmere Daňového úradu Želiezovce č. 626/230/12621/09/Aá zo dňa 26.11.2009 nenachádza originál alebo osvedčená kópia doručienky. Uvedený doklad o doručení prvostupňového rozhodnutia správneho orgánu do vlastných rúk účastníka konania je závažným dôkazom, ktorým v zmysle § 29 ods. 7 zákona o správe daní správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu, a taktiež slúži na kontrolu dodržania významných procesných práv a povinností ako daňového subjektu tak i správcu dane.

Na margo žalobcom používaného obchodného mena J. S. – P. odvolací súd dáva do pozornosti ustanovenie § 10 ods. 1 Obchodného zákonníka, podľa ktorého obchodné meno nesmie vzbudzovať klamlivú predstavu o podnikateľovi alebo o predmete podnikania.

Nemožno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žalobca v napadnutom daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno na preukázanie účelnosti vynakladaných výdavkov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmal v medziach žaloby odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu, rozhodnutie žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, procesný postup predchádzajúci ich vydaniu ako i obsah administratívneho spisu a na základe vyššie uvedených nedostatkov daňového konania spočívajúcich v nedostatočnom zistení skutkového stavu potrebného pre správne určenie daňovej povinnosti a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov rozhodol podľa § 250ja ods. 3 prvá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku“.

Vzhľadom k tomu, že predmetná vec sa od už citovaného rozsudku odlišuje len v zdaňovacom období, ktorým je v danom prípade rok 2006, rozhodol Najvyšší súd tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania v celkovej sume 586,96 €, z toho 132,- € zaplatených súdnych poplatkov a 454,96 € vrátane DPH ako trovy právneho zastúpenia pozostávajúce z troch úkonov právnej služby, a to prevzatie a príprava, písomné podanie na krajský súd, vypracovanie odvolania a jeho písomné podanie na Najvyšší súd SR á 120,23 € a trikrát režijný paušál á 7,21 € za úkon právnej služby.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave dňa 19. októbra 2011

JUDr. Alena Poláčková, PhD., v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová