



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Tatiany Hanečkovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **Š.**, zastúpený: Mgr. V. V., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/2407-30064/2005/990723-r zo dňa 17.05.2005 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/2/2005-53 zo dňa 14.09.2007, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/2/2005-53 zo dňa 14.09.2007 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/225/2407-30064/2005/990723-r zo dňa 17.05.2005 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Humenné č. 703/230/73787/04/Ja zo dňa 17.12.2004 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 4 000 Sk do 30 dní odo dňa právoplatnosti rozsudku na účet advokáta žalobcu Mgr. V. V.

Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/225/2407-30064/2005/990723-r zo dňa 17.05.2005, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Humenné – dodatočný platobný výmer zo dňa 17.12.2004

č. 703/230/73787/04/Ja, v ktorom bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 477 500 Sk.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že sa v celom rozsahu stotožnil so zisteniami prvostupňového správneho orgánu i žalovaného v tej časti, že žalobca vo vzťahu k sporným faktúram neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že v sporných faktúrach nešlo o fakturáciu odmeny za sprostredkovanie, ale o fakturáciu ceny za dielo a fakturáciu ceny nájomného v zmysle dodatkov k zmluvám zo dňa 21.03.2002 a tiež, že k vynaloženiu týchto výdavkov aj reálne došlo. Na základe výsledkov a zistení daňovej kontroly, v súlade s protokolom o daňovej kontrole zo dňa 05.11.2004, bolo podľa názoru prvostupňového súdu, vyrubenie rozdielu dane žalobcovi z príjmov právnických osôb vo výške 477 500 Sk za obdobie roku 2002 ako aj rozhodnutie o odvolaní vydané v súlade so zákonom.

Proti predmetnému rozsudku podal včas odvolanie žalobca dôvodiac tým, že žalobca v daňovom konaní uniesol dôkazné bremeno, pretože preukázal uzavretie dodatkov k zmluvám a preukázal tiež, že aj pred 31.01.2003 mal na účte dostatok finančných prostriedkov, aby predmetné faktúry uhradil. Žalobca ich neuhradil len z dôvodu, že medzi zmluvnými stranami bol predmet zmluvy na základe uzavretých dodatkov nesporný, preto nebol nútený termín úhrady do 31.01.2003 aj zrealizovať. Uviedol, že v oboch sporných faktúrach bol chybné uvedený dátum splatnosti, keď bol omylom uvedený rok 2002 namiesto roku 2003, preto dodávateľ prisľúbil opravu faktúry spočívajúcu v uvedení správneho dátumu, ako aj popisu predmetu fakturácie. Žalobca sa nestotožnil s odôvodnením daňových rozhodnutí v tom smere, že žalobca argumentáciu spočívajúcu v uzavretí dodatkov k zmluvám použil neskoro, pretože žalobca na obsah dodatkov k zmluve poukazoval *už pri prerokovaní protokolu* z daňovej kontroly a to dňa 29.11.2004, teda pred vydaním prvostupňového rozhodnutia – dodatočného platobného výmeru. Poukazujúc na základné zásady daňového konania upravené v § 2 ods. 6 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 č. 511/1992 Zb.) vyslovil názor, že pri rozhodovaní v daňovom konaní bolo citované ustanovenie zákona porušené, pretože správca dane neposúdil predmet plnenia tak, ako bol skutočne zrealizovaný ale striktné sa pridržiaval textu faktúr, ktorý bol evidentne uvedený mylne. Z tohto dôvodu považuje postup aj rozhodnutie správcu dane za nezákonné, v rozpore s § 2 ods. 3 citovaného zákona.

S poukazom na uvedené navrhol, aby Najvyšší súd SR zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný uvádzajúc, že odvolacie dôvody žalobcu považuje v celom rozsahu za neopodstatnené, identické s dôvodmi v žalobe.

Žalovaný k odvolacím dôvodom zaujal stanovisko vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 03.01.2006, avšak považuje za potrebné zdôrazniť, že v danom prípade niet pochybností o tom, že žalobca v spornom prípade neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k sporným výdavkom. Podľa žalovaného sa žalobca vznesenými námietkami snaží preukázať iba splnenie podmienky včasnosti zaplatenia týchto výdavkov, čo považuje za rozhodujúcu skutočnosť preukazujúcu splnenie dôkaznej povinnosti vo vzťahu k sporným výdavkom. Zo spisového materiálu však vyplýva, že tieto skutočnosti boli správcom dane preukázané zákonným spôsobom, všetky dôkazy boli posudzované v daňovom konaní vo vzájomných súvislostiach, pričom žalovaný postupoval so zásadami daňového konania.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/2/2005-53 zo dňa 14.09.2007 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku /ďalej len O.s.p./) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 O.s.p. v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a rozhodol podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 4 O.s.p. a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Z obsahu pripojeného administratívneho a súdneho spisu senát Najvyššieho súd SR zistil, že správca dane vykonal u žalobcu v dňoch 13.01.2004 až 14.12.2004 daňovú kontrolu so zameraním na daň z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002. O výsledku kontroly vyhotovil Protokol č. 703/340/751-68928/04/Pap zo dňa 05.11.2004 (ďalej len protokol), ktorý správca dane doručil žalobcovi dňa 19.11.2004. Protokol bol s daňovým subjektom – žalobcom prerokovaný na ústnom pojednávaní dňa 14.12.2004, pričom už dňa 30.11.2004 doručil žalobca správcovi dane vyjadrenie k protokolu zo dňa 29.11.2004.

Na základe žalobcom predložených daňových dokladov bolo *okrem iného* správcom dane zistené pri položkách zvyšujúcich hospodársky výsledok, výdavky – náklady (časť 2.3.1. písmeno b/ protokolu), ktoré sú daňovými výdavkami len po ich zaplatení podľa § 24 ods. 3 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 366/1999 Z.z.), že žalobca na ťarchu účtu 518 – ostatné služby, zaúčtoval od firmy K. dve faktúry:

- 1. faktúru č. X1.**, interné č. faktúry X., zo dňa 27.12.2002 vystavenú na základe zmluvy č. X. zo dňa 15.01.2002, za sprostredkovanie likvidácie nebezpečného odpadu a jeho následné uskladnenie v sume 860 000 Sk bez DPH,
- 2. faktúru č. X2.**, interné č. faktúry X. zo dňa 27.12.2002 na základe zmluvy o sprostredkovaní č. X. zo dňa 15.01.2002, za sprostredkovanie zabezpečenia a prepožičanie stavebných mechanizmov v sume 865 000 Sk bez DPH.

Celkom boli faktúry vystavené na sumu 1 725 000 Sk bez DPH, pričom ani jedna z faktúr nebola zaplatená do konca januára 2003.

S poukazom na ustanovenie § 24 ods. 3 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z.z. možno považovať odplaty (provízie) za sprostredkovanie za daňové výdavky až po ich zaplatení. Pretože žalobca porušil citované ustanovenie zákona tým, že do daňových nákladov v roku 2002 zahrnul náklady, ktoré neboli do termínu stanoveného v § 23 ods. 3 písm. c/ citovaného zákona, teda do konca mesiaca po skončení zdaňovacieho obdobia, zaplatené, mali byť tieto sumy, podľa správcu dane aj žalovaného, v daňovom priznaní uvedené v položke 140, ako položky zvyšujúce základ dane v zmysle § 24 ods. 3, t.j. sumy, ktoré neboli zaplatené do termínu vyplývajúceho z ustanovenia § 23 ods. 3 zákona a z uvedeného dôvodu bol daňovou kontrolou zvýšený základ dane z príjmov právnických osôb za rok 2002 o sumu 1 725 000 Sk.

Žalobca však v podaní zo dňa 29.11.2004 – vyjadrenie k Protokolu o daňovej kontrole, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 30.11.2004, uviedol, že medzi spoločnosťou K., Spišská Nová Ves a spoločnosťou žalobcu bola síce uzavretá Zmluva o sprostredkovaní, zabezpečení a likvidácii nebezpečného odpadu zo dňa 15.01.2002, avšak táto zmluva nikdy nebola plnená. V roku 2002 došlo medzi uvedenými spoločnosťami k plneniu na základe Zmluvy o dielo uzavretej podľa § 236 a nasl. Obchodného zákonníka, pričom predmetom zmluvy bolo plnenie spočívajúce v likvidácii nebezpečného odpadu a jeho uskladnenie spoločnosťou K. Dielo realizovali žalobca a spoločnosť K. pre spoločnosť A. Text popisu predmetu plnenia uvedený vo faktúre č. X1. je preto mylný, zrejme v dôsledku pôvodnej zmluvy o sprostredkovaní a žalobca uviedol, že považuje za neprímerane tvrdé, aby dôsledky omylu dodávateľa pri vystavovaní faktúry znášala spoločnosť žalobcu.

V predmetnom podaní sa žalobca vyjadril aj k faktúre č. X2. (interné č. X.) zo dňa 27.12.2002 na sumu 865 000 Sk bez DPH, ktorá bola rovnako vystavená spoločnosťou K. a to za sprostredkovanie, zabezpečenie a prepožičanie stavebných mechanizmov, uvádzajúc, že síce žalobca uzavrel so spoločnosťou K., Zmluvu o sprostredkovaní, zabezpečení a prepožičaní stavebných mechanizmov zo dňa 15.01.2002, avšak táto zmluva *nikdy* nebola naplnená, nakoľko v priebehu roku 2002 došlo medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou K., k plneniu len na základe Zmluvy o nájme hnutelných vecí, predmetom ktorej bol prenájom stavebných mechanizmov, lešenia, nástrojov, prípravkov potrebných na ďalšiu činnosť spoločnosťou K. žalobcovi. Popis predmetu uvedený vo faktúre č. X2. považuje žalobca za mylný, zrejme v dôsledku pôvodnej zmluvy o sprostredkovaní, a preto rovnako považuje za neprímerane tvrdé, aby dôsledky omylu dodávateľa pri vystavovaní faktúry znášal žalobca.

Keďže v prvom prípade išlo zo strany žalobcu o úhradu ceny za dielo a v druhom prípade išlo o úhradu nájomného, teda nie o odplaty, resp. provízie za sprostredkovanie, na základe uvedeného navrhol správcom dane vo vyjadrení zo dňa 29.11.2004 k protokolu, aby tieto položky boli uznané za položky ovplyvňujúce základ dane.

Senát NS SR zo zápisnice z prerokovania protokolu zo dňa 14.12.2004 č. 1703/340/751-6892/04/Pap – zdaňovacie obdobie roku 2002, okrem iného z druhej strany zápisnice z tretieho odseku zhora zistil, že správca dane konštatoval, že daňový subjekt podal dňa 30.11.2004 písomné vyjadrenie k Protokolu o daňovej kontrole zo dňa 29.11.2004. Na základe podania správca dane neopravil, ani nevyhotovil dodatok k protokolu o daňovej kontrole.

Následne dňa 17.12.2004 Daňový úrad Humenné pod č. 703/230/73787/04/Ja dňa 17.12.2004 vydal dodatočný platobný výmer, v ktorom vyrubil žalobcovi rozdiel dane z právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 477 500 Sk, pričom námietkami žalobcu, ktoré uviedol vo svojom podaní zo dňa 29.11.2004 sa nezaoberal. Až následne po podaní odvolania žalobcu proti predmetnému dodatočnému platobnému výmeru bol žalobca vyzvaný, aby predložil doklady, na ktoré sa odvoláva vo svojom podaní zo dňa 29.11.2004.

O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný tak, že v rozhodnutí č. I/225/2407-30064/2005/990723-r zo dňa 17.05.2005 potvrdil rozhodnutie (dodatočný platobný výmer) Daňového úradu Humenné, pričom k sporným dodatkom ku zmluvám žalovaný uviedol nasledovné: Ani v odvolacom konaní daňovník okrem zmlúv o sprostredkovaní a dodatkom k nim nepredložil doklady preukazujúce, že k plneniu zmlúv v zmysle dodatkov došlo. Tieto námietky daňovník uviedol až po zistení, že náklady podľa predmetných zmlúv neboli správcom dane uznané v základe dane. Správca dane teda pri neuznaní nákladov dane postupoval správne vzhľadom na zistený skutkový stav ako aj na zistenie týkajúce sa zmluvného partnera K. Odvolací orgán preto námietky daňovníka uvedené v tomto bode odvolania neakceptoval.

Senát najvyššieho súdu z obsahu pripojeného administratívneho spisu zistil, že žalobca a jeho dodávateľ spoločnosť K. uzavreli Zmluvu o dielo zo dňa 21.03.2002 ako aj Zmluvu o nájme hnuteľných vecí zo dňa 21.03.2002, a to uzavretím dodatkov k pôvodným sprostredkovateľským zmluvám č. X. a č. X. K reálnemu plneniu zo zmlúv malo dôjsť až na základe zmluvy o dielo a zmluvy o nájme a teda *nemalo* ísť podľa vyjadrenia žalobcu, o plnenia zo sprostredkovateľských zmlúv.

Podľa názoru senátu NS SR túto základnú otázku, ktorá má zásadný význam pre posúdenie zákonnosti vydaných rozhodnutí, správca dane ani žalovaný

neskúmali dostatočne, nevysporiadali sa s námietkami žalobcu v tomto smere, pri posúdení veci vychádzali len z textu obsiahnutého na sporných faktúrach. Nepreverili dostatočne samotné reálne plnenie, pričom uvedené zistenia majú zásadný význam pre posúdenie zákonnosti preskúmaných rozhodnutí, pretože na základe citovanej zmluvy č. X. a č. X. malo prísť k vyúčtovaniu odmien, ktoré boli vyňaté správcom dane z výdavkov žalobcu za rok 2002.

Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti.

Podľa § 29 ods. 1 citovaného zákona správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

V zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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 § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov (ďalej len zákon č. 366/1999 Z.z.) 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.

Podľa § 24 ods. 3 písm. h/ citovaného zákona daňovými výdavkami podľa ods. 1 len po zaplatení sú odplaty (provízie) za sprostredkovanie, a to aj ak ide o sprostredkovanie na základe mandátnych zmlúv alebo podobných zmlúv, ak súvisia s dosahovanými príjmami uhrádzané fyzickej osobe alebo právnickej osobe, ktorá vykonáva sprostredkovanie podľa osobitného predpisu, 100) s výnimkou odplaty (provízie) za sprostredkovanie stavebného sporenia a poistenia, ktorá sa zahrnie do výdavkov (nákladov) po jej zaplatení fyzickej osobe alebo právnickej osobe a s výnimkou provízie podľa § 25; provízie za sprostredkovanie predaja tovaru sa zahrnú do výdavkov najviac vo výške rozdielu, o ktorý príjmy z predaja tovaru prevyšujú náklady vynaložené na predaný tovar s výnimkou nákladov na sprostredkovanie kúpy predávaného tovaru.

Podľa § 23 ods. 3 písm. c/ zákona č. 366/1999 Z.z. hospodársky výsledok alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa ods. 2 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy podľa § 24 ods. 3, ak neboli zaplatené do konca mesiaca

nasledujúceho po zdaňovacom období, v ktorom sa o platbe účtovalo, ak ide o daňovníka, ktorý účtuje v sústave podvojného účtovníctva.

Podľa § 15 ods.13, veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44).

Podľa § 44 ods.1 zákona o správe daní a poplatkov podľa výsledkov vyrubovacieho konania určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Podľa § 30 ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov rozhodnutie, ktorým sa daň vyrubuje odchyľne od priznania, hlásenia, dohody alebo iného oznámenia, musí obsahovať odôvodnenie.

K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnu úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu. V prípade, že ide o vydanie dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods.6, písm. b/ zákona o správe daní a poplatkov), je zrejmé, že daň zistená po daňovej kontrole sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, a preto ide už o vyslovenie právneho názoru správcu dane na sporné skutočnosti medzi daňovým subjektom a správcou dane. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrálne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného.

V danom prípade správca dane neprihliadol na námietky žalobcu vznesené vo vyjadrení k protokolu o výsledkoch daňovej kontroly a nezistil tak riadne skutkový stav veci. Keďže ide o pochybenie, ktoré má za následok nezákonnosť rozhodnutia, napadnutý rozsudok, ktorý vychádzal z opačného názoru, odvolací súd preto zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného stavu veci podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1, O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 prvá veta O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania vyplývajúcu zo spisu ku dňu vyhlásenia rozsudku (§151 ods.2 O.s.p.) a to trovy

za zaplataenie súdneho poplatku za žalobu a za odvolanie 2 x 2 000 Sk, celkom 4 000Sk.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 14. februára 2008

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková