



## **ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu **J. S.**, bytom v P., právne zastúpeného JUDr. E. K., advokátom so sídlom v K., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.I/225/8620-79637/2005/990705-r zo dňa 04.11.2005, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č.k. 1S 9/2006-57 zo dňa 25.06.2007, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove, č.k. 1S 9/2006-57 zo dňa 25.06.2007, **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/225/8620-79637/2005/990705-r zo dňa 04.11.2005 v spojení s dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Poprad č. 717/230/37190/05/Han zo dňa 27.06.2005 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** nahradiť žalobcovi trovy konania 4 000,-- Sk, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

### **O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.I/225/8620-79637/2005/990705-r zo dňa 04.11.2005, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov zamietol

pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Poprad č. 717/230/37190/05/Han zo dňa 27.06.2005, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2002 v sume 2 040 162,-- Sk určený podľa pomôcok .

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že pri určovaní výšky dane dohodou správca dane vychádzal z informácií získaných počas výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty ku ktorej boli predložené doklady od firmy G., spol. s r.o., F. za požičanie meracieho zariadenia na kontrolu rušivých vplyvov elektromagnetického vlnenia, za dodanie tovaru v celkovej výške 6 981 480,-- Sk, bez DPH 5 676 000,-- Sk, ktoré boli zaúčtované v daňových výdavkoch ovplyvňujúcich základ dane v zdaňovacom období rok 2002. Z rozhodnutia Daňového úradu v Poprade, rozhodnutia žalovaného, zápisnice o dohode o výške dane zo dňa 11.05.2005 aj podľa názoru súdu jednoznačne vyplýva, že podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v preskúmvanej veci boli splnené.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Žalobca okrem iných skutočností namietal, že z ustanovenia § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. automaticky nevyplýva, že vždy, keď daňový subjekt nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností je správca dane oprávnený použiť pomôcky. Správca dane je v zmysle ustanovenia § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. oprávnený použiť pomôcky len vtedy, ak v dôsledku nesplnenia zákonných povinností nie je možné daňovú povinnosť správne určiť. Správca dane uvádza, že preverovaním daňových výdavkov vo výške bez DPH 5 567 555 Sk bolo zistené, že boli uplatňované v rozpore s ustanovením § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov tým, že neboli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Správca dane neuznal žalobcovi len výdavky z troch faktúr od spoločnosti G., s.r.o., ktoré spolu s príjmovými pokladničnými dokladmi mal k dispozícii a výdavky z ostatných dokladov žalobcovi uzal. Správca dane stanovil daňovú povinnosť tak, že výdavky vo výške 5 567 555,-- Sk, pri ktorých zistil, že boli uplatňované v rozpore s ustanovením § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. vylúčil z daňových výdavkov, tým zvýšil daňový základ a daňovú povinnosť. Ako pomôcky v zmysle ustanovenia § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. nie je možné považovať konkrétne čiastky výdavkov, pri ktorých žalobca nepreukázal, že boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Za uvedených okolností nie je možné tvrdiť, že daňová povinnosť bola určená podľa ustanovenia § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. na základe pomôcok. Záonné podmienky pre postup podľa ustanovenia § 29

ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. neboli splnené, pretože správca dane aj napriek nesplneniu zákonných povinností daňovú povinnosť žalobcu mohol dokazovaním správne určiť. Ak správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uvádza, že daň zistil podľa pomôcok a súčasne uvádza na základe akých dôkazov zistil daňovú povinnosť, potom takéto rozhodnutie je pre žalovaného nepreskúmateľné, pretože nie je zrejmé, či má povinnosť preskúmať rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní alebo má povinnosť skúmať len dodržanie zákonných podmienok na použitie pomôcok pri určení dane. Z obsahu spisu je zrejmé, že v skutočnosti správca dane daňovú povinnosť určil dokazovaním, aj napriek tomu, že postup formálne označil, ako určenie dane podľa pomôcok. Deklarovaním toho, že daň bola určená podľa pomôcok viedlo žalovaného k záveru, že námietky vecného charakteru uvedené v odvolaní sú pre dané konanie nepodstatné (str. 5 rozhodnutia). Žalobca navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného i správcu dane zruší.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 03.12.2007 navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil. Všetky dôvody uvedené v odvolaní považuje za neopodstatnené. Uviedol, že odvolateľ v odvolaní tvrdí, že správca dane je oprávnený použiť pomôcky len vtedy, ak v dôsledku nesplnenia zákonných povinností nie je možné daňovú povinnosť správne určiť. Z ustanovenia § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. však jednoznačne vyplýva, že dôsledkom – nemožnosťou daňovú povinnosť správne určiť je nesplnenie zákonných povinností pri dokazovaní. Nesplnenie týchto povinností je preukázané. Žalobca preukázateľne nesplnil povinnosť ustanovenú v § 15 ods. 6 písm. d/ a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb v znení neskorších predpisov. Ak teda za daných skutkových okolností správca dane určil daň podľa pomôcok, konal tak v súlade s ustanovením § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Keďže zákonodarca stanovil pre tento spôsob určenia dane podmienky zákonné (nesplnenie zákonných povinností pri dokazovaní), v dôsledku čoho nebolo možné daňovú povinnosť správne určiť, bol oprávnený určiť daň podľa pomôcok. Odvolací orgán potom v intenciách § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov prisvedčil postupu správcu dane a odvolanie zamietol ako neodôvodnené. Potom požiadavka odvolateľa zdôvodňovať, prečo za daných okolností išlo o také nesplnenie zákonných povinností žalobcom, že v dôsledku toho daňovú povinnosť nemožno správne určiť, je neopodstatnená. Nemá oporu ani v právnej úprave (zdôvodnené vyššie), ani nemá logické opodstatnenie. Rozsah skúmania rozhodnutia o určení dane podľa pomôcok odvolacím orgánom je vymedzený presne – skúma iba dodržanie zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane. V danom prípade niet najmenších pochyb

o tom, že tieto zákonné podmienky splnené boli. A inak to ani v princípe nemôže byť, pretože pre prípady, keď si daňový subjekt svoje zákonné povinnosti neplní, musí byť spôsob, ako daň určiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal vec podľa § 246c, § 214 ods. 1 O.s.p a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 3 O.s.p., v spojení s § 220 O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/225/8620-79637/2005/990705-r zo dňa 04.11.2005 v spojení s dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Poprad č. 717/230/37190/05/Han zo dňa 27.06.2005 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zistil, že podľa odôvodnenia dodatočného platobného výmeru č. 717/230/37190/05/Han zo dňa 27.06.2005 „*správca dane pri určovaní dane pomôckami použil v zmysle ustanovenia § 29 ods. 4 zákona 511/1992 Zb. všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Preverovaním daňových výdavkov vo výške 6 981 480,-- Sk, bez DPH 5 567 555,-- Sk, bolo zistené, že boli uplatňované v rozpore s ustanovením § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999Z.z. o daniach z príjmov tým, že neboli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie zabezpečenie a udržanie príjmov. Podľa miestneho zisťovania DÚ F. bolo zistené, že v roku 2002 neboli uskutočnené obchodné vzťahy medzi obchodnou spoločnosťou G. spol. s r.o. F. a J. S., P.. Účtovné doklady uplatňované v daňových výdavkoch – dodávateľské faktúry, príjmové pokladničné doklady vyhotovovala osoba, ktorá nemala oprávnenie na zastupovanie obchodnej spoločnosti G., spol. s r.o., podpisy za zhotoviteľa boli podľa ústnej výpovede konateľa spoločnosti G. spol. s r.o. F. V. M. sfalšované, nesúhlasili s podpisovým vzorom ... Vo svedeckej výpovedi v zápisnici o výsluchu svedka Ing. M. K. č. 717/320/1422-12614/05/Fabi zo dňa 17.03.2005 bolo uvedené, že v roku 2002 s firmou J. S. obchodoval, vystavoval faktúry a účtovné doklady za spoločnosť G. a ich aj podpísal. Podľa zistení správcu dane však Ing. M. K. od 10.08.2000 nemohol tak urobiť, pretože už nebol oprávnený zastupovať obchodnú spoločnosť G., spol. s r.o. F.. Správca dane na základe týchto poznatkov znížil uplatnené daňové výdavky v podanom dodatočnom daňovom priznaní na dani z príjmov fyzických osôb vo výške 5 676 000,-- Sk z dôvodu, že uvedené daňové výdavky v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov neboli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie udržanie príjmov“.*

Najvyšší súd považuje za nesprávny a predčasný právny záver správcu dane i žalovaného ohľadne daňových výdavkov vo výške 6 981 480,-- Sk, bez DPH 5 567 555,-- Sk, kde bolo zistené, že boli uplatňované v rozpore s ustanovením § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z.

Podľa § 24 ods. 1, prvá veta zák.č. 366/1999 Z.z. o daniach príjmov v znení neskorších predpisov daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4.

Daňové výdavky pre daň z príjmov (na rozdiel od dane z pridanej hodnoty) majú tzv. neosobný (vecný) charakter v dôsledku čoho je rozhodujúca materiálna existencia tohto výdavku, bez ohľadu na vady v deklarovanom záväzkovo právnom (osobnom) vzťahu.

Z napadnutého dodatočného platobného výmeru je zrejmé, že správca dane urobil záver, že tieto výdavky neboli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, pretože Ing. M. K. už nebol oprávnený zastupovať obchodnú spoločnosť G., s r.o.

Z takto urobeného záveru je zrejmé, že správca dane vyhodnotil, že výdavky neboli preukázateľne vynaložené, pretože zistil právnu vadu v záväzkovom vzťahu, ktorý mala nadviazať za G., s r.o. osoba, ktorá nebola konateľom. Vzhľadom na to materiálnu existenciu výdavku ako nerelevantnú nezisťoval.

Vecný charakter daňových výdavkov je však daný materiálnou existenciou daňového výdavku, u ktorého v zmysle § 24 ods. 1 zák.č. 366/1999 Z.z. je požiadavka iba na vecnú súvislosť s príjmami daňového subjektu.

Správca dane i pri dani z príjmov vychádzal z poznatkov z kontroly na daň z pridanej hodnoty, ktorá podlieha inému právnomu režimu ako daň z príjmov. Materiálnu existenciu daňového výdavku pritom potvrdil svedok Ing. M. K. tým, že faktúry vystavoval a účtovné doklady za spoločnosť G., s r.o. podpisoval. Najvyšší súd preto konštatuje, že bez ohľadu na vady v osobnom záväzkovom vzťahu, v ktorom výdavok vznikol, musí byť daňovému

subjektu umožnené preukázať materiálnu existenciu daňového výdavku. Až následne možno zisťovať vecnú súvislosť s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov. Pokiaľ sú doklady o takom výdavku použité ako pomôcka nemôžu byť vyradené iba z titulu právnych väd týkajúcich záväzkového vzťahu subjektov, obsahom ktorého je výdavok ako plnenie jednej zo strán, pokiaľ takéto plnenia neboli účastníkmi navzájom si vrátené ako bezdôvodné obohatenie.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobca mal vo veci úspech, preto mu vznikol nárok na náhradu trov konania, ktoré mu odvolací súd z dôvodov hodných osobitného zreteľa priznal sčasti, a to v rozsahu náhrady súdnych poplatkov z podanej žaloby a z odvolania, spolu 4000,-- Sk. Ďalšie náklady ako súčasť trov neboli žalobcovi priznané z dôvodov hodných osobitného zreteľa, žalobca zavinil skutkový stav v dôsledku ktorého správca dane pristúpil k vyrubeniu dane podľa pomôcok.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 23. októbra 2008

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**  
predseda senátu

za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková