



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Idy Hanzelovej, v právnej veci žalobcu: **B.B.**, so sídlom v H.H., IČO: X.X., právne zastúpeného: *JUDr. T. M., advokátka so sídlom v H.H.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/225/18442-38212/2008/990723-r zo dňa 09.05.2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/44/2008-27 zo dňa 27.01.2009 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/44/2008-27 zo dňa 27. januára 2009 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. **z r u š u j e** rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/225/1842-38212/2008/990723-r zo dňa 09. mája 2008 ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Humenné č. 703/230/51491/07/Dup zo dňa 12. novembra 2007 a **v r a c i a** vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **je povinný** nahradiť žalobcovi trov konania 132 € do 3 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právnej zástupkyne žalobcu JUDr. T. M., advokátky v H.H..

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/1842-38212/2008/990723-r zo dňa 09.05.2008 v spojení s dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Humenné č. 703/230/51491/07/Dub zo dňa 12.11.2007, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003 v sume 137 200,-- Sk. V odôvodnení správca dane uviedol, že žalobca ako daňový subjekt v rozpore s § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v platnom znení neoprávnene zaučtoval náklady na zdaňovanú činnosť vo výške 662 040,14 Sk. Predmet dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie je vymedzený v § 18 ods. 4 zákona o daniach z príjmov. Predmetom dane týchto daňovníkov 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 z príjmov, z ktorých sa daň vyberá osobitnou sadzbou. Priradené náklady vyčíslené z úrokov z termínovaných vkladov nájomníkov neslúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov družstva z činnosti, ktoré sú súčasťou základu dane podľa § 23 zákona o daniach z príjmov. Správa bytov nájomníkov družstva je nezdaňovaná činnosť, výkonom ktorej sa bytové družstvo považuje za subjekt nezriadený za účelom podnikania. Pri výpočte koeficientu pre vyčíslenie nákladov „správy“ na oslobodené a zdaňované strediská za jednotlivé mesiace, boli daňovou kontrolou znížené výnosy stredísk „správy“ o výnosy z termínovaných vkladov nájomníkov bytového družstva 3 262 712,44 Sk. O takto upravené výnosy stredísk „správy“ bol vypočítaný koeficient pre rozvrh nákladov „správy“ na oslobodené a zdaňované strediská. Taktiež boli znížené výnosy o úroky z termínovaných vkladov nájomníkov bytov pre výpočet nepriamych nákladov strediska 52a. Výnosy z termínovaných vkladov družstva vo výške 3 275 390,44 Sk pozostávali s prostriedkov nájomníkov (členov bytového družstva), ktorí si sporia na správu a údržbu bytových domov, na prípadné krytie prekročeného rozpočtu v príslušnom roku, na splatenie dlhodobého úveru (anuity) a iných výdavkov. O týchto finančných prostriedkoch bytové družstvo účtovalo na stredisku 00051 prevádzka bytových domov (nezdaňovaná činnosť). V zmysle § 4 ods. 1 písm. h/ „postupov“ všetky príjmy a výdavky s tým súvisiace mali byť zúčtované na tomto stredisku, čo daňový subjekt nezabezpečil. Príjmy, ktoré rieši § 36 zákona o daniach z príjmov (v prípade bytového družstva úroky z termínovaných vkladov), § 36 ods. 2 písm. c/ bod 9 predstavujú samostatný základ dane (zvýhodnená sadzba dane oproti podnikateľským subjektom, u ktorých sa táto daň považuje za preddavok dane) a zdaňujú sa oddelene od ostatných druhov príjmov a nemôžu ovplyvniť základ dane príjmov fyzických a ani právnických osôb.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca postupoval v rozpore so zákonom č. 366/1999 Z.z. ako i so zákonom č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, keď neoprávnene zúčtoval náklady na zdaňovanú činnosť, ktoré patria do nezdaňovaných

činností žalobcu vo výške 662 040,14 Sk, pričom je nepochybné, že boli zúčtované na ťarchu daňových nákladov v rozpore s ustanovením § 25 ods. 1 písm. i/ zákona č. 366/1999 Z.z., lebo je zjavné, že neboli priradené k príjmom oslobodeným od dane a teda nie sú daňovými nákladmi. V dôsledku uvedeného sa o sumu 662 040,14 Sk podľa § 23 ods. 3 písm. a/ zákona skreslil hospodársky výsledok. Súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym názorom správcu dane a žalovaného, že žalobca ako právnická osoba, ktorá nebola zriadená za účelom podnikania, musí pri vedení účtovníctva príjmy a výdavky rozlišovať na také, ktoré súvisia s činnosťou, za účelom ktorej vznikol, teda na nezdaňované a na tie príjmy a výdavky, ktoré súvisia so zdaňovanou činnosťou. Je nepochybné, že pre správne určenie dane z príjmov podľa zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov je takéto rozlišovanie primárne pre správne určenie dane. Je nepochybné, že žalobca pri zriaďovaní analytických účtov aj vrátane ustanovenia § 4 ods. 1 písm. h/ opatrenia MF SR zo dňa 16.12.2002, č. 23054/2002-92 nepostupoval, a preto došlo k skresleniu hospodárskeho výsledku žalobcu v daňovom priznaní.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátkou včas odvolanie. Namietal, že so závermi súdu prvého stupňa nesúhlasí. Stanovisko žalovaného vo veci posudzovania výnosových úrokov podľa sféry ich vzniku a ich priradenia do činnosti oslobodených od dane je nesprávne. Výnosový úrok je vždy zdaňovaným príjmom, ale na rozdiel od iných zdaňovaných príjmov je daň odvedená zrážkou a daňovník z takto už zdanených výnosov nepriznáva, keďže daň vykonanú zrážkou odviedla banka. V súvislosti s činnosťou žalobcu vznikajú výdavky, ktoré nie je možné jednoznačne priradiť len k zdaňovanej alebo k nezdaňovanej činnosti. Z uvedeného dôvodu žalobca rozdelenie nákladov realizoval na základe schválenej smernice, čím postupoval v súlade so stanoviskom žalovaného zo dňa 02.01.2003, v zmysle ktorého spôsob účtovania, rozdeľovania výdavkom na zdaňovanú a nezdaňovanú činnosť je na zvážení a rozhodnutí účtovnej jednotky. Výška a výpočet pomerných častí daňových výdavkov uplatňovaných v príslušnom zdaňovacom období je však závislá na opodstatnenosti tohto výdavku a jeho preukaznosti účtovnou jednotkou. Všetky výdavky žalobcu sú opodstatnené a preukázané a žalovaný ani v jednom prípade žiaden konkrétny výdavok nespochybnil. Žalovaný konštatoval, že náklady žalobca nerozvrhol správne, vo svojich vyjadreniach však nespochybnil správnosť smernice, resp. nevyjadril sa aké konkrétne nedostatky táto smernica obsahuje, pre ktoré takéto rozvrhnutie nákladov neakceptuje. Nestotožnil sa s názorom žalovaného, ani s názorom súdu, že výnosy z termínovaných vkladov družstva mali byť účtované na stredisku 00051. Na stredisku č. 00051 pod názvom prevádzka bytových domov (oslobodené od DzP) sa účtujú náklady a výnosy súvisiace s tvorbou a čerpaním fondov opráv bytových domov, tržby a náklady súvisiace s prevodom bytov a pozemkov do vlastníctva svojich členov, náklady a výnosy za poisťné, daň z nehnuteľnosti, príspevok SZPD, anuita (dlhodobý investičný úver). Rozdiel medzi nákladmi a výnosmi z tohto strediska sa po ukončení účtovného obdobia zúčtuje s členmi bytového družstva, ktorí sú v nájomnom vzťahu v zmysle článku 55 ods. 5 Stanov B.B.. Súd nevzal do úvahy tú skutočnosť, že nie všetky činnosti družstva spojené s nájomcami sú od dane oslobodené. Oslobodené sú iba príjmy z nájmov družstevných bytov a príjmy z poplatkov za výkon správy bytov vo vlastníctve bytových družstiev. Ostatné

príjmy týkajúce sa nájomcov sú zdaňované. Ide napr. o poplatok z prevodu členských práv, poplatky z omeškania, poplatky za prevod vlastníctva bytov a podobne. Stredisko 00052A – ostatná činnosť (zdaňovaná činnosť) bolo vytvorené z toho dôvodu, že pri činnosti žalobcu vznikajú aj také výnosy, ktoré nepatria do nájomného, oslobodeného a ani nie sú oslobodené ako napr. poplatky za výkon správy podľa § 19 ods. 2 písm. g/ zákona č. 366/1999 Z.z. Je to činnosť uskutočňovaná pri prevode členských práv, táto činnosť sa vykonáva pre nájomcov družstevných bytov, ale nepodlieha dani z príjmov. Kreditné úroky za uložené peňažné prostriedky vznikajú z činností pre nájomcov bytov ako aj pre vlastníkov bytov a sú zdaňované daňou z príjmov, preto boli zaradené na toto stredisko. Postup žalovaného neuznaním, resp. zaoberaním sa len príjmov z termínovaných vkladov považuje žalobca za nesystémový a účelový. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok prvého stupňa zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Humenné.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 09.04.2009 navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove ako vecne správny potvrdil. Dôvody uvedené v odvolaní považuje v celom rozsahu za neopodstatnené a sú principiálne identické z dôvodmi uvedenými v žalobe. Žalobca nesprávne vníma nutnosť jeho postupu pri účtovaní výnosov z termínovaných vkladov vo vzťahu k správne vykázaniu dane z príjmov právnických osôb, čím došlo k porušeniu § 18 a § 19 zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov, ustanovenia § 7 a 8 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov ako aj ustanovenia § 4 ods. 1 písm. h/ opatrenia MF SR zo dňa 16.12.2002, ktorým sa stanovujú „postupy účtovania“ a v konečnom dôsledku tým aj porušenia ustanovenia § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov. Žalovaný uviedol, že ak daňový subjekt je svojim charakterom nezaložený na podnikanie (čo je prípad žalobcu), je potrebné pre správne vykázanie základu dane z príjmov právnických osôb rozdeliť výnosy na tie, ktoré sú výsledkom činnosti podliehajúcej predmetu dane a tie, ktoré sú výsledkom činnosti od dane oslobodené. Toto je rozhodujúce kritérium na zabezpečenie správneho postupu účtovania aj takýchto výnosov. V zmysle uvedeného žalobca nepostupoval. Z obsahu námietok odvolania vyplýva, že žalobca považuje za správne rozdeľovať príjmy a výdavky podľa princípu ich individuálneho zdaňovania, resp. nezdaňovania – v tomto prípade, že ak úroky z termínovaných vkladov nájomníkov sa zdaňujú, tak tieto výnosy je potrebné účtovať na zdaňovanú činnosť. Aplikácia tohto spôsobu delenia príjmov a výdavkov (ich zaradenie do výnosov strediska 52a) pre správne vykázanie základu dane z príjmov právnických osôb je nesprávna. Dôvodom je tá skutočnosť, že činnosť bytového družstva pre nájomníkov je činnosť nezdaňovaná. Takýto nepriamy náklad nemohol teda spĺňať zákonné podmienky výdavku ako daňového podľa ustanovenia § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal vec podľa 246c, 214 ods. 1 O.s.p., bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 2 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 napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Humenné zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zistil, že skutkový stav, z ktorého vychádzali obaja účastníci konania nebol sporným, preto z neho tak, ako bol zistený daňovými orgánmi a následne opísaný v protokole o daňovej kontrole a v dodatočnom platobnom výmere vychádzal.

Súd hodnotil ako právne sporné a nezodpovedajúce zákonu o daniach z príjmov východisko správcu dane, sformulované v dodatočnom platobnom výmere (č.l. 182 admin. spisu).

„Daňový subjekt na výzvu správcu dane rozčlenil výnosy z termínovaných vkladov na výnosy nájomníkov a členov bytového družstva (nezdaňovaná činnosť) a výnosy vlastníkov a členov bytového družstva (zdaňovaná činnosť) – príloha č. 1 protokolu. Na základe týchto údajov správca dane upravil náklady prislúchajúce jednotlivým strediskám. Bytové družstvo nezabezpečilo členenie nákladov a výnosov v členení na zdaňovanú činnosť výnosových úrokov z termínovaných vkladov nájomníkov a vlastníkov bytového družstva.“

Sporným podľa súdu bolo rozčlenenie výnosov z termínovaných vkladov do dvoch skupín správcom dane a priradenie výnosov z termínovaných vkladov nájomníkov k tzv. nezdaňovanej činnosti. Zákon o daniach z príjmov pojem nezdaňovaná činnosť (ani zdaňovaná činnosť) nepozná. Predmetom dane z príjmov nie je činnosť, ale príjem. Príjem podľa zákona môže byť predmetom dane, nepodliehať dani, alebo byť oslobodený od dane.

Súd konštatuje, že výnosy z termínovaných vkladov sú príjmom podliehajúcim dani podľa § 36 ods. 2 písm. c/ bod 9 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov a zdaňujú sa osobitnou sadzbou dane vo výške 15%. Daňový režim výnosov z termínovaných vkladov bytového družstva je jednotný. Ide o príjem podliehajúci dani so samostatným originálnym skutkovým základom. Keďže ide o zdaňovaný príjem, nie je možné ho súčasne kvalifikovať ako nepodliehajúci dani, resp. oslobodený od dane.

Najvyšší súd poukazuje na to, že zákon o daniach z príjmov termín používaný správcom dane „nezdaňované náklady“ nepozná a takéto náklady nie je možné priradiť k príjmom, ktoré sú od dane v zmysle § 19 ods.1 písm. a/ zák.č. 366/1999 Z.z. oslobodené. Predmetom dane z príjmov sú iba príjmy zdaňované a len k týmto príjmom sa môžu viazať náklady.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobca mal v konaní úspech, preto mu vznikol nárok na náhradu trov konania, ktoré pozostávali z trov vyplývajúcich zo spisu (§ 151 ods. 2 O.s.p.), a to z náhrady súdneho poplatku z podanej žaloby 66 € a z podaného odvolania 66 €. Žalobca ani jeho právna zástupkyňa v priebehu súdneho konania trovy právneho zastúpenia nevyčíslili, preto súd podľa § 151 ods. 2 O.s.p. ich náhradu žalobcovi nepriznal.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 23. júna 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková