

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/91/2013
Identifikačné číslo spisu:	3013200055
Dátum vydania rozhodnutia:	30.04.2015
Meno a priezvisko:	Mgr. Peter Melicher
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:3013200055.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Eleny Kováčovej, v právnej veci žalobcu: Ing. D. H., bytom S. T. D., Y. č. XXXX/XX, IČO: 32 287 500, právne zastúpený advokátom JUDr. Jánom Legerským so sídlom Trenčín, Nám. sv. Anny 15/25, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 12. decembra 2012, č. 1100306/1/1310811/2012/5041-r, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/14/2013-76 zo dňa 5. júna 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/14/2013-76 zo dňa 5. júna 2013, p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) zamietol podľa ustanovenia § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „O.s.p.“) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/1310811/2012/5041-r zo dňa 12.12.2012, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní a poplatkov“) potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 9300402/5/2791520/2012/Šrá zo dňa 02.10.2012, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2008 vo výške 22 027,71 €. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že krajský súd zákonnosť preskúmaných rozhodnutí posudzoval v intenciách ustanovení § 2 písm. c/, § 17 ods. 23 zákona o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z“).

Krajský súd uviedol, že hore uvedeným dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Trenčín zo

dňa 02.10.2012, bol žalobcovi opakovane v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ustanovenie § 165 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 vo výške 22 027,71 €, keď správca dane ustálil, že výdavky vynaložené nájomcom (spoločnosťou SULKA, s.r.o. Dubnica nad Váhom) na vykonané opravy prenajatých priestorov (vo vlastníctve žalobcu), ktoré vykonal nájomca so súhlasom prenajímateľa (žalobcu), zahrnuté do daňových výdavkov nájomcu v roku 2008, a ktoré prenajímateľ nájomcovi neuhradil, sú nepeňažným príjmom prenajímateľa, a to podľa podmienok ustanovených v § 2 písm. c/ a § 17 ods. 23 zákona 595/2003 Z. z. období roka 2008, v ktorom sa oprava vykonala a výdavky boli zahrnuté do základu dane nájomcu. Pokyn žalovaného (aby správca dane posúdil, či vykonané opravy majú charakter opráv) správca dane rešpektoval tým, že na výzvu správca dane predložil žalobca odborný posudok č. 110/2010 zo dňa 24.06.2010 vo veci posúdenia stavebných prác predmetného rodinného domu od znalca v odbore stavebníctva, Ing. Y. C., z ktorého vyplynulo, že posudzované vykonané stavebné práce majú charakter opravy. Uvedené stanovisko potvrdzuje i tá skutočnosť, že Obec Čičmany na výzvu správca dane potvrdila, že žalobcovi nebolo vydané stavebné povolenie na stavebné práce, ktoré by bolo potrebné, ak by boli na nehnuteľnosti vykonané iné práce ako opravy (rekonštrukcia, modernizácia, technické zhodnotenie).

Krajský súd v odôvodnení uviedol, že pokiaľ išlo o námietku žalobcu, ktorá bola podľa jeho názoru podstatou sporu, t.j. či výdavky nájomcu na opravy prenajatého rodinného domu sú nepeňažným príjmom prenajímateľa podľa § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z., Prvostupňový súd v zhode s názorom žalovaného dospel k záveru, že výdavky nájomcu v prejednávanej veci na opravy prenajatého rodinného domu vo vlastníctve žalobcu ako prenajímateľa sú jeho nepeňažným príjmom podľa § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. a súladný aj s názorom vysloveným v zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 24.05.2012, sp. zn. 8Sžf/37/2011, kde Najvyšší súd Slovenskej republiky nevyslovil právny názor, že výdavky nájomcu v prejednávanej veci na opravy prenajatého rodinného domu nie sú nepeňažným príjmom žalobcu ako prenajímateľa. V citovanom rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky vyslovil právny názor, že ustanovenie § 664 Občianskeho zákonníka nemá kogentnú povahu, že v posudzovanom prípade nešlo o také nájomcom vynaložené výdavky, ktoré by boli nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve, a že predmetná vec sa nemá posudzovať podľa zákona č. 116/1990 Zb. Preto pokiaľ žalovaný dospel k záveru, že výdavky nájomcu na opravy prenajatého rodinného domu sú v prejednávanej veci nepeňažným príjmom žalobcu podľa § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z., nemôže byť takýto právny názor v rozpore s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (Najvyšší súd Slovenskej republiky opačný právny názor nevyslovil).

Krajský súd uviedol, že pre správnu interpretáciu ust. § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. je podstatný jeho základný zmysel, pričom pri jeho interpretácii nemožno ponechať stranou záujem štátu (ide o fiškálny záujem štátu), aby si daňové subjekty plnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu a aby svoje daňové povinnosti neobchádzali (daňové zákony je potrebné interpretovať tak, aby dávali zmysel z pohľadu daňového a účtového). Z tohto pohľadu bol súd toho názoru, že podľa § 17 ods. 23 zákona 595/2003 Z. z. je pre posúdenie toho, či ide o nepeňažný príjem na strane prenajímateľa rozhodujúcou skutočnosťou len to, či výdavky, ktoré nájomca vynaložil na opravy prenajatého hmotného majetku si nájomca zahrnul do svojich daňových výdavkov. Teda, že opravy zahrnuté na jednej strane do daňových výdavkov nájomcu sú zákonite na strane prenajímateľa jeho zdaniteľným príjmom vo forme nepeňažného plnenia a nie je absolútne rozhodujúce, či takéto výdavky si zmluvné strany dojednali v nájomnej zmluve, alebo ide o výdavky nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve. Základným zmyslom § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. je podľa krajského súdu to, aby bola zachovaná rovnováha, že pokiaľ sa investícia do hmotného majetku (oprava, rekonštrukcia, technické zhodnotenie) prejaví u jedného subjektu (nájomcu) ako daňový výdavok, musí sa u iného subjektu (prenajímateľa) prejať ako príjem podliehajúci dani. Krajský súd považoval za potrebné zdôrazniť aj tú skutočnosť, že osoba prenajímateľa v prejednávanej veci bola totožná s osobou konateľa a spoločníka spoločnosti, ktorá si prenajíma predmetný rodinný dom.

Preto krajský súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedal zásadám logického myslenia a správneho uváženia a bol v

súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z. a nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozhodnutia. Preto považoval námietky žalobcu uvedené v žalobe za nedôvodné, pričom v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 O.s.p.), v dôsledku čoho podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol, pretože dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je v súlade so zákonom.

O trovách konania rozhodol tak, že žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Žiadal, aby odvolací súd na základe § 220 O.s.p. v spojení s § 250j ods. 3 a 4 O.s.p. napadnutý rozsudok súdu I. st. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/1310811/2012/5041-r zo dňa 12.12.2012, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 9300402/5/2791520/2012/Šrá zo dňa 02.10.2012, z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a b/ O.s.p. zruší a vec vráti žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie a zároveň žalovaného zaviazne k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov I. st. konania vo výške 566,69 € a náhradu trov odvolacieho konania vo výške 235,56 €.

Z dôvodov odvolania žalobcu vyplýva, že podľa názoru žalobcu považuje napadnutý rozsudok súdu I. st. za nesprávny a založený na nesprávnom právnom posúdení veci, čím je daný dôvod odvolania v zmysle § 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.

Žalobca predovšetkým zdôraznil, že výklad právnej normy, a to ustanovenia § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. v znení účinnom v posudzovanom čase, podaný zo strany súdu I. st. v odôvodnení napadnutého rozsudku je celkom nesprávny a neprijateľný a je v priamom rozpore so samotným znením, obsahom a napokon aj zmyslom tohto zákonného ustanovenia. Podľa právneho názoru súdu I. st. opravy zahrnuté na jednej strane do daňových výdavkov nájomcu sú zákonite na strane prenajímateľa jeho zdaniteľným príjmom vo forme nepeňažného plnenia a nie je absolútne rozhodujúce, či takéto výdavky si zmluvné strany dojednali v nájomnej zmluve, alebo ide o výdavky nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve a oboje výdavky, teda aj výdavky dohodnuté v zmluve a aj tie, ktoré sú nad rámec výdavkov dohodnutých v zmluve, sú za stavu, že si ich nájomca zahrnie do svojich daňových výdavkov vždy nepeňažným príjmom prenajímateľa, ktorý podlieha dani z príjmu. Na zdôraznenie správnosti takéhoto výkladu danej právnej normy súd I. st. poukázal na použité slovíčko „aj“ v ustanovení § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. Podľa žalobcu je takto podaný výklad uvedeného zákonného ustanovenia zo strany súdu I. st. v priamom rozpore s jeho obsahom a je založený na úplnom opomenutí časti textu samotného ustanovenia. Z citovaného ustanovenia § 17 ods. 23 zákona vyplýva celkom jednoznačne, že nepeňažným príjmom prenajímateľa sú aj výdavky vynaložené nájomcom na opravy prenajatého hmotného majetku zahrnuté do daňových výdavkov nájomcu nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve. Teda celkom jednoznačne z tohto zákonného ustanovenia vyplývajú dve zásadné a pritom navzájom protichodné situácie pre posúdenie nepeňažného príjmu prenajímateľa z hľadiska, či tento podlieha alebo nepodlieha dani z príjmu, a to situácia kedy nájomca vynaložil na opravy prenajatého hmotného majetku výdavky, ktoré zahrnul do svojich daňových výdavkov a ktoré boli výdavkami vynaloženými v rámci povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve (kedy sa nejedná o nepeňažný príjem prenajímateľa podliehajúci dani z príjmu) a situácia, kedy nájomca vynaložil na opravy prenajatého hmotného majetku aj také výdavky, ktoré neboli výdavkami vynaloženými v rámci povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve, ale nad rámec týchto povinností a aj takéto výdavky zahrnul do svojich daňových príjmov (kedy sa jedná o nepeňažný príjem prenajímateľa podliehajúci dani z príjmu). Žiaden iný logický výklad ustanovenia § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. nie je podľa žalobcu možný vzhľadom na obsah tohto zákonného ustanovenia a vzhľadom na ďalšie súvisiace ustanovenia tohto právneho predpisu a jeho celkový zmysel. Výklad ustanovenia § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. podaný súdom I. st. v odôvodnení napadnutého rozsudku je nielen nesprávny ale aj celkom neprijateľný práve preto, že sa pri jeho podaní „opomína“ časť textu právnej normy, bez ktorej by mala právna norma iný zmysel.

Podľa žalobcu celkom jednoznačne z ustanovenia § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. pri jeho správnom výklade z hľadiska celkových súvislostí tohto ustanovenia s ostatnými ustanoveniami tohto právneho predpisu vyplýva, že okrem iných nepeňažných príjmov prenajímateľa podliehajúcich dani z príjmu, sú jeho nepeňažným príjmom podliehajúcim dani z príjmu aj výdavky vynaložené nájomcom na

opravy prenajatého hmotného majetku zahrnuté do daňových výdavkov nájomcu, ktoré nájomca vynaložil nad rámec jeho povinností dohodnutých v nájomnej zmluve.

Súd I. st. okrem iného založil opodstatnenosť ním podaného výkladu tohto zákonného ustanovenia aj na úvahe, že opravy zahrnuté na jednej strane do daňových výdavkov nájomcu sú zákonite na strane prenajímateľa jeho zdaniteľným príjmom vo forme nepeňažného plnenia. Takáto skutočnosť však vôbec z obsahu právnej normy nevyplýva a preto takýto výklad nemá oporu už v samotnej právnej norme. Je len logické, že nájomca uplatňuje v rámci svojich daňových výdavkov náklady, ktoré vynaložil na opravu prenajatého hmotného majetku, avšak to neznamená, že sa zároveň jedná vo výške takto uplatnených výdavkov o nepeňažný príjem prenajímateľa, ktorý by podliehal tiež dani z príjmu. O nepeňažný príjem prenajímateľa podliehajúci dani z príjmu by išlo až vtedy, ak by nájomca do svojich daňových výdavkov zahrnul aj také výdavky na opravy prenajatého hmotného majetku, ktoré by vynaložil bez toho, aby bol tak povinný urobiť podľa nájomnej zmluvy. Súd I. st. pri výklade uvedeného zákonného ustanovenia vôbec neprihliadol na skutočnosť, že na strane prenajímateľa podlieha dani z príjmu aj ten príjem, ktorý prenajímateľ dosahuje z nájomného plneného nájomcom na základe nájomnej zmluvy. To znamená, že ak prenajímateľ dosahuje príjem z nájomnej zmluvy (nájomné), ktorý je zdaňovaný daňou z príjmu a nájomca v rámci plnenia jeho povinností z nájomnej zmluvy vykonáva opravy prenajatého hmotného majetku a výdavky vynakladané na tieto opravy zahŕňa do svojich daňových výdavkov, tak nedochádza k žiadnemu „nezdanenému príjmu“ prenajímateľa vo forme jeho nepeňažného príjmu, tak ako to v podstate súd I. st. naznačil pri podanom výklade daného zákonného ustanovenia. K inej situácii dochádza až vtedy, ak nájomca zahrnie do svojich daňových výdavkov aj výdavky vynaložené na opravy prenajatého hmotného majetku v rozsahu prevyšujúcom povinnosti nájomcu dohodnuté v nájomnej zmluve. V takom prípade sa nájomcovi o tieto výdavky zníži daňový základ a tým získaná „výhoda“ nájomcu voči štátu je kompenzovaná zdanením nepeňažného príjmu prenajímateľa vo výške takto vynaložených výdavkov. Zjavnú nesprávnosť výkladu právnej normy podaného súdom I. st. v odôvodnení napadnutého rozsudku možno preukázať aj tým že pri takomto výklade by prakticky každý výdavok nájomcu vynaložený na opravu prenajatého hmotného majetku, (za ktorý by bolo potrebné považovať hoci aj výdavok na výmenu pokazeného vypínača svietidiel), predstavoval nepeňažný príjem prenajímateľa podliehajúci dani z príjmu. Napokon ak by mal byť správny výklad ustanovenia § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. podaný súdom I. st. v odôvodnení napadnutého rozsudku, tak potom bolo predchádzajúce daňové konanie, v rámci preskúmania zákonnosti ktorého bolo v konečnom dôsledku rozhodnuté rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/37/2011 zo dňa 24.05.2012 v podstatnej časti nepotrebné, pretože toto sa v podstatnej časti zaoberalo práve otázkou, či opravy, ktoré vykonal nájomca na prenajatom hmotnom majetku žalobcu, a ktoré zahrnul do svojich daňových výdavkov v zdaňovacom období roku 2008, boli výdavkami vynaloženými nájomcom v rámci jeho povinností dohodnutých v nájomnej zmluve alebo či boli vynaložené nad rámec jeho povinností dohodnutých v nájomnej zmluve. Žalovaný i správca dane v predchádzajúcom daňovom konaní v tejto veci spochybňovali vôbec oprávnenie účastníkov nájomnej zmluvy dohodnúť úhradu nákladov na opravy prenajatého hmotného majetku rozdielne od úpravy obsiahnutej v príslušných ustanoveniach Občianskeho zákonníka a vychádzali z toho, že aj keď sa účastníci nájomnej zmluvy dohodli, že náklady na opravy bude znášať nájomca, tak tento mohol znášať náklady len do rozsahu drobných opráv a údržby a dohodu o ich znášaní podľa nájomnej zmluvy vo väčšom rozsahu, (nad rámec drobných opráv a údržby) považovali za neplatnú. Zároveň sa zaoberali charakterom reálne vykonaných a preukázaných opráv z hľadiska toho, či tieto spĺňajú charakter drobných opráv a údržby alebo nie. Najvyšší súd Slovenskej republiky v označenom rozhodnutí vyslovil právny názor, že účastníci nájomnej zmluvy si mohli v tejto dohodnúť úhradu nákladov spojených s opravami a úpravami prenajatého hmotného majetku aj inak, než ako to je obsiahnuté v zákonnej úprave § 664 Občianskeho zákonníka, a že v posudzovanom prípade nešlo o také nájomcom vynaložené výdavky, ktoré by boli nad rámec jeho povinností dohodnutých v nájomnej zmluve. Ak by mal byť správny výklad ustanovenia § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z. podaný teraz súdom I. st. v odôvodnení napadnutého rozsudku, tak všetka táto právna polemika v rámci predchádzajúceho konania by bola zjavne bezpredmetná a zbytočná. Pritom z odôvodnenia teraz preskúmaného rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúceho rozhodnutia správcu dane vyplýva, že daňové orgány sa opätovne zaoberali napriek uvedenému právnomu názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky posudzovaním charakteru vykonaných opráv na prenajatej nehnuteľnosti z hľadiska toho, či išlo o drobné opravy a

údržbu alebo o opravy iného charakteru. Súd I. st. na podporu svojich právnych záverov poukázal aj na to, že právny názor žalovaného ale ani súdu I. st. nie je v rozpore s právnymi názormi vyslovenými v zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/37/2011 zo dňa 24.05.2012, pretože Najvyšší súd Slovenskej republiky nevyslovil právny názor, že výdavky nájomcu v prejednávanej veci na opravy prenajatého rodinného domu nie sú nepeňažným príjmom žalobcu ako prenajímateľa. V nadväznosti na to súd I. st. poukázal na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v tomto rozsudku vyslovil len právny názor že ustanovenie § 664 Občianskeho zákonníka nemá kogentnú povahu, že v posudzovanom prípade nešlo o také nájomcom vynaložené výdavky, ktoré by boli nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve, a že predmetná vec sa nemá posudzovať podľa zákona č. 116/1990 Zb. Vo vzťahu k tomuto postupu súdu I. st. žalobca uvádza, že správnosť právneho názoru žalovaného i súdu I. st. nie je možné vyvodzovať z nevysloveného právneho názoru v uvedenom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a naopak túto možno vyvodzovať len z vysloveného právneho názoru, podľa ktorého jednoznačne výdavky vynaložené nájomcom v posudzovanom prípade neboli nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve, ktorá bola platne uzavretá (a nie v rozpore s ustanoveniami Občianskeho zákonníka), čo v kontexte s ustanovením § 17 ods. 23 ZoDP znamená, že ide o výdavky, ktoré nie sú nepeňažným príjmom prenajímateľa podliehajúcim dani z príjmu. Teda pokiaľ súd I. st. v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že jeho právny názor a ani právny názor žalovaného nie je v rozpore s právnym názorom vysloveným v zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/37/2011 zo dňa 24.05.2012, tak podľa žalobcu je pravdou pravý opak. Napokon pre žalobcu je celkom nezrozumiteľné konštatovanie súdu I. st. v odôvodnení napadnutého rozsudku, že pre správnu interpretáciu ustanovenia § 17 ods. 23 ZoDP si je potrebné uvedomiť jeho základný zmysel, keďže ide o ustanovenie daňového zákona a pri jeho interpretácii nemožno ponechať stranou fiškálny záujem štátu, teda aby si daňové subjekty plnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu a aby svoje daňové povinnosti neobchádzali. Podľa žalobcu v demokratickom štáte je potrebné rovnakou mierou dbať na jednej strane na to, aby daňové subjekty plnili svoje povinnosti (a to nielen odvodové ale všetky) a na druhej strane na to, aby daňové orgány postupovali v daňovom konaní voči daňovým subjektom v súlade s právnymi predpismi a rešpektovali oprávnené nároky daňových subjektov a v rámci toho nezdaňovali také príjmy daňových subjektov, ktoré podľa platných právnych predpisov pri ich správnom výklade daní nepodliehajú. Už z vyššie uvedených skutočností je dostatočne zrejmé, že súd I. st. dospel k zjavne nesprávnemu právnemu záveru o tom, že z ustanovenia § 17 ods. 23 ZoDP vyplýva, že nepeňažným príjmom prenajímateľa podliehajúcim dani z príjmu sú akékoľvek výdavky vynaložené nájomcom na opravy prenajatého hmotného majetku, bez ohľadu na to, či ide o výdavky vynaložené v rámci povinností nájomcu vyplývajúcich z nájomnej zmluvy alebo nad rámec týchto povinností ak ich nájomca zahrnul do svojich daňových výdavkov. Takýto nesprávny výklad právnej normy nemožno podľa žalobcu určiť „odobrit“ tým, že účelom danej právnej normy, ktorá je súčasťou daňového zákona, je záujem štátu, aby si daňové subjekty plnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu a aby svoje daňové povinnosti neobchádzali. Aj ďalšie konštatovanie (i keď len v zátvorke uvedené) súdu I. st. v odôvodnení napadnutého rozsudku, že daňové zákony je potrebné interpretovať tak, aby dávali zmysel z pohľadu daňového a účtovného, nie je pre žalobcu v kontexte tejto veci zrozumiteľné. Podľa žalobcu tak daňové zákony ako aj všetky ostatné právne predpisy je potrebné interpretovať predovšetkým v súlade so znením, obsahom a účelom právnej normy a v jej celkovom kontexte ako aj v jej kontexte s ostatnými platnými právnymi predpismi a zároveň tak, aby bola v konaní zachovaná zákonnosť a ústavnosť. V tomto smere žalobca poukazuje na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už v uvedenom zrušujúcom rozsudku sp. zn. 8Sžf/37/2011 zo dňa 24.05.2012 poukázal aj na ustanovenie § 2 ods. 1 a 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov platnom v danom čase, kde podľa § 2 ods. 1 tohto zákona v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní a podľa § 2 ods. 6 tohto zákona pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Podľa žalobcu súd I. st. pri posudzovaní správnosti postupu a rozhodovania žalovaného ako aj správcu dane pri vydaní preskúmaných rozhodnutí a napokon ani pri vlastnej interpretácii na vec sa vzťahujúcich daňových predpisov na tieto ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. v

znení neskorších predpisov platnom v danom čase vôbec neprihliadol. V nadväznosti na tieto skutočnosti sú potom úvahy súdu I. st. o tom, že interpretácia ustanovenia § 17 ods. 23 ZoDP tak, ako ju súdu predostiera žalobca, by umožňovala praktiky v rozpore s účelom tohto ustanovenia, nielen nesprávne ale aj bezpredmetné. Z týchto všetkých dôvodov žalobca považuje právny názor súdu I. st., na základe ktorého súd I. st. dospel k záveru o potrebe zamietnuť žalobu žalobcu v tejto veci, za celkom nesprávny.

Pokiaľ ide o dôvodnosť podanej žaloby v tejto veci a rozhodujúce skutočnosti, od ktorých žalobca dôvodnosť podanej žaloby odvodzuje, tieto vyplývajú jednak z obsahu samotnej žaloby zo dňa 31.01.2013 a jednak z obsahu vyjadrenia žalobcu k stanovisku žalovaného k žalobe zo dňa 06.03.2013 a žalobca na tieto v tomto smere poukazuje bez toho, aby ich v tomto odvolaní opakoval.

Žalobca len zdôrazňuje, že pre správne posúdenie veci sú rozhodujúce dve ďalej uvedené skutočnosti, ktoré sú nesporne dané.

V prvom rade žalobca poukazuje na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v predchádzajúcom konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu daňových orgánov v tej istej veci (v tom istom daňovom konaní) už konštatoval po posúdení nájomnej zmluvy uzavretej medzi žalobcom ako prenajímateľom a spoločnosťou SULKA, s.r.o. ako nájomcom zo dňa 01.02.2008 v znení jej dodatku č. 1 zo dňa 01.05.2008, že je nesporné, že nájomca sa v zmluve zaviazal na úhradu nákladov spojených s opravami a úpravami stavby na účel doškoloňovacieho strediska a následne na úradu nákladov na opravy a rekonštrukciu nehnuteľnosti, pokiaľ ich vyvolal, z čoho je zrejmé, že v posudzovanom prípade nešlo o také nájomcom vynaložené výdavky, ktoré by boli nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve, keď zmluvné strany si v nájomnej zmluve upravili vzájomné povinnosti inak ako to je obsiahnuté v zákonnej úprave § 664 Občianskeho zákonníka a z tejto dohody je potrebné vychádzať, a preto najvyšší súd zhodne s názorom žalobcu nepovažuje za správny záver žalovaného správneho orgánu, že povinnosť vykonať tieto opravy mal prenajímateľ, neberúc do úvahy zmluvné dojednanie účastníkov nájomného vzťahu. V druhom rade žalobca poukazuje na to, že správca dane i žalovaný ustálili, a to aj na základe odborného posudku znalca z odboru stavebníctvo Ing. Y. C. č. 110/2010 zo dňa 24.06.2010 a vyjadrenia Obce Čičmany, že všetky posudzované vykonané stavebné práce, na vykonanie ktorých vynaložené výdavky nájomcom v rámci jeho povinností vyplývajúcich z nájomnej zmluvy boli zahrnuté do daňových výdavkov nájomcu v roku 2008, majú charakter opravy.

Zo súhrnu týchto dvoch podstatných skutočností, ktoré už neboli v daňovom konaní sporné, podľa žalobcu dostatočne vyplýva, že opravy vykonané v roku 2008 na prenajatej nehnuteľnosti vo vlastníctve žalobcu nájomcom spoločnosťou SULKA, s.r.o. a tomu zodpovedajúce vynaložené výdavky nájomcom na tieto opravy v celkovej výške 3 394 173,07 Sk zahrnuté do daňových výdavkov nájomcu v roku 2008, neboli nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve a nemohli tak s poukazom na ustanovenie § 17 ods. 23 ZoDP predstavovať nepenažný príjem žalobcu ako prenajímateľa a že ak napriek tomu správca dane dovyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2008 zdanením tohto nepenažného príjmu vo výške daňovej povinnosti 22 027,71 € a žalovaný takéto rozhodnutie správcu dane potvrdil, tak je dostatočne preukázané a zrejmé, že postup a rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane boli nesprávne a nezákonné. V nadväznosti na to, ak súd I. st. za takéhoto stavu žalobu žalobcu namietajúcu zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane zamietol, tak aj rozsudok súdu I. st. je podľa žalobcu nesprávny a nezákonný.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhoval odvolaciemu súdu, aby napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Podľa jeho názoru žalobca v odvolaní uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na Krajskom súde v Trenčíne.

Žalovaný sa naďalej pridrižiava svojho stanoviska podaného ku žalobe a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, to znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia

odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

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

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

ZSDP v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku a na potvrdenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o

fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda, či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.). V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.). Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzi a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia. (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že žalovaný rozhodnutím č.: 1100306/1/1310811/2012/5041-r zo dňa 12.12.2012, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní a poplatkov“) potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 9300402/5/2791520/2012/Šrá zo dňa 02.10.2012, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2008 vo výške 22 027,71 €.

Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s vtedy účinným zákonom o správe daní a poplatkov a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z.

Podľa názoru odvolacieho súdu medzi účastníkmi konania v danej veci ostala spornou otázka výkladu ust. § 17 ods. 23 zákona č. 595/2003 Z. z., teda, či a za akých okolností sú výdavky nájomcu na opravy prenajatého rodinného domu nepenažným príjmom prenajímateľa.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky nemohol prihliadnuť na odvolacie námietky žalobcu, ktorými namietal, že prvostupňový súd nezdôvodnil dostatočne svoje rozhodnutie a nevysporiadal sa so všetkými

námietkami žalobcu odôvodnení svojho rozhodnutia. Odvolací súd zhodnotil, že spôsob, akým sa prvostupňový súd vysporiadal s relevantným žalobnými námietkami žalobcu v odôvodnení svojho rozhodnutia je postačujúci a súd prvého stupňa náležite a správne aplikoval príslušné ustanovenia právnych predpisov vzťahujúcich sa na predmetnú vec, zodpovedal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na právne významné námietky žalobcu a realizoval tak jeho ústavné právo na súdnu a inú právnu ochranu zakotvené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, súčasťou ktorého je aj právo účastníka konania, aby v rozhodnutí súdu boli uvedené dostatočné dôvody, na základe ktorých súd rozhodol vo veci a to aj s prihliadnutím na doterajšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v otázke daňových výdavkov a preukazovaniu ich vecnej súvislosti.

Odvolací súd rovnako preskúmajúc formálne a obsahové náležitosti rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu ako aj žalovaného nevzhliadol ich nezákonnosť, keďže správne orgány oboch stupňov svoje rozhodnutia náležite a podrobne odôvodnili, pričom treba zdôrazniť, že žalovaný správny orgán sa vo svojom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, vznesenými v jeho odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, považujúc rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ako aj prvostupňového správneho orgánu za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, vyhodnotiac námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.