

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/5/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013200207
Dátum vydania rozhodnutia:	26.11.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1013200207.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: DH Finance Slovakia, a.s., Seberínho 2, Bratislava, zastúpeného advokátkou Mgr. Katarínou Bugáňovou, Seberínho 2, Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/1183553/2012/5248 zo dňa 16.11.2012 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/28/2013-42 zo dňa 22.08.2013 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/28/2013-42 zo dňa 22. augusta 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 podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/1183553/2012/5248 zo dňa 16.11.2012, ktorým bolo 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 potvrdené rozhodnutie č. 9101401/5/1903711/2012 zo dňa 30.07.2012 o vyrubení rozdielu dane z príjmov podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 5 673,40 € z dôvodu neuznania oprávnenosti odpisov dlhodobého majetku po zistení, že žalobca nevyužíval dlhodobý majetok na zabezpečenie a udržanie príjmov. Po preskúmaní zákonnosti rozhodnutí správnych (daňových) orgánov oboch stupňov krajský súd dospel k záveru, že vydaním rozhodnutí v správnom (daňovom) konaní nedošlo k porušeniu zákona. Krajský súd v odôvodnení rozsudku vyslovil názor, že žalobca ani po výzve správcu dane nepreukázal, že v rozhodnom zdaňovacom období roku 2008 dosiahol príjem z ubytovacích, rokových či skladovacích priestorov. Žalobca v roku 2008 dosahoval príjmy z úrokov, z pôžičiek, predaja majetku a prenájmu dlhodobého majetku - nehnuteľností, nachádzajúcich sa v Starej Turej. Prevažujúcou činnosťou žalobcu bolo v tomto období poskytovanie pôžičiek. Krajský súd konštatoval, že žalobca nepreukázal využívanie dlhodobého hmotného majetku ani na vlastné účely,

nakoľko jeho prevažujúci príjem spočíval v nakladaní s finančnými prostriedkami. Vychádzajúc z uvedeného krajský súd usúdil, že žalobca nesplnil zákonné podmienky ustanovené pre odpisovanie zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby najvyšší súd zrušil rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V odvolaní poukázal na to, že krajský súd sa nevyporiadal s argumentmi žalobcu o neprimerane reštriktívnom výklade pojmu „majetok používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov“ a napádaný rozsudok je založený na nesprávnom posúdení, nakoľko krajský súd (aj príslušné správne orgány) pri rozhodovaní v danej veci aplikoval nepripustne reštriktívny výklad pojmu „majetok používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov“ v zmysle § 22 ods. 1 zákona o dani z príjmov, čím postupoval v rozpore s § 3 ods. 1 daňového poriadku a v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR, čím došlo k reálnemu znemožneniu výkonu práva žalobcu na postupné zahrňovanie odpisov majetku do daňových výdavkov. Namietal, že skutočnosť, že sídlo žalobcu nie je registrované v žiadnej z nehnuteľností nie je pre posúdenie oprávnenosti odpisovania nehnuteľností relevantná a odkazy žalovaného na skutočnosť, že žalobca nemá v predmete podnikania v obchodnom registri zapísanú ako činnosť predaj a prenájom nehnuteľností sú tiež irelevantné, nakoľko predaj nehnuteľností v danom prípade predstavoval príležitostný predaj, na realizáciu ktorého zákon zápis tejto činnosti ako predmetu podnikania v obchodnom registri nevyžaduje. Zopakoval dôvody žaloby, že skutočnosť, že nehnuteľnosti boli použité na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, bola v žalobe dostatočne preukázaná inými skutočnosťami (využívanie nehnuteľností ako rokovacích priestorov, realizácia ohliadok nehnuteľností, smerujúcich k predaju nehnuteľností) a uviedol, že aj žalovaný vo vyjadrení k žalobe uznal, že ohliadky a iné činnosti, uvádzané v žalobe, je možné považovať za činnosť súvisiacu s predajom nehnuteľností (v zdaňovacom období roku 2009, kedy boli predané). Tiež namietal, že krajský súd sa v odôvodnení rozsudku nevyporiadal s otázkou miery zistenia skutkového stavu orgánmi štátnej správy ani s návrhmi na dokazovanie uvedenými v žalobe, čo spôsobuje nepreskúmateľnosť rozsudku.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť. Uviedol, že daňový výdavok je definovaný v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov ako výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka. V zmysle § 19 ods. 3 uvedeného zákona daňovými výdavkami sú odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku. Podľa § 22 ods. 1 sa odpisovaním na účely tohto zákona rozumie postupné zahrňovania odpisov z hmotného majetku a nehmotného majetku do daňových výdavkov, ktorý je účtovaný podľa zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Daňový subjekt nesplnil predpoklady ustanovené pre odpisovanie zákonom o dani z príjmov a to tým, že nehnuteľnosti neboli využívané za účelom zabezpečenia zdaniteľného príjmu, t.j. kúpil nehnuteľnosti, nevyužíval ich pri svojej činnosti až do doby ich predaja. V danom prípade pri uplatnení odpisov pri majetku, ktorý daňový subjekt nepoužíva na dosiahnutie zdaniteľných príjmov, ale ho plánuje po určitej dobe predat', žalovaný zastáva názor, že majetok sa musí vzťahovať k zabezpečeniu zdaniteľných príjmov a vychádza z toho, že ak má daňový subjekt v obchodnom majetku hmotný majetok a nehmotný majetok charakteru, ktorý nesúvisí s jeho predmetom činnosti a tým ani s dosahovaním príjmov, nemôže tento majetok odpisovať. Vyjadrenie daňového subjektu po realizovaných prezentáciách a obhliadkach nehnuteľností, ktoré predchádzali následnému predaju v roku 2009 svedčí o skutočnosti, že daňový subjekt mal majetku nehnuteľnosti určené na predaj, do realizácie predaja hmotného majetku mu neplynuli žiadne príjmy, celá činnosť bola zameraná na zabezpečenie predaja nehnuteľností, t.j. predmetný hmotný majetok nebol používaný na zabezpečenie a dosahovanie príjmov a preto nemôže tento majetok odpisovať. Podľa § 45 ods. 1 písm. c/ a ods. 2 písm. b/ daňového poriadku má daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, právo i povinnosť predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Na výzvu správcu dane zo dňa 11.04.2012 sa daňový subjekt vyjadril, že neprenajímal iný objekt ako Stará Turá. V roku 2008 daňový subjekt dosahoval príjmy z úrokov, pôžičiek, predaja majetku a prenájmu dlhodobého majetku v Starej Turej a z ostatného dlhodobého majetku nedosiahol žiadny príjem. Žalobca pri výkone daňovej kontroly ani v odvolacom konaní dostatočným spôsobom nepreukázal využívanie nehnuteľností ako rokovacích priestorov, skladovacích priestorov, sídla spoločnosti resp. iný spôsob ich využívania a nevyužil možnosť dokladať preukazné dôkazy. Názor vyjadrený žalovaným, že nepreukázané ohliadky a

rokovania o zmluvných podmienkach predaja s cieľom zabezpečiť predaj nehnuteľností možno považovať za činnosť súvisiacu s predajom nehnuteľností v roku 2009 ale nevzťahuje sa k využitiu nehnuteľností v kontrolovanom zdaňovacom období roku 2008 za účelom dosiahnutia zdaniteľného príjmu, vyjadruje skutočnosť, že činnosti, ktorými chcel daňový subjekt zabezpečiť predaj nehnuteľností ako špecifického predávaného majetku ako tovaru, nie je možné považovať za činnosti, ktorými dosahuje zdaniteľný príjem v kontrolovanom období. Žalobca nepreukázal žiadny príjem, ktorý by dosiahol v súvislosti s využívaním nehnuteľnosti v rámci svojich činností.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods.1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP). Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP). Dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/1183553/2012/5248 zo dňa 16.11.2012, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie č. 9101401/5/1903711/2012 zo dňa 30.07.2012 o vyrubení rozdielu dane z príjmov žalobcovi za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 5 673,40 € z dôvodu neuznania oprávnenosti odpisov dlhodobého majetku po zistení, že žalobca nevyužíval dlhodobý majetok na zabezpečenie a udržanie príjmov.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona o správe daní a poplatkov zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

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 fiškálne 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.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2). Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim (§ 29 ods. 4). Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných

evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8). Daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie, príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon (595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov) neustanovuje inak. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok náklad možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone (§ 19 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov). V uvedenej zákonnej úprave daňových výdavkov (nákladov) sú formulované podmienky pre uznanie výdavkov. Bez splnenia zákonných podmienok vynaložené výdavky nemožno uznať ako daňové výdavky, čo v konečnom dôsledku spôsobí, že nedôjde k zníženiu zdaniteľného základu dane, a teda ani k zníženiu dane z príjmov. Uvedené neuznané výdavky posúdili daňové orgány ako výdavky, ktoré nespĺňajú kritériá stanovené daňovými predpismi, ako výdavky, ktoré nie sú výdavkom znižujúcim základ dane. Aj najvyšší súd po prejednaní danej veci dospel k záveru, že žalobca (na ktorom v danom prípade spočívalo dôkazné bremeno) nepreukázal, že ním uplatnené (a daňovými orgánmi neuznané) náklady boli skutočne vynaložené na dosiahnutie zabezpečenie a udržanie príjmov. Možno preto len zopakovať, že daňové orgány neporušili zákon, keď ustálili, že predmetné výdavky vynaložené žalobcom nie sú daňovými výdavkami. Na tomto závere nič nemení skutočnosť, že žalobca pri účtovaní uvedených neuznaných nákladov dodržal stanovené postupy, lebo nie každý výdavok podľa účtovných predpisov je aj daňovým výdavkom. V prípade výdavku, ktorý nespĺňa kritériá stanovené daňovými predpismi alebo v prípade výdavku, ktorý výslovne nie je výdavkom znižujúcim základ dane, nemôžu daňové orgány porušiť zákon, ak takýto výdavok pri určovaní výšky dane nezohľadnia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov ako aj s procesnoprávnymi ustanoveniami daňového poriadku. Ani v odvolacom konaní nebolo možné prisvedčiť opakovaným tvrdeniam žalobcu, na základe ktorých mala byť splnená zákonná podmienka vecnosti. S uvedenými tvrdeniami sa náležite vyporiadal krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku. Na uvedené správne dôvody rozsudku krajského súdu najvyšší súd podľa § 219 ods. 2 OSP odkazuje.

Správny bol preto záver krajského súdu, že vydaním rozhodnutí v správnom (daňovom) konaní nedošlo k porušeniu zákona, pretože žalobca nepreukázal, že v rozhodnom zdaňovacom období roku 2008 dosiahol príjem z ubytovacích, rokovacích či skladovacích priestorov; v roku 2008 žalobca dosahoval príjmy z úrokov, z pôžičiek, predaja majetku a prenájmu dlhodobého majetku - nehnuteľností, nachádzajúcich sa v Starej Turej; prevažujúcou činnosťou žalobcu bolo v tomto období poskytovanie pôžičiek. Krajský súd správne konštatoval, že žalobca nepreukázal využívanie dlhodobého hmotného majetku ani na vlastné účely, nakoľko jeho prevažujúci príjem spočíval v nakladaní s finančnými prostriedkami. Nebola preto aj podľa názoru najvyššieho súdu splnená zákonná podmienka ustanovenia § 22 ods. 1 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého zahrňovanie odpisov z hmotného a nehmotného majetku do daňových výdavkov je možné len vtedy, keď je majetok používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Ani najvyšší súd nezistil v konaní žalovaného správneho orgánu vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z

úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.