

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/58/2016
Identifikačné číslo spisu: 2015200183
Dátum vydania rozhodnutia: 12.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2015200183.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Příbelskej PhD. v právnej veci žalobkyne: JUDr. Jarmila Mračnová, Staničná 256, Moravský Svätý Ján, IČO: 36 085 014, zastúpená advokátskou kanceláriou URBAN s.r.o., so sídlom Slanská Huta 77, Košice - okolie, pracovisko Račianska 69/B, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/17360/2015/2206 zo dňa 16. januára 2015, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/23/2015 - 70 zo dňa 12. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/23/2015 - 70 zo dňa 12. apríla 2016 m e n í tak, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/17360/2015/2206 zo dňa 16. januára 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trnava č. 9201401/5/4552500/2014 zo dňa 8. októbra 2014 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobkyňi náhradu trov konania vo výške 140,- € a trovy právneho zastúpenia 1.075,25 € na účet právneho zástupcu žalobkyne URBAN, s.r.o., Košice, do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobkyne o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/17360/2015/2206 zo dňa 16.01.2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9201401/5/4552500/2014 zo dňa 08.10.2014. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobkyňi vyrubený rozdiel dane v sume 7.058,75 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2009.

1.2 Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že zistenia správcu dane uvedené v protokole a v odôvodnení napadnutého rozhodnutia sú dostatočné na prijatie záveru o neuznaní sporných výdavkov za daňové výdavky. Správca tak v protokole, ako aj v napadnutom rozhodnutí uviedol všetky dôkazné prostriedky týkajúce sa merita veci, ktoré mali podstatný vplyv pre vyčíslenie daňovej povinnosti.

1.3 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, tak krajský súd mal za nesporné, že v daňovom konaní je dôkazné bremeno na daňovom subjekte. Pri rozhodovaní o rozsahu dokazovania je správca dane limitovaný iba zásadou materiálnej (objektívnej) pravdy, ktorá mu ukladá pred rozhodnutím čo najúplnejšie zistiť skutočný stav prejednávanej veci. Vykonaným dokazovaním správca dane túto zásadu dodržal.

1.4 V súvislosti s námietkou ohľadom porušenia § 63 ods. 3 daňového poriadku prvostupňový súd uviedol, že rozhodnutie Daňového úradu Trnava je rozhodnutím o vyrubení rozdielu dane upraveným v ustanovení § 68 ods. 5 daňového poriadku, preto uvedenie tohto zákonného ustanovenia vo výroku rozhodnutia zodpovedá požiadavke ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d/. Práve uvedenie všetkých procesných a hmotnoprávných ustanovení, podľa ktorých finančný orgán postupoval a ktorými sa riadil pri vysporadúvaní sa s argumentáciou daňového subjektu vo výroku rozhodnutia bez súvislosti s posudzovanou okolnosťou prípadu by bolo v rozpore s požiadavkou jednoznačnosti a zrozumiteľnosti rozhodnutia, a v prípade uvedenia aj súvislosti medzi ustanovením zákona (jednotlivo všetkých aplikovaných) a posudzovanou okolnosťou, by výrok rozhodnutia nahrádzal neprípustným spôsobom dôvodovú časť rozhodnutia. Obdobne to platí aj pre rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho orgánu, ktoré vo výroku správne obsahuje ustanovenie § 74 ods. 4 daňového poriadku upravujúce spôsob rozhodnutia odvolacieho orgánu.

1.5 Dôkazom vykonaným v daňovom konaní bol podľa krajského súdu prisúdený logický význam, keď správca dane pri posudzovaní zaradenia nehnuteľnosti do obchodného majetku žalobkyne ako okolnosti majúcej zásadný význam pre možnosť uznania s nehnuteľnosťou súvisiacich výdavkov (náklady na rekonštrukciu, daň z nehnuteľnosti, úverové úroky a poplatky) za daňové výdavky vychádzal z výkazu majetku a záväzkov ku dňu 31.12.2009 a z opakovaných vyjadrení samotnej žalobkyne z 24.10.2012 a 19.03.2013 o nezaradení nehnuteľnosti do obchodného majetku a relevantný význam nepriznal dodatočne predloženej inventárnej karte, ktorá by podľa žalobkyne mala preukazovať zahrnutie nehnuteľnosti do jej obchodného majetku s nulovou účtovnou hodnotou už v roku 2007. Odhliadnuc už od skutočnosti, že nulovej účtovnej hodnote nehnuteľnosti odporuje jej nadobudnutie žalobkyňou a jej manželom za kúpnu cenu 2 mil. Sk, v logickom rozpore s tvrdým zaradením nehnuteľnosti do obchodného majetku je existencia nájomnej zmluvy z 30.06.2007, ktorú inak žalovaný správne vyhodnotil ako neplatný právny úkon.

1.6 V súvislosti s neuznaním výdavkov na nákup kvetu a minerálok krajský súd konštatoval, že žalovaná v zápisnici z ústneho pojednávania správcu dane zo dňa 25.04.2013 nákup kvetu Lekno označila za svoju osobnú potrebu a v konaní nepreukázala naplnenie podmienok pre posudzovanie poskytnutia minerálky zamestnancom v rámci plnenia povinnosti zamestnávateľa podľa vyhlášky č. 544/2007 Z. z. o ochrane zdravia pred záťažou teplom a chladom pri práci. Relevantnosť z hľadiska posudzovania charakteru týchto výdavkov nemožno priznať ani tvrdeniu žalobkyne o poskytovaní nápoja klientom pri výkone jej činnosti, nakoľko poskytovanie takejto služby do obsahu činnosti notára upraveného zákonom č. 323/1992 Zb. nepatrí. Hoci možno pripustiť, že v niektorých prípadoch je takéto poskytnutie nápoja žiaduce, výdavok naň nespĺňa podmienky ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Správca dane obdobne správne posudzoval výdavky na nákup kahancov a sviečok za výdavky na osobnú potrebu daňovníka, ktoré podľa § 21 ods. 1 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. nie sú daňovými výdavkami. Pokiaľ žalobkyňa výdavky na sviečky a kahance označila za výdavky na reklamu - prezentáciu jej podnikateľskej činnosti a obchodného mena podnikateľa v širšom kontexte, je nad rámec záveru správneho orgánu o nesplnení podmienky reklamy podľa § 19 ods. 3 písm. k/ zákona o dani z príjmov z dôvodu ich neoznačenia obchodným menom žalobkyne, potrebné poukázať na skutočnosť, že organizačný poriadok Notárskej komory SR v ustanovení § 24

ods. 1 reklamu notára priamo zakazuje.

1.7 Záverom krajský súd skonštatoval, že nakoľko sa žalovaný s právnou argumentáciou žalobkyne v obsahu svojho rozhodnutia dostatočne vysporiadal, v konaní sa nedopustil porušenia jej procesných práv a správne aplikoval príslušné hmotnoprávne normy, žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie a navrhla, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Trnave zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobkyňa v odvolaní konštatovala, že rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu je v rozpore s obsahom administratívneho spisu, je nedostačujúce na posúdenie predmetnej daňovej veci, rozsudok je nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť a tiež pre nedostatok dôvodov a v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, t. j. krajský súd sa dopustil väd podľa ustanovenia § 250j ods. písm. a/, b/, c/, d/ a e/ O.s.p.).

2.2 V dôvodoch odvolania žalobkyňa v úvode uviedla, že ako absolventka práva rozumie a chápe, čo je termín obchodný majetok, avšak nerozumela režimu zahrňania majetku (budovy) do obchodného majetku jedného z manželov ako daňovníka, na účely dane z príjmov fyzických osôb, ak predmetná nehnuteľnosť je súčasne v BSM oboch manželov, teda žalobkyne a jej manžela, a to vo výške bezpodielového spoluvlastníctva 1/1 k celku (z pohľadu civilného práva) no z pohľadu daňového práva (budova notárskeho úradu) zahrnutá výlučne len do obchodného majetku žalobkyne, a to aj napriek tomu, že nebude zahrnutá v obchodnom majetku jej manžela, ktorý má z pohľadu občianskeho práva bezpodielové spoluvlastnícke právo k takejto budove vo výške podielu 1/1 k celku. Podstatou nepochopenia žalobkyne bola tá skutočnosť, že žalobkyňa ako notárka z pohľadu civilného (občianskeho či obchodného) práva má vedomosť a znalosť, ktorá je správna z pohľadu civilného práva, že na prevod či na iné dispozície s nehnuteľnosťou (budovou notárskeho úradu) je podľa § 46 ods. 1 Občianskeho zákonníka vždy potrebná písomná forma, inak je právny úkon absolútne neplatný. Nakoľko žalobkyňa dostala od správcu dane otázku, či „vložíla budovu notárskeho úradu do svojho obchodného majetku“, tak žalobkyňa vychádzajúc z § 46 ods. 1 Občianskeho zákonníka jednoznačne odpovedala správcovi dane, že „nie nevložila“ lebo vedela, že samostatnou písomnou zmluvou nevkladala budovu notárskeho úradu, ktorú má v BSM so svojim manželom, do svojho obchodného majetku.

2.3 Krajský súd v Trnave mal a bol povinný podľa žalobkyne, v zmysle zásady iura novit curia, posudzovať existenciu zaradenia budovy notárskeho úradu do obchodného majetku daňovníka v nadväznosti na Inventárnu Kartu I a Inventárnu kartu II a ostatné dôkazy predložené daňovníkom, berúc do úvahy poslednú časť vety § 10 ods. 1 zákona č. 505/2003 Z. z. o dani z príjmov (poznámka odvolacieho súdu - správne má byť zákon č. 595/2003 Z. z.), kde je uvedené, že rozhodujúcim pre určenie výšky podielu zahrnutia príjmov plynúcich z majetku v spoluvlastníctve dvoch či viacerých daňovníkov, je podiel dohodnutý účastníkmi takejto dohody, pričom takouto dohodou bola podľa žalobkyne v predmetnom prípade jednak Inventárna Karta I a Inventárna karta II a ostatné dôkazy predložené žalobcom ako daňovníkom správcovi dane a tiež aj „neplatná nájomná zmluva“, na čo krajský súd v rozsudku vôbec nereagoval.

2.4 Podľa žalobkyne krajský súd taktiež opomenul pri štúdiu spisu, že predmetom sporu medzi žalobcom a žalovaným, resp. správcovi dane je tá skutočnosť, že žalobca uviedol ako hodnotu nehnuteľnosti (budovy notárskeho úradu) v Inventárnej karte za rok 2009 výlučne iba sumu daňových výdavkov vynaložených žalobcom na notársky úrad v roku 2009, pričom žalobkyňa si náklady na obstaranie nehnuteľnosti (budovy notárskeho úradu) v roku 2007 vo výške 2.000.000 Sk nezahrnula.

2.5 V súvislosti s neplatnosťou nájomnej zmluvy žalobkyňa uviedla, že záver správcu dane, ako aj žalovaného a následne aj krajského súdu, že predmetná zmluva je absolútne neplatný právny úkonom, je

ako taký nesprávny a predovšetkým z daňového pohľadu aj právne irelevantný, keďže správca dane ako aj žalovaný mali a boli povinní v zmysle § 3 ods. 1 v nadväznosti na § 3 ods. 6 daňového poriadku v nadväznosti na § 35 ods. 2 a ods. 3 Občianskeho zákonníka pri posudzovaní tejto zmluvy aplikovať princíp obsahu nad formou. V takom prípade by správca dane musel dôjsť k záveru, že v skutočnosti ide o nepomenovanú zmluvu s prvkami zmluvy o výpožičke nehnuteľnosti v kombinácii so zmluvou o umožnení odpisovania technického zhodnotenia hmotného majetku zo strany nájomcu podľa § 24 ods. 2 zákona o dani z príjmov, čo zodpovedá žalobcom predloženej judikatúre Ústavného súdu SR a tiež aj Ústavného súdu ČR, kedy súdy konštatovali, že aj keď je právny úkon absolútne neplatný podľa občianskeho či obchodného práva, tak takáto neplatnosť nemá žiadny význam vo vzťahu k posúdeniu, či výdavky realizované daňovníkom na základe takejto absolútne neplatnej zmluvy, sú alebo nie sú daňovo uznateľné, keďže tu sa má skúmať výlučne otázka dosiahnutia, zabezpečenia a udržania zdaniiteľných príjmov plynúcich v spojení s nákladmi vynakladanými daňovníkom na základe takejto absolútne neplatnej zmluvy.

2.6 Keďže v daňovom konaní a v daňovom vyrubovacom konaní platí prejednávací zásada, tak v právnom štáte, ktorým je Slovenská republika, je absolútne vylúčené, aby v prípade, ak daňovník preloží správcovi reálne dôkazy o existencii zaradenia budovy notárskeho úradu do obchodného majetku žalobcu, čo v predmetnej veci žalobca spravil, no správca dane a ani žalovaný tieto dôkazy predložené žalobcom vôbec neuznali a vôbec nevzali do úvahy, a to aj napriek tomu, že sám správca dane a ani žalovaný nemá žiaden dôkaz preukazujúci nezaradenie a nezahrnutie budovy notárskeho úradu do obchodného majetku žalobcu.

2.7 Žalobkyňa mala za to, že správca dane a následne i žalovaný nesprávne vyložili (hodnotili) dôkaz inventárnej karty hmotného investičného majetku zo dňa 15.06.2007 (ďalej len „Inventárna karta I“), kde je uvedená vstupná cena 0, účtovný odpis a daňový odpis 0 zostatková cena 0 na strane jednej a dôkaz inventárnej karty dlhodobého hmotného a nehmotného majetku č. 3 (ďalej len „Inventárna karta II“), kde je za rok 2008 uvedená vstupná cena 34.051,55 €, s ročným účtovným a daňovým odpisom 1.703,- €.

2.8 Žalobkyňa v odvolaní opätovne poukázala na skutočnosť, že správca dane, žalovaný i krajský súd sa vôbec nezaoberali argumentáciou daňového subjektu vo vzťahu k:

- právnenému hodnoteniu formálne označenej nájomnej zmluvy ako zmluvy nepomenovanej s prvkami výpožičky s právom na odpisovanie,
- daňovo-právnej relevancii uznania výdavkov vynaložených daňovníkom na základe/v súvislosti so zmluvou, ktorá je (by mohla byť posúdená) z pohľadu súkromného práva ako absolútne neplatný právny úkon vo vzťahu k posúdeniu opodstatnenosti nákladov (výdavkov) vynaložených daňovníkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa zákona o dani z príjmov,
- relevantnosti odlišného právneho výkladu daňovníka a správcu dane ohľadom dôkazu o vložení budovy notárskeho úradu do obchodného majetku daňovníka,
- nesprávnenému právnenému výkladu správcu dane ohľadom režimu BSM a podmienok nakladania s majetkom patriacim obom manželom z pohľadu súkromného práva a z pohľadu verejného (daňového) práva pri vložení majetku patriaceho do BSM jedným z manželov do svojho obchodného majetku.

2.9 Žalobkyňa taktiež v odvolaní namietala, že žalovaný vo výroku napadnutého rozhodnutia neuviedol hmotnoprávny predpis, podľa ktorého vo veci rozhodol. Z uvedeného dôvodu teda podľa žalobkyne, ako žalovaný tak aj krajský súd odňali žalobkyňi jej ústavné a zákonné právo na spravodlivý právny (správny) proces, ktorého imanentnou súčasťou je aj právo na náležité, riadne, a presvedčivé odôvodnenie každého správneho rozhodnutia orgánu verejnej moci.

2.10 Žalovaný v napadnutom rozhodnutí podľa žalobkyne iba zopakoval tie isté právne, skutkové a logické argumenty, ktoré uviedol správca dane v prvostupňovom rozhodnutí, no v rozpore so zásadou legality a zásadou jednotnosti daňového konania nereagovala a nevysporiadala sa so skutkovou, vecnou a právnu argumentáciou daňovníka. Podľa žalobkyne iba Najvyšší súd Slovenskej republiky má právo podľa O.s.p. pridržať sa v rámci odôvodnenia svojho rozhodnutia argumentácie nižšieho stupňa, no krajský súd ani žalovaný takéto oprávnenie podľa O.s.p., resp. podľa daňového poriadku nemá.

3.

3.1 Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu podaním doručeným krajskému súdu dňa 21.06.2016, v ktorom uviedol, že trvá na správnosti preskúmaného rozhodnutia a navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

3.2 Žalovaný taktiež uviedol, že žalobkyňa v podanom odvolaní uvádzala niektoré skutočnosti, ktoré neboli doposiaľ predmetom žiadneho konania a ktoré nemajú oporu v zákone. Ide najmä o námietku týkajúcu sa vloženia nehnuteľností do obchodného majetku jedného zo spoluvlastníkov a nezahrnutie obstarávacej ceny nehnuteľnosti v sume 2.000.000 Sk do výdavkov.

3.3 Žalobkyňa podľa žalovaného účelovo dezinterpretuje vykonané úkony, ktorými chce navodiť takú situáciu, z ktorej by mala prospech, a to neuplatnením výdavkov, ktoré si v danom prípade nemohla uplatniť podľa zákona. Otázku zaradenia budovy do obchodného majetku žalobcu, ktorá je v bezpodielovom spoluvlastníctve oboch manželov, nie je možné posudzovať v nadväznosti na § 10 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, pretože nejde o spoločné dosiahnutie príjmov účastníkov združenia podľa jednotlivých podielov, ale o dosiahnutie príjmov z notárskej činnosti, ktorú žalobkyňa v kontrolovanom zdaňovacom období ani nevykonávala v budove na základe uzatvorenej zmluvy o prenájme.

3.4 Záverom ešte žalovaný uviedol, že žalobkyňu neospravedľuje neznalosť daňových predpisov, a to s poukazom na § 2 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že u žalobkyne bola vykonaná daňová kontrola na daň z príjmov fyzickej osoby za rok 2009. Daňová kontrola bola začatá dňa 08.10.2012. Správca dane na podklade vykonaných šetrení a ústnych pojednávanií vydal dňa 03.05.2013 Protokol č. 9201401/5/1696092/2013/Bo, Se, Kol (ďalej len „Protokol“), výsledkom ktorého bol zistený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby vo výške 7.066,79 €. Z protokolu vyplýva, že daňovníčka podala dňa 31.03.2010 daňové priznanie typu B k dani z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2009. V daňovom priznaní vykázala príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu vo výške 110.029,- € a prislúchajúce výdavky vo výške 103.523,- €. Správca dane neuznal daňovníčke výdavky celkovo v sume 33.125,58 €, konkrétne sa jednalo o nasledovné výdavky:

- výdavky za vývoz odpadu v sume 1.871,98 €,
- výdavky na nákup materiálu v sume 30.352,85 €,
- výdavky na úroky z úveru poskytnutého na základe úverovej zmluvy č. 4043/2009/01, v sume 801,74 €,
- výdavky na poplatky vo výške 14,94 €,
- výdavky na nákup minerálok a ostatných nápojov vo výške 58,93 €,
- výdavky na nákup sviečok, kahancov a kvetu vo výške 25,14 €

Na základe vyššie uvedeného bol teda u daňovníčky zistený a vypočítaný rozdiel dane oproti podanému

daňovému priznaniu vo výške 7.066,79 €.

4.4 K neuznaným výdavkom za nákup stavebného materiálu a výdavkom súvisiacich s opravou nehnuteľnosti na ulici Hollého č. 645, Šaštín - Stráže (ďalej aj ako „predmetná nehnuteľnosť“), v ktorej mala žalobkyňa prevádzku od 5. októbra 2009, žalobkyňa uviedla, že kontrolou dokladov z roku 2007 bolo zistené, že majetok nie je zahrnutý v žiadnej spoločnosti, ale účtovníčka v roku 2007 zaradila predmetnú nehnuteľnosť do obchodného majetku žalobkyne, ktorý bol evidovaný na karte majetku s nulovou hodnotou, a to z dôvodu, že nájomná zmluva bola uzavretá s nulovým nájomom. Výdavky evidované ako oprava budovy považovala žalobkyňa za náklady vynaložené na opravu pôvodnej budovy. Výdavky evidované k nadstavbe budovy nie sú opravami, ale technickým zhodnotením, na ktoré bolo vydané aj stavebné povolenie. Výdavky na úroky z úveru na nákup stroja boli na jednej strane zaúčtované do nákladov ovplyvňujúcich základ dane a na druhej strane prijatá suma na úroky bola následne zaúčtovaná do ostatných zdaniteľných príjmov v účtovnom denníku pod položkou č. 78 vo výške 42,36 €.

4.5 Dňa 24.09.2013 sa uskutočnilo ústne pojednávanie za účelom prerokovania pripomienok a dôkazov predložených daňovníčkou k Protokolu. Kontrolná skupina považovala argumenty daňovníčky v súvislosti s neuznanými výdavkami za nedostatočné na to, aby uvedené výdavky mohli byť vo vyrubovacom konaní uznané ako výdavky na zabezpečenie dosiahnutie a udržanie príjmu daňového subjektu v zdaňovacom období roku 2009, a to z dôvodu, že daňovníčka nepreukázala, že predmetná nehnuteľnosť je zaradená v obchodnom majetku, pričom argument, že nehnuteľnosť zaradila do obchodného majetku v nulovej hodnote účtovníčka, je pre uznanie výdavkov na rekonštrukciu, dostavbu a prístavbu predmetnej nehnuteľnosti irelevantné, nakoľko daňovníčka ako účtovná jednotka síce môže poveriť vedením svojho účtovníctva inú právnickú alebo fyzickú osobu, avšak účtovná jednotka sa nezbujuje zodpovednosti za vedenie účtovníctva, zostavenie a predloženie účtovnej závierky a za preukázateľnosť účtovníctva na území Slovenskej republiky.

4.6 Svedkyňa L. L., ktorá vykonávala od roku 2006 až po súčasnosť činnosť účtovníčky pre žalobkyňu, dňa 17.03.2014 uviedla, že predmetnú nehnuteľnosť zaradila po dohode so žalobkyňou do evidencie na základe inventárnej karty v nulovej hodnote, nakoľko predmetná nehnuteľnosť už bola predmetom odpisovania mesta Šaštín asi od roku 1964, a tým pádom v roku 2007 bola odpísaná. Na základe vykonaných rekonštrukčných prác následne vyhotovila svedkyňa novú inventárnu kartu, kde bolo účtované technické zhodnotenie, ktoré je predmetom odpisovania.

4.7 Žalobkyňa v priebehu daňového konania predložila fotokópiu kúpnej zmluvy, z ktorej vyplýva, že v roku 2007 kúpila a nadobudla spolu s manželom do bezpodielového spoluvlastníctva predmetnú nehnuteľnosť. V administratívnom spise sa ďalej nachádza fotokópia Zmluvy o nájme nebytových priestorov zo dňa 30.06.2007, uzavretá medzi I. P. L. a JUDr. Jarmilou Mračnovou ako prenajímateľmi na jednej strane a spoločnosťou SAND, s.r.o. a Notárskym úradom JUDr. Jarmily Mračnovej ako nájomcami na strane druhej. Mesto Šaštín - Stráže udelilo žalobkyňi stavebné povolenie na rekonštrukciu predmetnej nehnuteľnosti, za účelom úpravy objektu na kancelárske priestory notárskeho úradu. V spise sa taktiež nachádza Inventárna karta hmotného investičného majetku, na ktorej je zapísané predmetná nehnuteľnosť, s dátumom obstarania zapísania 15.06.2007, s hodnotou vstupnej ceny a zostatkovej ceny 0. Tento dokument je však v spise taktiež len vo forme fotokópie.

4.8 Rozhodnutím č. 9201401/5/4552500/2014 zo dňa 08.10.2014 správca dane vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 7.058,75 € na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona o dani z príjmov. Žalovaný rozhodnutím č. 1100307/1/17360/2015/2206 zo dňa 16.01.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

4.9 Podľa § 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba.

4.10 Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom

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 inak.

4.11 Podľa § 2 písm. m/ zákona o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie obchodným majetkom súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi oceniteľných iných hodnôt, ktoré má fyzická osoba s príjmami podľa § 6 vo vlastníctve a ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov, o ktorých táto fyzická osoba účtuje alebo účtovala, eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11; obchodným majetkom podľa tohto ustanovenia je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenájmu.

4.12 Podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, ak daňovník uplatňuje pri príjmoch uvedených v odsekoch 1 až 4 preukázateľne vynaložené daňové výdavky, môže viesť počas celého zdaňovacieho obdobia daňovú evidenciu o

- a/ príjmoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane prijatých dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- b/ daňových výdavkoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane vydaných dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- c/ hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku [§ 2 písm. m)],
- d/ zásobách a pohľadávkach,
- e/ záväzkoch.

4.13 Podľa § 6 ods. 12 zákona o dani z príjmov, evidenciu podľa odseku 11 je daňovník povinný uchovávať po dobu, v ktorej zanikne právo daň vyrubiť alebo dodatočne vyrubiť podľa osobitného predpisu.

4.14 Podľa § 19 ods. 2 zákona o dani z príjmov, daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú

- a/ výdavky (náklady), ktoré je daňovník povinný uhradiť podľa osobitných predpisov,
- b/ výdavky (náklady) na prevádzku vlastného zariadenia na ochranu životného prostredia podľa osobitných predpisov,
- c/ výdavky (náklady) na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie vynaložené na
 1. bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a hygienické vybavenie pracovísk,
 2. starostlivosť o zdravie zamestnancov v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi a na vlastné zdravotnícke zariadenia,
 3. vzdelávanie a rekvalifikáciu zamestnancov, vlastné vzdelávacie zariadenia,
 4. výchovu a vzdelávanie žiakov v stredných odborných školách a žiakov v odborných učilištiach, s ktorými má zamestnávateľ uzavretú pracovnú zmluvu podľa osobitného predpisu na finančné zabezpečenie žiakov a hmotné zabezpečenie žiakov, na činnosť stredísk praktického vyučovania nad rámec poskytnutých normatívnych finančných prostriedkov a na prevádzku strednej odbornej školy nad rámec poskytnutých normatívnych finančných prostriedkov,
 5. príspevky na stravovanie zamestnancov poskytované za podmienok ustanovených osobitným predpisom,
 6. mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu ustanovenom pracovnoprávnymi predpismi okrem cestovných náhrad podľa osobitných predpisov,
- d/ cestovné náhrady do výšky, na ktorú vzniká nárok podľa osobitných predpisov, a vreckové pri zahraničnej pracovnej ceste poskytované podľa osobitného predpisu,
- e/ výdavky (náklady) daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 vynaložené v súvislosti s činnosťou vykonávanou v inom mieste, ako je miesto, v ktorom činnosť pravidelne vykonáva, najviac vo výške, aká je ustanovená pre zamestnancov podľa osobitného predpisu, a to na stravovanie, ubytovanie, cestovné dopravnými prostriedkami a nevyhnutné výdavky spojené s pobytom v tomto mieste; ak daňovník na cestovanie využije vlastné osobné motorové vozidlo nezahrnuté do obchodného majetku, uplatní výdavky (náklady)
 1. do výšky náhrady za spotrebované pohonné látky podľa cien platných v čase ich nákupu a základnej náhrady za každý jeden km jazdy podľa osobitného predpisu, alebo

2. vo forme paušálnych výdavkov do výšky 50% z celkového preukázaného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne,
f/ výdavky (náklady) vo výške úhrnu obstarávacích cien akcií a úhrnu obstarávacích cien ostatných cenných papierov v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k ich predaju, do výšky úhrnu príjmov z ich predaja s výnimkou

1. cenných papierov prijatých na trh burzy cenných papierov, pri ktorých obstarávacia cena nie je vyššia a príjem z predaja nie je nižší ako odchýlka 10% od priemerného kurzu zverejňovaného burzou cenných papierov v deň ich nákupu a predaja alebo ak cenný papier nebol tento deň obchodovaný, posledný zverejnený priemerný kurz, pri ktorých sa uzná ako výdavok (náklad) obstarávacia cena akcií, alebo pri ostatných cenných papieroch obstarávacia cena upravená o rozdiel z ocenenia na reálnu hodnotu podľa osobitného predpisu zahrňovaný do základu dane,

2. dlhopisu, pri ktorom je predajná cena nižšia najviac o výšku výnosu z dlhopisu zahrnutého do základu dane do doby predaja alebo splatnosti dlhopisu,

3. daňovníkov, ktorí vykonávajú obchodovanie s cennými papiermi podľa osobitného predpisu, ktorým sa výdavok (náklad) na obstaranie cenných papierov uzná do výšky účtovanej ako náklad,

g/ výdavky (náklady) vo výške obstarávacej ceny

1. obchodného podielu na obchodnej spoločnosti alebo družstve s výnimkou obstarávacej ceny podielu na akciovej spoločnosti (akcie), pre ktorú platí ustanovenie písmena f), pri jeho predaji len do výšky príjmov z predaja, posudzovaným za každý predaj jednotlivo,

2. zmenky, o ktorej sa účtuje ako o cenom papieri, pri jej predaji len do výšky príjmov z predaja, posudzovanej za každý predaj jednotlivo,

h/ výdavok (náklad) do výšky odpisu menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej neuhradenej časti vrátane úrokov z omeškania a poplatkov z omeškania a iných platieb, ktoré zvyšujú pohľadávku z dôvodu oneskorenej úhrady (ďalej len "prísľušenstvo"), ak je toto prísľušenstvo zahrnuté do základu dane podľa § 17 ods. 19, alebo výdavok do výšky odpisu obstarávacej ceny pohľadávky nadobudnutej postúpením, alebo neuhradenej časti u daňovníka zisťujúceho základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. b) a c), alebo u daňovníka, ktorý účtoval v sústave podvojného účtovníctva a zmenil spôsob účtovania na účtovanie v sústave jednoduchého účtovníctva pri pohľadávkach už zahrnutých do príjmov v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, v ktorých účtoval v sústave podvojného účtovníctva, ak

1. súd zamietol návrh na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku alebo zastavil konkurzné konanie pre nedostatok majetku, alebo zrušil konkurz z dôvodu, že majetok dlžníka nepostačuje na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty, alebo zrušil konkurz z dôvodu, že majetok úpadcu nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate, a to aj u daňovníka, ktorý neprihlásil pohľadávku, ale sa preukáže uznesením súdu o zrušení konkurzu z dôvodu, že majetok dlžníka nepostačuje na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty, alebo uznesením súdu, že majetok úpadcu nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate,

2. to vyplýva z výsledku konkurzného konania alebo reštrukturalizačného konania,

3. dlžník zomrel a pohľadávka nemohla byť uspokojená ani vymáhaním od dedičov dlžníka,

4. exekúciu alebo výkon rozhodnutia súd zastaví z dôvodu, že po vydaní rozhodnutia, ktoré je podkladom na exekúciu alebo výkon rozhodnutia, zaniklo ním priznané právo,

5. súd výkon rozhodnutia zastaví z dôvodu, že priebeh výkonu rozhodnutia ukazuje, že výťažok, ktorý sa ním dosiahne, nepostačí na krytie jeho trov alebo majetok dlžníka nepostačuje na krytie nákladov exekučného konania, a to aj pri ostatných pohľadávkach evidovaných daňovníkom voči tomu istému dlžníkovi,

6. zrušený od 01.08.2011 do 31.12.2014,

i/ výdavok (náklad) vo výške odpisu menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatennej časti, ak sú súčasne splnené tieto podmienky:

1. k tejto pohľadávke možno tvoriť opravnú položku podľa § 20 ods. 4 písm. b) alebo ods. 14 písm. b),

2. menovitá hodnota pohľadávky nepresahuje sumu 332,- €,

3. k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia, v ktorom došlo k odpisu pohľadávky, celková hodnota pohľadávok voči tomu istému dlžníkovi nepresahuje sumu 332,- €,

j/ výdavok (náklad) vo výške odvodu z výťažku,

k/ výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka,

tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka,

l/ výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky

1. podľa cien platných v čase ich nákupu, prepočítané podľa spotreby uvedenej v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze, pričom ak táto spotreba v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze sa nezhoduje so skutočnou spotrebou pohonných látok alebo sa tam neuvádza, vychádza sa zo spotreby preukázanej dokladom vydaným osobou, ktorej bolo udelené oprávnenie autorizácie podľa osobitného predpisu, alebo doplňujúcimi údajmi výrobcu alebo predajcu preukazujúce inú spotrebu pohonných látok; ak ide o nákladné automobily alebo pracovné mechanizmy, pri ktorých sa táto spotreba v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze nezhoduje so skutočnou spotrebou pohonných látok alebo sa tam neuvádza, podľa preukázanej spotreby vrátane spotreby preukázanej vlastným vnútorným aktom riadenia, ktorý preukázateľným spôsobom určuje a odôvodňuje spôsob výpočtu spotreby pohonných látok, alebo

2. na základe dokladov o nákupe pohonných látok najviac do výšky vykázananej z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel, alebo

3. vo forme paušálnych výdavkov do výšky 80% z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najjazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne,

m/ výdavky, na ktorých úhradu boli poskytnuté dotácie, podpory a príspevky poskytnuté z prostriedkov štátneho rozpočtu, rozpočtov obcí, rozpočtov vyšších územných celkov, štátnych fondov a Národného úradu práce zahrňované do príjmov,

n/ odpisy pri majetku, ktorý nie je priamo využívaný daňovníkom, ale slúži na zabezpečenie zdaniteľných príjmov tohto daňovníka a súčasne aj daňovníka, ktorému bol poskytnutý, ak ide o poskytnutie majetku, ktorý slúži na podporu predaja tovaru, služieb alebo výrobkov daňovníka, ktorý tento majetok poskytol na priame využitie inému daňovníkovi,

o/ úhrn výdavkov (nákladov) na deriváty do výšky príjmov (výnosov) z derivátov v úhrne za zdaňovacie obdobie, okrem

1. daňovníkov, ktorí vykonávajú činnosť podľa osobitného predpisu Exportno-importnej banky Slovenskej republiky, poisťovní, pobočiek zahraničných poisťovní, zaistovní a pobočiek zahraničných zaistovní, ktorým sa výdavok (náklad) na deriváty uzná do výšky účtovanej ako náklad,

2. zabezpečovacích derivátov, pri ktorých sa výdavok (náklad) uzná do výšky účtovanej ako náklad,

p/ stravné vynaložené daňovníkom s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 za každý odpracovaný deň v kalendárnom roku, najviac v rozsahu a vo výške ustanovených na kalendárny deň pre časové pásmo 5 až 12 hodín podľa osobitného predpisu, ak daňovníkovi súčasne nevzniká nárok na príspevok na stravovanie podľa osobitného predpisu v súvislosti s výkonom závislej činnosti, alebo daňovník neuplatňuje výdavky (náklady) na stravovanie podľa písmena e),

r/ odpis pohľadávky do výšky opravnej položky, ktorá by bola uznaná za daňový výdavok podľa § 20 ods. 4 alebo ods. 14,

s/ výdavky zamestnávateľa na dopravu na miesto výkonu práce zamestnanca a späť z dôvodu, že hromadnými dopravnými prostriedkami nie je doprava preukázateľne vykonávaná vôbec alebo v rozsahu zodpovedajúcom potrebám zamestnávateľa; ak bola zamestnávateľovi na túto formu dopravy poskytnutá dotácia, podpora alebo príspevok z prostriedkov štátneho rozpočtu, rozpočtu obce alebo rozpočtu vyššieho územného celku, zamestnávateľ môže zahrnúť do výdavkov iba ich časť, o ktorú výdavky prevyšujú skutočne prijatú dotáciu, podporu alebo príspevok.

4.15 Podľa § 21 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej

a/ výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),

b/ výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,

c/ úplatky alebo iné neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo alebo sprostredkovane aj vtedy, ak v príslušnom štáte je poskytnutie takéhoto úplatku alebo inej neoprávnenej výhody obvykle

tolerované,

d/ výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,

e/ výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi,

f/ výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e), pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia,

g/ výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),

h/ výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 17,- eur za jeden predmet, pričom za reklamné predmety sa nepovažujú darčkové reklamné poukážky,

i/ výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p),

j/ výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahrňané do základu dane,

k/ výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií.

4.16 Daňovými výdavkami nie sú tiež

a/ zvýšenia dane, prirážky k poistnému platenému na zdravotné poistenie, úroky platené za obdobie odkladu platenia dane a cla, penále a pokuty s výnimkou zaplatených zmluvných pokút,

b/ prirážky k základným sadzbám poplatkov za znečisťovanie ovzdušia a za ukladanie odpadov,

c/ prirážky k základným odplatám za vypúšťanie odpadových vôd,

d/ tvorba rezervného fondu a ostatných účelových fondov okrem povinného prídeltu do sociálneho fondu podľa osobitného predpisu,

e/ manká a škody presahujúce prijaté náhrady s výnimkou uvedenou v § 19 ods. 3 písm. g), stratného v maloobchodnom predaji na základe ekonomicky odôvodnených noriem úbytkov tovaru určených daňovníkom a s výnimkou nezavinených úhynov zvierat, ktoré nie sú na účely tohto zákona hmotným majetkom; škodou nie je preukázaný úhyn alebo nutná porážka zvierat'a zo základného stáda,

f/ zostatková cena trvale vyradeného hmotného majetku a nehmotného majetku s výnimkou uvedenou v § 19 ods. 3 písm. b) až d),

g/ daň podľa tohto zákona,

h/ dane zaplatené za iného daňovníka,

i/ daň z pridanej hodnoty u platiteľov tejto dane s výnimkou prípadov uvedených v § 19 ods. 3 písm. k) a s výnimkou dodatočne vyrubenej dane z pridanej hodnoty za minulé zdaňovacie obdobia účtovanej ako náklad,

j/ tvorba rezerv a tvorba opravných položiek s výnimkou podľa § 20,

k/ rozdiel medzi hodnotou pohľadávky a nižším príjmom z jej postúpenia pri postúpení nadobudnutej pohľadávky ďalšiemu postupníkovi okrem postúpenej pohľadávky alebo jej nesplnenej časti, ak táto pohľadávka spĺňa podmienku na tvorbu opravnej položky uznanej za daňový výdavok podľa § 20 ods. 10 až 12,

l/ výdavky poskytovateľa zdravotnej starostlivosti vzťahujúce sa k peňažnému plneniu a nepeňažnému plneniu prijatému podľa § 17 ods. 31,

m/ výdavky (náklady) platiteľa dane, ktoré sú podľa § 2 písm. i/ a § 19 daňovým výdavkom vzťahujúce sa k úhrade vyplácanej, poukazovanej alebo pripisovanej v prospech daňovníka nezmluvného štátu podľa § 2 písm. x/, z ktorej sa daň vyberá zrážkou alebo sa daň zabezpečuje, ak si tento platiteľ dane nesplnil povinnosti podľa § 43 ods. 11 alebo § 44 ods. 3.

4.17 Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „daňový poriadok“), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

4.18 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

4.19 Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

4.20 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

4.21 Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

4.22 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

4.23 Podľa § 63 ods. 3 daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

- a/ označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
- b/ číslo a dátum rozhodnutia,
- c/ meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,
- d/ výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená,
- e/ poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,
- f/ vlastnoručný podpis povereného zamestnanca finančného riaditeľstva alebo správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, s uvedením jeho mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky, ak ide o správcu dane, ktorým je obec, podpis starostu obce alebo ním povereného zamestnanca obce s uvedením mena, priezviska starostu obce a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie doručuje elektronickými prostriedkami, vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky sa nahrádzajú zaručeným elektronickým podpisom.

4.24 Predmetom preskúmavacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného finančného orgánu, ktorým žalovaný s konečnou platnosťou rozhodol o povinnosti žalobkyne zaplatiť rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2009.

4.25 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

4.26 Zákonodarca v právnych normách ustanovenia § 19 a nasledujúce zákona o dani z príjmov ustanovuje zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Zákonodarca požaduje, aby daňový subjekt preukázal 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.

4.27 Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to:

- podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, to znamená, že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom),
- podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a
- podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný).

4.28 Uvedené kritériá musia daňovníci vždy brať v úvahu, a to pri každom konkrétnom výdavku, pretože len v prípade, ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 až 5, § 20, § 21 zákona o dani z príjmov.

4.29 Podmienka vecnosti daňového výdavku je splnená vtedy, aj výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. To znamená, že musí byť reálny súvis medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom.

4.30 V prejednávanej veci je spornou práve podmienka vecnosti sporných daňových výdavkov. Sporné výdavky sú konkrétne špecifikované vyššie, pri zhodnutí skutkového stavu.

4.31 Nehnuteľnosť so sídlom na adrese Hollého č. 645, Šaštín - Stráže kúpili a nadobudli manželia T. (žalobkyňa) a I. P. L. do bezpodielového spoluvlastníctva dňa 23.05.2007 kúpnu zmluvou zo dňa 23.05.2007 od mesta Šaštín - Stráže. Žalobkyňa spolu s manželom následne dňa 30.06.2007 uzatvorili Zmluvu o nájme nebytových priestorov podľa zákona č. 116/1996 Zb. (ďalej len „nájomná zmluva“), a to so spoločnosťou SAND, s.r.o. ako nájomcom č. 1 a Notárskym úradom JUDr. Jarmily Mračnovej ako s nájomcom č. 2. V nájomnej zmluve sa uvádza, že predmetná nehnuteľnosť je v stave nevyhovujúcom na účely kancelárskych priestorov. Nájomné po vzájomnej dohode nebolo stanovené z dôvodu, že predmetná nehnuteľnosť vyžadovala rekonštrukciu spočívajúcu v stavebných úpravách, ktoré sa zaviazali vykonať na vlastné náklady nájomca č. 1 a nájomca č. 2, aby mohli v priestoroch nehnuteľnosti vykonávať podnikateľskú činnosť.

4.32 Správca dane, žalovaný a taktiež krajský súd vyhodnotili nájomnú zmluvu ako neplatný právny úkon, čo zdôvodnili tým, že nájomnú zmluvu uzavrela tá istá fyzická osoba sama so sebou.

4.33 Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, napr. dodanie hnutelnej veci oproti zaplateniu kúpnej ceny. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená.

4.34 Vyššie uvedené konštatovanie odvolacieho súdu je podporené aj nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07, v ktorom ústavný súd konštatoval, že „ak najvyšší súd dospel k záveru o neplatnosti predmetných právnych úkonov, bolo jeho povinnosťou dať v odôvodnení rozsudku jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na otázku, prečo sú tieto zmluvy neplatné. Odpoveď súdu musí byť zrejmalá, jasná a zrozumiteľná nielen súdu, ale aj účastníkov konania, keďže súd rozhoduje o jeho právnej veci.

4.35 „V daňovom konaní sa právne úkony či iné rozhodujúce skutočnosti posudzujú podľa svojho obsahu. V pochybnostiach orgány verejnej moci postupujú voči daňovému subjektu miernejšie (in dubio mitius)" [R 34/2009].

4.36 „Neplatnosť zmluvy (právneho úkonu) z hľadiska súkromnoprávneho nemá vplyv na skutočnosť, či výdavky realizované na jej základe sú alebo nie sú daňovým výdavkom" [I. ÚS 241/07-44].

4.37 S poukazom na uvedené, v ďalšom konaní posúdi správca dane nájomnú zmluvu zo dňa 30. júna 2007 podľa obsahu. Zameria svoju pozornosť na tú časť zmluvy, v ktorej si jej účastníci dohodli výšku nájomného. Keďže z obsahu zmluvy vyplýva, že nájomnú zmluvu uzavrel aj ďalší subjekt ako nájomca (v zmluve označený ako nájomca č. 1), je potrebné preveriť akú výšku stavebných nákladov si uplatnil na kompenzáciu nájomného subjekt - nájomca č. 1 SAND, s.r.o., Šaštín - Stráže. Správca dane vykoná miestne zisťovanie a preverí či bol zrekonštruovaný celý objekt a kto stavebné úpravy financoval. Dôkazy musí predložiť a dôkazné bremeno uniesť ten nájomca, ktorý si výdavky adekvátne obvyklej cene nájmu (v rozhodujúcom čase a mieste - Šaštín - Stráže) uplatnil. Rovnako je potrebné preveriť u správcu dane z nehnuteľnosti - mesto Šaštín - Stráže vyžiadanim spisu, skutkový stav, z ktorého vychádzal správca dane pri vydaní platobného výmeru č. 090 2066131 zo dňa 18. marca 2009 vo vzťahu k nehnuteľnosti týkajúcej sa predmetu nájmu, keďže daňovníkom na daň z nehnuteľnosti bol Notársky úrad - JUDr. Mračnová Jarmila so sídlom: Štúrova č. 950, Šaštín - Stráže.

4.38 V prípade výdavkov na vývoz odpadu a výdavkov na nákup materiálu bude v ďalšom konaní potrebné ustáliť či uplatnené výdavky za vývoz odpadu sa viazali k stavebným úpravám, resp. búracím prácam v predmetnej nehnuteľnosti a ak áno či deklarované množstvo vyvezeného odpadu zodpovedá rozsahu vykonaných stavebných a búracích prác.

4.39 Rovnako je sporným posúdenie zaradenia predmetnej nehnuteľnosti do obchodného majetku. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobkyňa najprv uvádzala, že predmetná nehnuteľnosť nebola zaradená do obchodného majetku, no neskôr tvrdila, že účtovníčka nehnuteľnosť dňa 15.06.2007 zapísala na Inventárnu kartu hmotného investičného majetku so vstupnou a zostatkovou cenou 0.

4.40 Z citovaných ustanovení zákona o dani z príjmov vyplýva, že podmienkou na zaradenie majetku do obchodného majetku je, že daňovník bude o ňom účtovať v knihe dlhodobého hmotného majetku (v prípade účtovania v sústave JÚ) alebo o nej bude účtovať ako o dlhodobom hmotnom majetku v účtovej triede 0 (v prípade účtovania v sústave PÚ), alebo viesť evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov.

4.41 Pri posudzovaní zaradenia predmetnej nehnuteľnosti do obchodného majetku je nevyhnutné vziať do úvahy aj skutočnosť, že v nájomnej zmluve je upravená rekonštrukcia predmetnej nehnuteľnosti ako „forma nájomného", ku ktorému sa nájomca č. 1 a nájomca č. 2 zaviazali. Zmluvné strany sa totiž dohodli, že nájomníci nájomné platiť nebudú, avšak vykonajú na vlastné náklady rekonštrukciu predmetnej nehnuteľnosti, a to tak, aby mohla slúžiť na kancelárske účely, čo podľa názoru najvyššieho súdu znamená, že predmetná nehnuteľnosť nebola napriek tvrdeniam žalobkyne zaradená do obchodného majetku žalobkyne v súlade s citovaným ustanovením zákona.

4.42 Pokiaľ ide o výdavky na úrok z úveru za účelom kúpi stroja, tak v tejto časti je žaloba podľa odvolacieho súdu nedôvodná, nakoľko z celého administratívneho spisu nevyplýva, o aký stroj sa jednalo, t. j. nemožno posúdiť či predmetný stroj súvisel s podnikateľskou činnosťou, resp. činnosťou

žalobkyne ako notárky. V prípade výdavkov na úroky z úveru teda nebola splnená podmienka vecnosti, keďže žalobkyňa hodnoverným spôsobom nepreukázala, že výdavok určený na úrok z úveru bol vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníčky. To isté možno konštatovať aj v prípade ostatných hmotných výdavkov, určených na kúpu minerálok, sviečok, kahancov a kvetu. Ani v tomto prípade nemal odvolací súd za preukázané, že by predmetné výdavky boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníčky. V administratívnom spise sa nenachádza fotodokumentácia týchto predmetov, a teda odvolací súd nemôže posúdiť či spĺňajú podmienku označenia obchodným menom tak, aby ich bolo možné uznať ako daňové výdavky.

4.43 Žalobkyňa v odvolaní namietala, že v rozhodnutiach daňových orgánov nie je uvedené ustanovenie hmotnoprávneho predpisu, podľa ktorého daňové orgány rozhodli. Túto námietku považuje odvolací súd za bezpredmetnú, pretože vo výroku napadnutých rozhodnutí je uvedené konkrétne ustanovenie daňového poriadku, podľa ktorého daňové orgány rozhodli a pokiaľ ide o hmotnoprávny predpis, tak konkrétne ustanovenia zákona o dani z príjmov, ktoré boli podľa daňových orgánov porušené, sú uvedené v odôvodnení napadnutých rozhodnutí. Daňový poriadok nešpecifikuje v § 63 ods. 3 písm. c/, že taxatívne musí byť vo výroku rozhodnutia uvedené ustanovenie hmotnoprávneho predpisu. Tým, že daňové orgány uviedli vo výrokoch napadnutých rozhodnutí ustanovenie daňového poriadku, podľa ktorého rozhodovali, splnili si povinnosť stanovenú v § 63 ods. 3 daňového poriadku.

4.44 Záverom odvolací súd konštatuje, že aj napriek tomu, že v časti výdavkov na úroky z úveru a v časti ostatných hmotných výdavkov je žaloba žalobkyne nedôvodná, rozhodnutia finančných orgánov sú vzhľadom na vyššie uvedené dôvody predčasne vydané. Najvyšší súd Slovenskej republiky teda rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/17360/2015/2206 zo dňa 16.01.2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trnava č. 9201401/5/4552500/2014 zo dňa 08.10.2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Úlohou žalovaného bude opätovne preskúmať zaradenie predmetnej nehnuteľnosti do obchodného majetku a vyžiadať si od žalobkyne, resp. príslušných orgánov originály dokumentov (kúpna zmluva, nájomná zmluva, zmluva o úvere, inventárna karta hmotného investičného majetku, stavebné povolenie, kolaudačné rozhodnutie, zmluva o zaradení predmetnej nehnuteľnosti do obchodného majetku).

4.45 Ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie finančného orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona (§ 250ja ods. 3 O.s.p.). Správny orgán je viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

4.5 S poukazom na uvedené, najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu, zrušil rozhodnutie žalovanému a vec vrátil žalovanému konanie na ďalšie konanie.

5.

5.1 O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p., § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, t.j. za prvostupňové aj odvolacie konanie, keďže rozsudok súdu prvého stupňa bol zmenený.

5.2 Úspešnej žalobkyni je priznaná náhrada uplatnených a účelne vynaložených trov konania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Právny zástupca žalobkyne predložil vyčíslenie trov konania spolu s podanou žalobou dňa 10.03.2015, ktoré následne ešte doplnil podaním doručeným odvolaciemu súdu dňa 19.07.2017.

5.3 Trovy konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za šesť úkonov právnej služby podľa

predloženej špecifikácie a to za:

- prevzatie a prípravu právneho zastúpenia v roku 2015 vo výške 139,83 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb, v znení účinnom v čase vykonania úkonu právnej služby (ďalej len „vyhláška“) v spojení s § 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v roku 2015 vo výške 839,- €, režijný paušál 8,39 €,
- vypracovanie právneho rozboru zo dňa 30.01.2015 vo výške 139,83 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1 písm. e/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v roku 2015 vo výške 839,- €, režijný paušál 8,39 €,
- ďalšia porada s klientom zo dňa 05.02.2015 vo výške 139,83 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1 písm. b/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v roku 2015 vo výške 839,- €, režijný paušál 8,39 €,
- podanie žaloby doručenej súdu dňa 11.03.2015 vo výške 139,83 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v roku 2015 vo výške 839,- €, režijný paušál 8,39 €,
- účasť na pojednávaní dňa 12.04.2016 vo výške 143,- € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1 písm. d/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v roku 2016 vo výške 858,- €, režijný paušál 8,58 €,
- podanie odvolania zo dňa 25.05.2016 vo výške 143,- € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v roku 2016 vo výške 858,- €, režijný paušál 8,58 €.

5.4 Celkovo trovy právneho zastúpenia za týchto 6 úkonov spolu s režijným paušálom predstavujú sumu 896,04 €.

5.5 Právny zástupca žalobkyne je platiteľom DPH, a teda svoju odmenu i náhrady hotových výdavkov navýšil o 20% DPH, čo predstavuje sumu 179,21 €.

5.6 Žalobkyni bola priznaná aj náhrada trov konania za zaplatený súdny poplatok za podanú žalobu vo výške 70,- € a zaplatený súdny poplatok za podané odvolanie vo výške 70,- €, spolu vo výške 140,- €.

5.7 Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu trov konania vo výške 140,- € a trovy právneho zastúpenia vo výške 1.075,25 €, ktoré je žalovaný povinný zaplatiť právnemu zástupcovi žalobkyne.

6.

6.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

6.2 Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť nový procesný predpis - Správny súdny poriadok. Vzhľadom k tomu, že predmetné odvolacie konanie začalo pred dňom nadobudnutia účinnosti SSP, dokončí sa podľa doterajších predpisov.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.