

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/44/2014
Identifikačné číslo spisu:	1012201032
Dátum vydania rozhodnutia:	19.05.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1012201032.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členov senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: E. T., bytom Y., právne zastúpeného JUDr. Ľuboslavom Kašubom, AK Na Vřšku 1, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/450592/2012/5113-r zo dňa 26.03.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/105/2012-57 zo dňa 24. januára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/105/2012-57 zo dňa 24. januára 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava IV (ďalej aj „správca dane“) č. 603/231/128289/11/Sle zo dňa 09.12.2011. Týmto prvostupňovým rozhodnutím správca dane 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 7 205,96 Eur.

Podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd nepriznal. Rozsudok odôvodnil poukazom na zásady daňového konania, postupy výkonu daňovej kontroly podľa ustanovení § 15 zákona o správe daní, poukazom na definíciu daňového výdavku podľa § 2 písm. i) v spojení s § 24 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), ďalej na ustanovenia § 3 ods. 1, § 6 ods. 3 a ods. 11, § 11 ods. 1 až 3, § 17 ods. 1 písm. a), § 19 citovaného zákona ako i na ustanovenia § 1, § 4 ods. 1, 4 a 5, § 8 ods. 1 až 3

zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“).

Z obsahu napadnutých rozhodnutí a administratívneho spisu krajský súd konštatoval zistený skutkový stav, že v priebehu kontrolovaného zdaňovacieho obdobia žalobca prijal na svoj účet peňažné prostriedky titulom nájomného za nehnuteľnosti nachádzajúce sa na ul. L. v sume 39 832,726 Eur. V konaní bolo preukázané, že tieto príjmy žalobca nepriznal v daňovom priznaní príjmov fyzických osôb za rok 2009. Pri posúdení žalobcom namietanej otázky rozloženia predmetného príjmu medzi žalobcu a jeho manželku krajský súd vychádzal zo skutočnosti, že žalobca v rámci konania nepredložil žiaden dôkaz svedčiaci o tom, že by nebol príjemcom celej predmetnej čiastky. Naopak, žalobca si uplatnil daňový bonus na manželku, v časti daňového priznania za rok 2009 - pomocné výpočty neuviedol, že priznáva spoločne dosiahnuté príjmy, ktoré vydeli v určitom pomere. V oddieli číslo X., r.71 uviedol plnú čiastku zníženia základu dane na manželku podľa § 11 ods. 3 zákona o dani z príjmov v sume 4 025,70 Sk, čím je deklarované, že manželka nepoberala príjmy vyššie ako 31 489,92 Eur a že sa ako daňový subjekt rozhodol s manželkou deliť príjmy pomerom 100% k 0%. Manželka žalobcu daňové priznanie za rok 2009 nepodala a teda nepriznala žiadne príjmy z prenájmu. Na základe uvedených výsledkov dokazovania krajský súd posúdil vyhodnotenie zisteného skutkového stavu žalovanými orgánmi oboch stupňov, teda že žalobca bol jediným príjemcom vyššie uvedeného nájomného, za správne a logické, vykonané v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov.

Krajský súd prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia vyhodnotil tak, že žalovaný postupoval v súlade so zákonom, svoje rozhodnutie náležite odôvodnil, vychádzal zo skutkových zistení, ktoré boli dostatočné na posúdenie veci. Prvostupňový súd v konaní nezistil takú vadu v postupe a rozhodnutí žalovaného, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na nové konanie a rozhodnutie.

Žalobca napáda nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom predovšetkým vo vzťahu k neuznaným výdavkom, uplatneným na základe žalobcom predložených faktúr č. 01/05/2009 a PPD č. 01/05 zo dňa 02.06.2009 na sumu 5 855,99 Eur, č. 01/07/2009 a PPD č. 01/07 zo dňa 24.07.2009 na sumu 5 262,75 Eur, č. 01/09/2009 a PPD č. 01/09 zo dňa 02.10.2009 na sumu 5 366,90 Eur. Žalobca poukázal na to, že tieto daňové doklady preukazujúce daňové výdavky vynaložené v súvislosti s dodatočne zisteným prenájomom predmetných nehnuteľností, išlo o fakturované stavebné práce, žalobca predložil správcovi dane využíjúc svoje právo v rámci výkonu daňovej kontroly, vyplývajúce mu z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. c) zákona o správe daní.

Žalobca namieťa stotožnenie sa s názorom žalovaného prvostupňovým súdom ohľadne podmienky na uznanie dodatočne deklarovaných daňových výdavkov, za ktorú zhodne ustálili ich zaúčtovanie v účtovníctve daňového subjektu a ich uplatnenie v rámci daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie. V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že daňová kontrola predstavuje zásah do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, a preto pri tomto zásahu je nevyhnutné rešpektovať zásadu proporcionality. Vyjadrením tejto zásady je súbor procesných práv a povinností, ktoré zákon priznáva správcovi dane a daňovému subjektu v ustanovení § 15 zákona o správe daní. Žalobca zdôraznil, že výrazom zásady proporcionality v daňovej kontrole je nielen rešpektovanie procesnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly správcom dane, ale aj rešpektovanie zmyslu, účelu jej realizácie.

Podľa žalobcu tým, že žalovaný neprihliadol a neuznal ním predložené preukázateľne vynaložené výdavky došlo k potvrdeniu nepochybne arbitrárneho rozhodnutia správcu dane, ktoré je v rozpore so zásadami daňového konania, čo má vplyv i na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

S poukazom na účel výkonu daňovej kontroly, t.j. preveriť všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a následne vyrubenie dane, ako i na povinnosť dodržať zásadu voľného hodnotenia dôkazov, vrátane povinnosti prihliadať pri vyhodnotení zisteného skutkového stavu na všetko, čo v daňovom

konaní vyšlo najavo, žalobca namieta nedodržanie týchto postupov zo strany daňových orgánov oboch stupňov a následnú vecnú nesprávnosť a nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného.

Žalovaný vo vyjadrení k podanému odvolaniu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Opätovne zdôraznil, že správca dane vykonal daňovú kontrolu výberovým spôsobom, t.j. zameranú len na príjmy dosiahnuté z prenájmu nehnuteľnosti a k nim uplatnené výdavky v súlade so zákonom o dani z príjmov, pričom správca dane podrobne preskúmal všetky zaúčtované doklady na určenie daňovej povinnosti.

K odvolacím námietkam s poukazom na § 15 ods. 1 zákona o správe daní uviedol, že daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu, pričom výdavky k dodatočne zisteným a žalobcom nepriznaným príjmom z prenájmu nehnuteľnosti žalobca ako účtovná jednotka nemal zaúčtované v peňažnom denníku. Týmto porušil základnú podmienku uznateľnosti daňového výdavku v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona o dani z príjmov a tiež porušil zákon o účtovníctve.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal v rozsahu odvolania napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP, ako i napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, následne po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§ 156 ods. 3 OSP, § 246c ods. 1 veta prvá OSP), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 OSP rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/105/2012-57 zo dňa 24. januára 2014 potvrdil.

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

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní).

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 § 3 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov, predmetom dane sú príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu.

Podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov príjmami z prenájmu, ak nejde o príjmy uvedené v odseku 1 a v § 5, sú príjmy z prenájmu nehnuteľností.

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 § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom je 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.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k vyhodnoteniu splnenia, resp. nesplnenia zákonných podmienok na uznanie žalobcom nezaúčtovaných a dodatočne správcovi dane predložených faktúr č. 01/05/2009, č. 01/07/2009 a č. 01/09/2009, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Skutkový stav nebol medzi účastníkmi konania sporný. Predmetom sporu je otázka posúdenia splnenia podmienok na uznanie dodatočne predložených faktúr žalobcom, ktoré tento riadne nezaúčtoval vo svojom účtovníctve.

Právny záver otázky uznania, resp. neuznania daňovým subjektom nezaúčtovaných daňových výdavkov ovplyvňujúcich základ dane podľa príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov, bol už konštatovaný v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/33/2013 zo dňa 1. apríla 2014, ktorého sa, vzhľadom na zhodnosť merita vecí, i v tomto prípade odvolací súd pridrižiava: „Daňovým výdavkom je v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje. Výdavky, ktoré žalobca preukazoval správcovi dane, nesplňali jednu zo základných podmienok daňových výdavkov - neboli zaúčtované v účtovníctve žalobcu, a preto ich nemožno považovať za daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i/ citovaného zákona č. 595/2003 Z.z.

Zásadnou spornou otázkou bolo, že zistený príjem nebol evidovaný v účtovníctve žalobcu. Vzhľadom na to neboli k nemu evidované ani výdavky vynaložené na jeho dosiahnutie. Senát sa zaoberal otázkou, či pri takto zistenom príjme by nemali byť zohľadnené aj prípadné výdavky. Dikcia ustanovenia § 2 ods. 1 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. je však kategorická v tom, že daňovým výdavkom je iba evidovaný výdavok. Vzhľadom na to v procese riadnej daňovej kontroly nie je možné takýto výdavok ani potenciálne zohľadňovať. V konaní bolo jednoznačne preukázané, že nešlo o postup vyrubenia dane

podľa pomôcok. Koncepcia zákona vychádza z toho, že pri neevidovanom príjme sa daňový subjekt ukracuje o možnosť uplatniť k tomuto príjmu výdavky. Ide o pomerne prísne ustanovenie.“

V prejednávanej príhode ide o právne posúdenie zisteného skutkového stavu vo vzťahu k dodatočne predloženým daňovým dokladom súvisiacim s dosiahnutím žalobcom nepriznaného príjmu z prenájmu nehnuteľností.

Žalobca správne poukazuje na účel daňovej kontroly v spojení s dodržaním zásady voľného hodnotenia dôkazov, avšak zásada materiálnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, je výrazne oslabená rigoróznym hmotnoprávnym stanovením podmienok na uznanie daňových výdavkov v zmysle § 6 ods. 11 písm. a) v spojení s § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Z dôvodu nesplnenia vyššie uvedenej zákonnej podmienky, nie je možné pre účely úpravy základu dane z kontrolovaného príjmu žalobcu prihliadať na nezaúčtované daňové doklady, deklarujúce výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie žalobcom nepriznaného príjmu z prenájmu nehnuteľností.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.