



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu **Ing. Ľ. D.**, so sídlom podnikania P., L., IČO: X., zastúpeného Mgr. S. G., advokátkou, so sídlom M., Ž., proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/13910-113922/2009/993202-r zo dňa 8. októbra 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/96/2009-35 zo dňa 1. júna 2010, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/96/2009-35 zo dňa 1. júna 2010, **p o t v r d z u j e .**

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

#### O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Žiline napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného označeného v záhlaví tohto rozsudku, potvrdzujúceho rozhodnutie – dodatočný platobný výmer - Daňového úradu

Ružomberok č. 661/230/25309/2009/Uhr-X/216 zo dňa 14. júla 2009, ktorým vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 vo výške 2739,29 €. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal. V odôvodnení rozsudku uviedol, že po preskúmaní rozhodnutia žalovaného a postupu, ktorý mu predchádzal, dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom. Ozrejmil, že správca dane neuznal žalobcovi tzv. paušálne výdavky, ktoré si uplatnil v súvislosti s príjmami z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom v roku 2006 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) z dôvodu, že žalobca je od 8. februára 1993 platiteľom dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“), a preto si nemôže uplatňovať paušálne výdavky, ale len skutočné výdavky preukázateľne vynaložené v súvislosti s príjmami z prenájmu nehnuteľnosti za rok 2006, ktoré výdavky aj boli správcom dane uznané vo výške 2958,86 € (89 138,60 Sk). Vychádzajúc z ustanovenia § 6 ods. 10 vety druhej zákona o dani z príjmov, podľa ktorého ak daňovník s príjmami podľa § 3 nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) alebo je platiteľom dane z pridanej hodnoty len časť zdaňovacieho obdobia, neuplatní preukázateľné daňové výdavky, môže uplatniť výdavky vo výške 40% z týchto príjmov, vyslovil krajský súd názor, že toto zákonné ustanovenie nerozlišuje platenie DPH len z určitého príjmu, ale naopak uvádza platiteľa DPH ako takého, teda je potrebné vychádzať z definície platiteľa DPH podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v roku 2006 (ďalej len „zákon o DPH“), podľa ktorého je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť, definovanú v ods. 2 tohto zákonného ustanovenia, z ktorého vyplýva, že ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) bude každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, pričom za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely dosahovania príjmov, čo podľa názoru krajského súdu znamená, že ak fyzická osoba - občan bude prenajímať nehnuteľnosť, z ktorej bude dosahovať príjem, stane sa zdaniteľnou osobou na účely tohto zákona. Ďalej poukázal na to, že vymedzenie zdaniteľných osôb v porovnaní s ustanovením § 2 ods. 2 Obchodného zákonníka zahŕňa širší okruh osôb, ktoré sa na účely zákona o DPH budú považovať za podnikateľské subjekty, a preto nesúhlasil s právnym názorom žalobcu, že je potrebné vychádzať z termínov „podnikania“ a „podnikateľa“ v zmysle Obchodného zákonníka. Bol toho názoru, že ak zákon o DPH stanovuje ako zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť, t.j. činnosť, z ktorej dosahuje príjem, z tohto predpokladu je potrebné vychádzať i pri výklade § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov, zdôrazniac, že

zdaniteľná osoba je povinná platiť DPH zo všetkých typov príjmov, ktoré dosahuje, ak ich celková výška zakladá registračnú povinnosť v zmysle § 4 ods. 1 zákona o DPH, a ak by dosahovala príjem len z určitého typu príjmu, bude sa taktiež posudzovať ako platiteľ DPH, hoci iné druhy príjmu dosahovať nebude. Krajský súd vyslovil právny názor, že výklad § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov, ktorý si osvojil žalobca, že paušálne výdavky vo výške 40% si môže uplatniť osoba, ktorá je platiteľom DPH z iného typu príjmov, ako príjmov podľa § 6 ods. 3 cit. zákona, nie je zlučiteľný so zmyslom § 3 zákona o DPH, ktorý neselektuje platiteľov DPH podľa toho, z akých príjmov DPH platia, t. j. neuvádza, že platitelia DPH sú platiteľmi len vo vzťahu k určitému typu príjmov, ale sú platiteľmi zo všetkých príjmov, ktoré dosahujú, a preto podľa jeho názoru nie je možné takúto selekciu určitých typov príjmov zakladať ani vo vzťahu k § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov. Mal za to, že iný výklad ustanovenia § 6 ods. 10 vety druhej zákona o dani z príjmov by bol v rozpore s filozofiou zákona o DPH, ktorý za podnikanie považuje akúkoľvek činnosť, z ktorej zdaniteľná osoba dosahuje príjmy. Uzavrel, že ak žalobca je platiteľom DPH, má status tohto platiteľa vo vzťahu k akýmkoľvek príjmom, ktoré vo svojom celku tvoria tzv. obrat, definovaný v § 4 ods. 9 zákona o DPH, na základe čoho podľa jeho názoru je žalobcu potrebné kvalifikovať ako platiteľa DPH, hoci konkrétne v zdaňovacom období roku 2006 neuplatnil DPH z príjmu podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov, a preto podľa neho správne postupovali správne orgány, keď vyložili pojem platiteľ DPH uvedený v § 6 ods. 10 vete druhej zákona o dani z príjmov komplexne a v súlade s § 3 zákona o DPH, t. j. nie ako platiteľa DPH vo vzťahu ku konkrétnemu príjmu špecifikovanému v § 6 ods. 1 až 3 zákona o dani z príjmov, ale ako platiteľa DPH vo vzťahu akémukoľvek dosiahnutému príjmu z ekonomickej činnosti, t. j. podnikania vymedzeného v § 3 ods. 2 zákona o DPH. Poukázal aj na to, že nebolo sporné, že žalobca je registrovaný ako platiteľ DPH od 8. februára 1993, a hoci je registrovaný ako fyzická osoba – podnikateľ, jedná sa stále o totožnú fyzickú osobou – žalobcu, platenie DPH ním ako fyzickou osobou bolo preukázané. Dospel k záveru, že nebola splnená podmienka na to, aby si daňovník mohol uplatniť paušálne výdavky vo výške 40%, preto správne postupoval správca dane, keď neuznal žalobcovi paušálne výdavky, ktoré si uplatnil v daňovom priznaní, ale skutočné výdavky preukázateľne vynaložené v súvislosti s príjmami z prenájmu nehnuteľnosti za rok 2006, ktorých výšku žalobca nespochybnil.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie navrhujúc, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správca dane zruší a vec vráti na nové konanie. Zároveň

uplatnil náhradu trov prvostupňového ako i odvolacieho konania. Nesúhlasil s právnym záverom krajského súdu považujúc tento za rozporný so samotným zákonným znením na vec sa vzťahujúcich ustanovení zákona o dani z príjmov a zákona o DPH. Zotrval na svojom právnom názore, že žalobca vo vzťahu k príjmom z prenájmu nehnuteľnosti, ktorú nemá zahrnutú v podnikaní a vlastní ju ako občan, si môže uplatniť paušálne výdavky vo výške 40% podľa § 6 ods. 2 vety druhej zákona o dani z príjmov v platnom znení, pričom na veci nič nemení, že žalobca je súčasne daňovníkom s príjmami z podnikania na základe živnosti, z ktorých je platiteľom DPH. Mal za to, že ak by bol právny názor súdu správny, tak sám zákonodarca pre uplatnenie nároku paušálnych výdavkov by nerozlišoval uplatnenie z pohľadu príjmov z podnikania alebo inej zárobkovej činnosti v prvej vete § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z. a ich uplatnenie pri príjmoch z prenájmu v druhej vete § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z. Dôvodil, že pokiaľ daňovník k príjmom z prenájmu neúčtuje DPH, nemá postavenie platiteľa DPH z týchto príjmov, a preto mu vzniká zákonný nárok na uplatnenie paušálnych výdavkov v zmysle zákona o dani z príjmov, považujúc z tohto pohľadu pojem „zdaniteľnej osoby“ za absolútne právne bezvýznamný. Výklad ustanovenia § 6 ods. 10 vety druhej zákona o dani z príjmov, ako ho ustálil krajský súd a žalovaný, považoval žalobca za reštriktívny a bez právnej logiky.

Žalovaný sa k odvolaniu písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP), vec prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) s tým, že miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli oznámené na úradnej tabuli súdu v lehote najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§156 ods. 1, 3 OSP ), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Predmetom súdneho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane a následne rozhodnutia žalovaného, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006 vo výške 2739,29 € z dôvodu neuznania paušálnych výdavkov vo výške 40% z príjmov za prenájom nehnuteľností, ktorú

má žalobca vo vlastníctve ako občan, a nie ako podnikateľ, a ktoré si žalobca uplatnil v súlade s § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov v znení platnom v roku 2006.

Odvolací súd v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

Podľa názoru odvolacieho súdu správny orgán v preskúmvanej veci postupoval v intenciách na vec sa vťahujúcich právnych noriem a jeho rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonom, z ktorých dôvodov súd prvého stupňa posúdil vec po právnej stránke správne a rozhodol vecne správne, keď žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Keďže sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s právnym posúdením veci krajským súdom obsiahnutým v odôvodnení napadnutého rozsudku, obmedzil sa len na skonštatovanie správnosti jeho dôvodov v súlade s § 219 ods. 2 OSP.

Na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku odvolací súd k poukazu žalobcu na to, že ak by bol vyššie prezentovaný právny názor súdu správny, tak sám zákonodarca pre uplatnenie nároku paušálnych výdavkov by nerozlišoval uplatnenie z pohľadu príjmov z podnikania alebo inej zárobkovej činnosti v prvej vete § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z. a ich uplatnenie pri príjmoch z prenájmu v druhej vete § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z., upriamuje pozornosť žalobcu na dôvod rozlíšenia príjmov zákonodarcom v nadväznosti na znenie dôvodovej správy k zákonu č. 659/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s účinnosťou od 1. januára 2005 (konkrétne bod 9.), z obsahu ktorej zrejme, že dôvodom rozlíšenia príjmov v predmetnom ustanovení § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov je možnosť uplatnenia kombinovaných výdavkov pri rôznych druhoch príjmov.

Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené odvolacie námietky, v podstate totožné s dôvodmi žaloby, neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny podľa § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a s použitím § 246c ods. 1 vety prvej OSP. Žalobca v odvolacom konaní nemal úspech, preto mu odvolací súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Úspešný žalovaný náhradu trov odvolacieho konania neuplatnil.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

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

V Bratislave 28. augusta 2012

**JUDr. Jaroslava Fúrová, v.r.**

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská