

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžf/53/2016  
Identifikačné číslo spisu: 2015200181  
Dátum vydania rozhodnutia: 06.06.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2015200181.1

## 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. 1100307/1/10346/2015/2206 zo dňa 12. januára 2015, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/22/2015 - 82 zo dňa 12. apríla 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/22/2015 - 82 zo dňa 12. apríla 2016 m e n í tak, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/10346/2015/2206 zo dňa 12. januára 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trnava č. 9201401/5/4550724/2014 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 ý zaplatiť žalobkyňi náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 711,46 € a náhradu iných trov konania vo výške 140,- €, 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 žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/10346/2015/2206 zo dňa 12.01.2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9201401/5/4550724/2014 zo dňa 08.10.2014. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobkyňi vyrubený rozdiel dane v sume 7.733,78 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2008.

1.2 Krajský súd mal za preukázanú snahu správcu dane v rozsahu zákonom uloženej povinnosti odstrániť rozporné tvrdenia žalobkyne najmä v súvislosti so zaradením nehnuteľnosti do obchodného majetku a zistiť čo najúplnejšie skutkový stav. Správca dane v priebehu daňovej kontroly dostatočne konkretizovaným spôsobom vyzýval žalobkyňu k predloženiu dôkazov, o ktorých mal pochybnosti a v rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane sa všetkými z konania zistenými skutočnosťami ako i s vyjadreniami, ktoré boli predkladané správcovi dane zo strany daňového subjektu, podrobne vysporiadal.

1.3 Prvostupňový súd nepovažoval za relevantný dôkaz zdôvodňujúci zaradenie nehnuteľnosti do obchodného majetku daňového subjektu tvrdenie žalobkyne, že nerozumie účtovníctvu a preto nesprávne odpovedala na otázku správcu dane, keď uviedla, že spornú nehnuteľnosť nemala zaradenú v obchodnom majetku. K uvedenému vzal krajský súd do úvahy, že žalobkyňa nemusí poznať predpisy o účtovníctve, ale vzhľadom na jej odborné vzdelanie, podľa ktorého je absolventkou práva, musí mať isté znalosti z oblasti obchodného práva, a preto ani termín obchodný majetok nemôže byť pre ňu pojem, ktorému nerozumie. Z uvedeného dôvodu tvrdenie o tom, že nepochopila otázku a preto nesprávne odpovedala, krajský súd vyhodnotil ako účelové tvrdenie vedené snahou zvrátiť závery, ku ktorému došiel správca dane a ktoré skonštatoval v protokole. Obdobne krajský súd vyhodnotil i predkladané inventárne karty o zaradení investičného majetku do účtovníctva, keď žalobkyňa vo výkaze o majetku a záväzkoch k 31.12.2008 predmetnú nehnuteľnosť nevykazovala, preto nemožno ani inventárnu kartu predloženú bez označenia a následnú opravu výpovede žalobkyne o tom, že nepochopila otázku správcu dane považovať za kľúčový dôkaz, ktorým sa žalovaný nezaoberal a naň neprihliadol.

1.4 Tvrdenie žalobkyne o tom, že správca dane mal zmluvu posudzovať nie ako nájomnú, ale ako zmluvu o výpožičke nehnuteľností v kombinácii so zmluvou o umožnení odpisovania technického zhodnotenia hmotného majetku zo strany nájomcu, krajský súd vyhodnotil ako účelové tvrdenie bez právnej relevancie. Z ustanovenia § 659 Občianskeho zákonníka, ktorým je upravená zmluva o výpožičke vyplýva, že toto ustanovenie neuvažuje a nevzťahuje sa i na pôžičku nehnuteľnej veci, pretože pri nehnuteľnosti sa takýto právny režim považuje za nájomný vzťah, ako ho správca dane správne posúdil. Náklady vynaložené na rekonštrukciu nehnuteľnosti zakúpenej manželmi U. predstavujú zhodnocovanie ich vlastného majetku a preto sa považujú za výdavky na osobnú potrebu daňovníka.

1.5 Neuznanie úrokov z úveru vo výške 3.470,- Sk a poplatku za úver vo výške 1.800,- Sk ako daňový výdavok celkom vo výške 5.270,- Sk, keď úver bol poskytnutý žalobkyňi na obstaranie stroja a využitý na iný účel ako bol určený, tiež nemožno podľa krajského súdu považovať za preukázané výdavky, pretože žalobkyňa jednoznačne správcovi dane nepreukázala, že sa jednalo o výdavky, súvisiace s konkrétnym úverom poskytnutým na určený účel a opak nepreukázali ani tzv. kľúčové dokumenty, ako žalobkyňa označuje výpis z účtu o zaúčtovaní úroku v účtovníctve spoločnosti SAND s.r.o., a súčasne doklad o uskutočnení platby úroku od tejto spoločnosti v prospech žalobkyne na základe zmluvy o pôžičke, prehlásenie C. ako konateľa spoločnosti SAND s.r.o., že platba bola uhradená v prospech účtu žalobkyne ako splátka úrokov a účtovný doklad č. INT-8/1 ako dôkaz o zaúčtovaní úroku v účtovníctve spoločnosti SAND, s.r.o.,.

1.6 K neuznaniu výdavkov na nákup šiat, obuvi, bundy a sviečok ako daňových výdavkov v sume 21.371,40 Sk poukázal prvostupňový súd na to, že v odôvodnení rozhodnutia tak správca dane ako i žalovaný sa podrobne vyporiadali s námietkami žalobkyne, keď skonštatovali, že tieto výdavky nemôžu byť priznané ako daňové výdavky, pretože nespĺňajú základnú požiadavku kladenú na posúdenie daňového výdavku podľa § 19 ods. 2 písm. k/ zákona č. 595/2003 Z. z. V tejto súvislosti dal krajský súd do pozornosti rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/5/2008 zo dňa 18.12.2008.

1.7 K námietke právneho zástupcu žalobkyne o tom, že žalovaný opakovane odkazoval na tie isté skutočnosti, ktoré už uviedol správca dane a ktoré sú uvedené i v protokole bez toho, aby ich ďalej rozviedol, krajský súd dal do pozornosti, že žalovaný iba dal po preskúmaní rozhodnutia v rámci žalobkyňou podaného odvolania odpovede na námietky v ňom uvedené, ktoré sú totožné s obsahom jednotlivých vyjadrení žalobkyne podaných v rámci konania pred správnym orgánom, preto ani nemohli

byť iné.

1.8 Krajský súd sa zaoberal i námietkou o nedostatku výrokovej časti rozhodnutia, keďže žalobkyňa tvrdila, že ak výrok neobsahuje hmotnoprávne ustanovenia, je v rozpore so zákonom. Takýto právny názor považoval prvostupňový súd za nesprávny. Rozhodnutie spĺňa všetky zákonom predpísané náležitosti, je v zhode s právnou úpravou uvedenou v daňovom poriadku, rozhodnutie má všetky náležitosti, ktoré sa od neho vyžadujú, pretože výrok rozhodnutia nemusí obsahovať hmotnoprávne ustanovenia, ktoré pri hmotnom posúdení veci žalovaný ako i správca dane použil a ustanovenie § 63 ods. 3 písm. d/ daňového poriadku jednoznačne uvádza, čo musí byť uvedené vo výrokovej časti rozhodnutia a § 63 ods. 5 daňového poriadku definuje náležitosti, ktoré majú byť uvedené v odôvodnení rozhodnutia a medzi tie patrí i použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodlo.

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, ako aj 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 zahŕňania majetku (budovy) do obchodného majetku jedného z manželov ako daňovníka 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 vecne 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 posledná časť vety § 10 ods. I zákona č. 505/2003 Z. z. o dani z príjmov, 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. správcom dane je tá skutočnosť, že žalobca uviedol ako hodnotu nehnuteľnosti (budovy notárskeho úradu) v Inventárnej karte za rok 2008 výlučne iba v sume daňových výdavkov vynaložených žalobcom na notársky úrad v roku 2008, pričom žalobca si náklady na

obstaranie nehnuteľnosti (budovy notárskeho úradu) v roku 2007 vo výške 2.000.000,- Sk nezahrnul.

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 neplatným právnym úkonom, je ako taký nesprávny a predovšetkým z daňového pohľadu aj právne irelevantný, keďže správca dane ako aj žalovaný mali a boli povinný 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 zdaniateľných 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 prejednácia 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 aj tak tieto dôkazy predložené žalobcom vôbec neuzná a vôbec nezoberie 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:

- právnomu hodnoteniu formálne označenej nájomnej zmluvy ako zmluvy nepomenovanej s prvkami výpožičky a práva 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,
- nesprávnomu právnomu výkladu správcu dane ohľadom režimu BSM a podmienkam 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 právnou 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 10.06.2016, v ktorom uviedol, že trvá na správnosti preskúmaného rozhodnutia a navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Žalovaný taktiež uviedol, že žalobkyňa v podanom odvolaní uvádzala niektoré skutočnosti, ktoré neboli doposiaľ predmetom žiadneho konania a ktoré nemajú oporu v zákon. 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.

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](http://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 dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008. Daňová kontrola bola začatá dňa 08.10.2012. Správca dane na podklade vykonaných šetrení a ústnych pojednávanií vydal dňa 03.05.2013 Protokol č. 9201404/5/1696038/2013/Bo, Se, Kol (ďalej len „Protokol“), výsledkom ktorého bol zistený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby vo výške 7.860,65 €. Z protokolu vyplýva, že daňovníčka podala dňa 27.03.2009 daňové priznanie typu B k dani z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2008. V daňovom priznaní vykázala príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu vo výške 3.015.718,- Sk a prislúchajúce výdavky vo výške 2.830.629,- Sk. Správca dane neuznal daňovníčke výdavky celkovo v sume 1.147.874,- Sk, konkrétne sa jednalo o nasledovné výdavky:

- výdavky týkajúce sa nehnuteľnosti na adrese Hollého č. 645, Šaštín - Stráže (výdavky za stavebný materiál, za tesárske práce, poistenie budovy, vývoz a uloženie odpadu) v sume 1.099.296,60 Sk (ďalej aj ako „výdavky týkajúce sa predmetnej nehnuteľnosti“),
- výdavky na zaplatené úroky z poskytnutého úveru - úverová zmluva č. 0252760727/2006 na obstaranie stroja a poplatok za správu úveru, v sume 25.386,- Sk (ďalej aj ako „výdavky na zaplatené úroky“),
- výdavky za prací prášok, za sviečky, za zaplatenie elektriny s adresou miesta spotreby U. (bydlisko manželov U.), za šaty, kostým, doplnky, jeden pár obuvi a bundu, spolu vo výške 23.191,57 Sk (ďalej aj ako „hmotné výdavky“).

4.4 Na základe vyššie uvedeného bol teda u daňovníčky zistený a vypočítaný rozdiel dane oproti podanému daňovému priznaniu vo výške 7 860,65 € (236 810 Sk).

4.5 Na ústnom pojednávaní dňa 24.10.2012 žalobkyňa v súvislosti s nehnuteľnosťou na ulici Hollého č. 645, Šaštín - Stráže (ďalej aj ako „predmetná nehnuteľnosť“) uviedla, že túto budovu kúpili spolu s

manželom v roku 2007 ako fyzické osoby. Budova prešla rekonštrukciou. Do podnikania túto nehnuteľnosť nezaradili. V predmetnej budove sídli aj spoločnosť Sand s.r.o., v časti budovy sú priestory žalobkyne určené na podnikanie a časť budovy je určená na prenájmanie.

4.6 Dňa 19.03.2013 sa v budove na adrese Hollého 645, Šaštín - Stráže uskutočnilo miestne zisťovanie za účelom objasnenia nákladov na opravu predmetnej nehnuteľnosti, uplatnených vo výdavkoch ovplyvňujúcich základ dane v zdaňovacom období 2008. Žalobkyňa opätovne uviedla, že predmetnú nehnuteľnosť nevložila do obchodného majetku. Medzi podkladmi, ktoré žalobkyňa predložila daňovému úradu, bola aj zmluva o úvere č. 0252760727/2006 vo výške 1.000.000,- Sk za účelom nákupu stroja. Žalobkyňa sa však nevedela vyjadriť, o aký stroj sa jedná a ako súvisí s jej podnikateľskou činnosťou. Uviedla, že k tejto otázke sa vyjadrí písomne. Na faktúrach za plyn bola uvedená adresa odberateľa JUDr. U., Štúrova 958, Šaštín - Stráže, k čomu žalobkyňa uviedla, že sa jedná o adresu z predchádzajúceho úradu, odkiaľ sa presťahovala do predmetnej nehnuteľnosti.

4.7 Na ústnom pojednávaní dňa 25.04.2013 žalobkyňa k neuznaným výdavkom za opravu predmetnej nehnuteľnosti a úrokov z úveru za nákup stroja žalobkyňa uviedla, že k týmto sa vyjadří písomne. K dokladom na osobnú potrebu uviedla, že zaúčtovaná elektrina je naozaj jej elektrina, nie je daňovým výdavkom, výdavky na šaty a kostým považuje za oprávnené výdavky týkajúce sa jej profesie, sviečky považuje za vybavenie kancelárie, ktoré slúžia na očistenie vzduchu pri niektorých dedičských konaniach.

4.8 Dňa 13.05.2013 bolo daňovému úradu doručené dodatočné vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 27.03.2013, v ktorom sa žalobkyňa vyjadrila k neuznaným výdavkom vo výške 1.099.296,60 Sk, pričom uviedla, že účtovníčka v roku 2007 zaradila predmetnú nehnuteľnosť do obchodného majetku žalobkyne, ktorý bol evidovaný na karte majetku s nulovou hodnotou z dôvodu, že nájomná zmluva bola s nulovým nájomom. Výdavky evidované ako oprava predmetnej nehnuteľnosti považovala žalobkyňa za skutočné náklady vynaložené na opravu pôvodnej budovy. Zmluvu o nájme nebytových priestorov považoval správca dane za neplatný právny akt, čo však podľa žalobkyne neznamená, že nie je výdavkom na dosiahnutie príjmov. Výdavky za úroky z úveru na nákup stroja boli na jednej strane zaúčtované do nákladov ovplyvňujúcich základ dane a na druhej strane prijatá suma za úroky bola následne zaúčtovaná do ostatných zdaniteľných príjmov v účtovnom denníku.

4.9 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 2008, 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 nezabavuje zodpovednosťou za vedenie účtovníctva, zostavenie a predloženie účtovnej závierky a za preukázateľnosť účtovníctva na území Slovenskej republiky.

4.10 Svedkyňa U., 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.

4.11 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 C. a L. ako prenajímateľmi na jednej strane a spoločnosťou SAND, s.r.o. a Notárskym úradom L. ako nájomcami na strane druhej. Mesto Šaštín - Stráže udelilo žalobkyni 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 zapísaná 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.

4.12 Rozhodnutím č. 9201401/5/4550724/2014 zo dňa 08.10.2014 správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 7.733,78 € na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona o dani z príjmov. Žalovaný rozhodnutím č. 1100307/1/10346/2015/2206 zo dňa 12.01.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

4.13 Podľa § 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, v znení účinnom do 31.12.2008 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), na účely tohto zákona sa rozumie daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba.

4.14 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.

4.15 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 ocenených 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.

4.16 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.

4.17 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.

4.18 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, výchovu žiakov v

stredných odborných učilištiach, ak ich nie je povinný uhrádzať príslušný orgán štátnej správy,  
4. príspevky na stravovanie zamestnancov poskytované za podmienok ustanovených osobitným predpisom,

5. mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu ustanovenom pracovnoprávnymi predpismi,

d/ výdavky (náklady) na pracovné cesty, na ktoré vzniká nárok podľa osobitných predpisov,

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, nevyhnutné výdavky spojené s pobytom v tomto mieste a v súvislosti s činnosťou vykonávanou v zahraničí aj suma do výšky 40% nároku na stravné podľa osobitného predpisu; ak daňovník na cestovanie využije vlastné osobné motorové vozidlo nezahrnuté do obchodného majetku, uplatní výdavky (náklady) 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,

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 obstarávacía 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) obstarávacía cena akcií, alebo pri ostatných cenných papieroch obstarávacía 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 cennom 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 „príslušenstvo“), ak je toto príslušenstvo zahrnuté do základu dane podľa § 17 ods. 21, 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 výt'azok, 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. ide o pohľadávku, na ktorú možno tvoriť opravnú položku vo výške 100% (§ 20 ods. 17 a 19),

i/ výdavok (náklad) vo výške odpisu menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatenej 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 10.000,- Sk,
3. k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia, v ktorom došlo k odpisu pohľadávky, celková hodnota pohľadávok voči tomu istému dlžníkovi nepresahuje sumu 10.000,- Sk,

j/ výdavok (náklad) vo výške odvodu z výt'azku,

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, udržiavania alebo zvýšenia príjmov daňovníka,

l/ výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky 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 doplnujúcimi údajmi výrobcu 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,

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, 88) poisťovní, pobočiek zahraničných poisťovní, zaist'ovní a pobočiek zahraničných zaist'ovní, 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.

4.19 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 označené obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa v hodnote neprevyšujúcej 500,- Sk za jeden predmet,

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 nezahŕňané do základu dane,

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

Daňovými výdavkami nie sú tiež

a/ zvýšenia dane, prirážky k poisťnému 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 1) 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/ platí od 1.1.2010,

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

4.20 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.

4.21 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.

4.22 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.

4.23 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.

4.24 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.

4.25 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.

4.26 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.

4.27 Predmetom preskúvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného finančného orgánu, ktorým žalovaný s konečnou platnosťou rozhodoval o povinnosti žalobkyne zaplatiť rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2008.

4.28 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.

4.29 Zákonodarca v ustanoveniach § 19 a nasledujúcich zákona o dani z príjmov ustanovil zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Ich nespĺnenie 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.

4.30 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).

4.31 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.

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

4.33 V prejednávanej veci je spornou práve podmienka vecnosti sporných daňových výdavkov. Sporné výdavky sú konkrétne špecifikované vyššie, pri zhodnotení skutkového stavu a pre zjednodušenie a prehľadnosť ich odvolací súd rozdelil do troch skupín - výdavky týkajúce sa predmetnej nehnuteľnosti, výdavky na zaplatené úroky a hmotné výdavky.

4.34 Nehnuteľnosť so sídlom na adrese Hollého č. 645, Šaštín - Stráže kúpili a nadobudli manželka L. (žalobkyňa) a C. 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 L. 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.

4.35 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.

4.36 Odvolací súd je toho názoru, že správne súdy a taktiež ani správne orgány nemajú právomoc posudzovať platnosť či neplatnosť právneho úkonu. Uvedené patrí do kompetencie civilných súdov. Takýto výklad právnych noriem v odôvodnení rozsudku je ústavne neakceptovateľný. 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.

4.37 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 zrejmá, jasná a zrozumiteľná nielen súdu, ale aj účastníkovi konania, keďže súd rozhoduje o jeho právnej veci. Konštatovanie absolútnej neplatnosti zmluvy, či iného právneho úkonu musí byť spojené s odkazom na konkrétnu právnu normu, ktorá uvedený nedostatok právneho úkonu sankcionuje neplatnosťou“.

4.38 „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].

4.39 „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].

4.40 V prípade výdavkov týkajúcich sa predmetnej nehnuteľnosti je sporným taktiež, podľa názoru najvyššieho súdu, 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 ju dňa 15.06.2007 zapísala na Inventárnu kartu hmotného investičného majetku so vstupnou a zostatkovou cenou 0.

4.41 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.

4.42 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.

4.43 Pokiaľ ide o výdavky na úrok z úveru za účelom nákupu stroja, tak v tejto časti je žaloba podľa odvolacieho súdu nedôvodná, pretože z celého administratívneho spisu nevyplýva, o aký stroj sa jednalo, t. j. nemožno posúdiť, či predmetný stroj súvisel s podnikateľskou činnosťou žalobkyne, preto možno konštatovať, že žalobkyňa v tejto časti neuniesla dôkazné bremeno.

4.44 V prípade výdavkov na úroky z úveru 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 šatstva, obuvi, sviečok o pod. (bližšie špecifikované vyššie). 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 šiat, kostýmu, bundy ani topánok, a teda odvolací súd nemôže hodnoverne posúdiť, či spĺňali podmienky pracovného odevu, resp. pracovného ošatenia, v zmysle Organizačného poriadku Notárskej komory SR. Taktiež v prípade sviečok nemožno posúdiť, či spĺňajú podmienku označenia obchodným menom, keďže v spise nie je fotokópia konkrétnych sviečok.

4.45 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, nakoľko 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 zákonom stanovenú povinnosť stanovenú v § 63 ods. 3 daňového poriadku.

4.46 Odvolací súd považuje za nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že niektoré dokumenty sa v administratívnom spise nachádzajú len vo forme fotokópie (kúpna zmluva, nájomná zmluva, zmluva o úvere, inventárna karta hmotného investičného majetku, stavebné povolenie, koľaudačné rozhodnutie). Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane sa súd zaoberá i skutočnosťami, či zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádza žalobou napadnuté rozhodnutie je v rozpore/v súlade s obsahom predloženého administratívneho spisu. V tomto prípade administratívny spis obsahuje niektoré dôkazy len vo fotokópii, čo je v rozpore s ustálenou judikatúrou najvyššieho súdu (Pod pojmom „spisy žalovaného správneho orgánu“ sa rozumie úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí [R 66/1998]).

4.47 V prípade, že žalovaný správny orgán vôbec nepredloží svoj administratívny spis, prípadne predloží neúplný spis, alebo len fotokópiu spisu, súd nemôže náležite preskúmať, či správny orgán postupoval a rozhodol v súlade alebo v rozpore so zákonom.

4.48 Záverom odvolací súd konštatuje, že aj napriek tomu, že v časti výdavkov na úroky z úveru a v časti hmotných výdavkov je žaloba žalobkyne nedôvodná, rozhodnutia finančných orgánov sú vzhľadom na vyššie uvedené dôvody zákonne i ústavne neudržateľné. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/10346/2015/2206 zo dňa 12.01.2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trnava č. 9201401/5/4550724/2014 zo dňa 08.10.2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Úlohou žalovaného bude opätovne preskúmať zaradenie predmetnej nehnuteľnosti do obchodného majetku.

4.49 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.).

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

4.51 Podľa § 250ja ods. 4 O.s.p., aj správny orgán je viazaný právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená 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 žalobkyňa, ktorá bola v konaní úspešná 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.

5.3 Trovy konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za štyri úkony 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 10.03.2015 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 €. Celkovo trovy právneho zastúpenia za tieto 4 úkony spolu s režijným paušálom predstavujú sumu 592,88 €.

5.4 Právny zástupca žalobkyne je platiteľom DPH, a teda svoju odmenu i náhrady hotových výdavkov navýšil o 20% DPH, čo predstavuje sumu 118,58 €.

5.5 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,- €.

5.6 Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu trov konania vo výške 140,- € a trovy právneho zastúpenia vo výške 711,46 €, ktoré je žalovaný povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu žalobkyne.

6.

6.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), odvolacie konanie 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, tj. pred 1 júlom 2016, dokončilo sa podľa doterajších predpisov.

#### **Poučenie:**

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