

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/5/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201077
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014201077.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a zo sudcov JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: ARMAGEDON, s.r.o., IČO: 44 374 551, Zelená 2, Bratislava, právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou Ecker - Kán & Partners, s.r.o., Nám. Martina Benku 9, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/164792/2014 zo dňa 31.03.2014, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/142/14-129 zo dňa 30. septembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/142/14-129 zo dňa 30. septembra 2015 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na prvostupňovom správnom súde

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“) z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9513401/5/5667839/2013 zo dňa 27.12.2013 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Zároveň podľa § 250k ods. 1 OSP žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

Z pripojených administratívnych spisov daňových orgánov krajský súd konštatoval, že na základe výsledkov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2011, ktoré boli zhrnuté v protokole č. 9513401/5/4831948/2013 zo dňa 31.10.2013, vyrubil správca dane žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 v sume 88.008,- Eur rozhodnutím č. 9513401/5/5667839/2013 zo dňa 27.12.2013. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100308/1/164792/2014 zo dňa 31.03.2014 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd na základe žalobných dôvodov vymedzil súdny prieskum zákonnosti napadnutých daňových rozhodnutí predovšetkým na posúdenie skutočnosti, či daňové orgány vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, keď v zdaňovacom období v roku 2011 neuznali žalobcovi za oprávnené daňové výdavky na dosiahnutie príjmu z nájomného od Geodetického a kartografického ústavu, Bratislava úroky z pôžičiek v sume 463.200,- Eur, ktoré zaplatil za spoločnosť DUCHO, s.r.o. na základe zmluvy o prevzatí dlhu.

S poukazom na ustanovenie § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov krajský súd uviedol, že pre daňovú uznateľnosť výdavku sa vyžaduje, aby bol výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), ďalej aby bol výdavok daňovníkom riadne preukázaný (podmienka preukázateľnosti), výdavok musí byť začítaný v účtovníctve alebo v evidencii daňovníka (podmienka zaevidovania) a nakoniec musí byť výdavok uplatnený v stanovenej výške (podmienka rozsahu).

Pri posudzovaní veci krajský súd bral do úvahy, že vlastníkom nehnuteľnosti - spoločnosť DUCHO, s.r.o. a žalobca sú prepojenými právnickými osobami v osobe spoločníka a konateľa X., ktorý v čase vzniku posudzovaných právnych vzťahov vystupoval za obe spoločnosti. Z podrobne opísaného skutkového stavu veci krajskému súdu vyplynulo, že spoločnosť DUCHO s.r.o. ako vlastníkom predmetnej nehnuteľnosti prenajala dňa 15.12.2008 túto nehnuteľnosť žalobcovi, ktorý ju za v podstate rovnakých zmluvných podmienok prenechal do podnájmu GKÚ s tým, že podnájomca ju bude užívať hlavne na účely zriadenia a prevádzkovania Centrálného a registratúrneho strediska, ako aj na zabezpečenie úloh kapitoly ÚGKK SR a obslužných činností. Z oboch nájomných zmlúv vyplýva, že prenajímateľ mal zabezpečiť rekonštrukciu predmetu nájmu, pričom určenie technických a realizačných podmienok rekonštrukčných prác objektu a ich postupu malo byť predmetom osobitnej dohody. Dôvodom, pre ktorý GKÚ nevstúpil do nájomného vzťahu a priamo s vlastníkom nehnuteľnosti, bola podľa žalobcu kategorická požiadavka GKÚ na uzavretie nájomnej zmluvy výlučne so subjektom, ktorý bude vykonávať svoju podnikateľskú činnosť iba vo forme prenájmania nehnuteľnosti v prospech GKÚ. Žalovaný toto tvrdenie žalobcu v daňovom konaní nespochybňoval a nakoľko ho nepovažoval pre celkové posúdenie veci za podstatné, jeho pravdivosť neoveroval. Krajský súd uviedol, že nemal dôvod považovať uvedenú podmienku GKÚ pre vstup do podnájomného vzťahu so žalobcom za spornú a preto ju pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia vzal do úvahy.

Krajský súd z tvrdení žalobcu podložených obsahom administratívneho spisu vyvodil, že zjavným ekonomickým cieľom vlastníka predmetnej nehnuteľnosti i žalobcu bolo dosiahnuť nájomné za dočasné užívanie nehnuteľnosti jej konečným nájomcom - GKÚ a za účelom dosiahnutia tohto cieľa vlastníkom nehnuteľnosti investoval do jej rekonštrukcie a jej prispôbenia pre potreby užívania zo strany GKÚ. Na zabezpečenie financovania rekonštrukcie uzavrel vlastníkom nehnuteľnosti zmluvy o pôžičkách, požičané finančné prostriedky použil na stavebné a rekonštrukčné práce tak, aby nehnuteľnosť bola spôsobilá na užívanie pre končeneho nájomcu a samozrejme pôžičky sa zaviazal splatiť veriteľom spolu s dohodnutými úrokmi.

V rámci vyššie opísanej zmluvnej schémy teda žalobca ako nájomca platil nájomné za užívanie predmetnej nehnuteľnosti a zároveň inkasoval nájomné v podobnej výške od podnájomcu - GKÚ. Ešte pred kolaudáciou stavby sa dohodol žalobca s vlastníkom stavby na výraznom znížení nájomného s tým, že žalobca zabezpečí reštrukturalizáciu záväzkov vlastníka vzniknutých v súvislosti s rekonštrukciou stavby alebo prevezme jeho záväzky súvisiace s rekonštrukciou. Na základe dohody zo dňa 01.03.2010 uzavretej s vlastníkom stavby a jeho veriteľom žalobca prevzal dlh spoločnosti DUCHO, s.r.o., ktorý mu vznikol v súvislosti s financovaním rekonštrukčných prác a zaviazal sa splatiť veriteľovi záväzky z uvedených pôžičiek v celkovej sume 1.930.000,- Eur s príslušenstvom. Na základe tejto dohody žalobca zaplatil v zdaňovacom období roku 2011 veriteľovi úroky z pôžičiek v sume 463.200,- Eur, ktoré si uplatnil ako daňové výdavky na dosiahnutie príjmu z nájomného od GKÚ.

S prihliadnutím na zjavný ekonomický dôvod vzniku posudzovaných právnych vzťahov krajský súd dospel k názoru, že nájomný vzťah medzi vlastníkom nehnuteľnosti a žalobcom a výdavky žalobcu z neho plynúce nemožno pre daňové účely posudzovať bez súvislosti s príjmami žalobcu z podnájomného vzťahu s GKÚ. Z tohto pohľadu považoval krajský súd za principiálne nesprávny postoj žalovaného,

podľa ktorého podnájomný vzťah medzi žalobcom a GKÚ je samostatným právnym vzťahom, ktorý bol uzatvorený bez zreteľa na to, aké zmluvy uzatvoril žalobca s ďalšími zmluvnými partnermi. Napriek tomu, že splnenie požiadaviek na rekonštrukciu nehnuteľnosti si konečný nájomca mohol z formálno-právnych dôvodov uplatňovať len voči žalobcovi, s ktorým mal uzatvorený podnájomný vzťah, považoval krajský súd s ohľadom na vyššie opísané okolnosti za nesporné, že jediným účelom existencie nájmu medzi vlastníkom nehnuteľnosti a žalobcom bolo prenechanie nehnuteľnosti do užívania podnájomcu - GKÚ a na tento účel boli zo strany vlastníka nehnuteľnosti vynaložené investície na rekonštrukciu stavby. Pokiaľ by bolo ohrozené trvanie nájomného vzťahu medzi vlastníkom nehnuteľnosti a žalobcom (napr. z titulu uplatňovania práv veriteľa z nespĺnených záväzkov vlastníka z pôžičiek na rekonštrukciu stavby), bol by ohrozený aj podnájomný vzťah medzi žalobcom a GKÚ a tým aj udržanie jeho jediného príjmu z platieb nájomného.

Krajský súd považoval za potrebné zdôrazniť, že po dohode žalobcu s vlastníkom nehnuteľnosti o znížení nájomného o cca 500.000,- Eur ročne sa neznižilo nájomné, ktoré platil GKÚ v prospech žalobcu. V posudzovanom zdaňovacom období roku 2011 teda do výdavkov žalobcu okrem sporných úrokov z pôžičiek vstúpilo nájomné pre vlastníka nehnuteľnosti len v sume 60.000,- Eur, pričom príjem nájomného od podnájomcu činil 1.073.842,44 Eur. Krajský súd konštatoval, že ak by žalobca platil vlastníkovi nehnuteľnosti pôvodné neznížené nájomné, vykázal by vyššie výdavky ako pri zohľadnení výdavkov na úrokoch z pôžičiek a tým aj nižšiu daňovú povinnosť. Za podstatnú považoval krajský súd skutočnosť, že zníženie nájomného medzi žalobcom a spoločnosťou DUCHO, s.r.o. bolo dojednané ako protiplnenie za prevzatie dlhov z pôžičiek, pričom toto zníženie má trvať až do konca kalendárneho roka, v ktorom žalobca vysporiada vo vzťahu k veriteľom prenajímateľa všetky záväzky, ktoré vznikli prenajímateľovi a vlastníkovi nehnuteľnosti v súvislosti so stavebnou rekonštrukciou predmetu nájmu. Výšku prevzatých dlhov vlastníka nehnuteľnosti v sume 1.930.000,- Eur s príslušenstvom pritom nemožno považovať za neprimeranú vo vzťahu k príjmom, ktoré žalobca dosahuje z podnájmu predmetnej nehnuteľnosti od GKÚ.

Po zohľadnení všetkých uvedených okolností krajský súd uzavrel, že výdavky žalobcu na úrokoch z pôžičiek v sume 463.200,- Eur, ktoré vynaložil z titulu prevzatia dlhov vlastníka nehnuteľnosti spojených s financovaním rekonštrukcie predmetnej nehnuteľnosti, vecne i časovo súvisia s príjmami z nájomného od GKÚ v posudzovanom zdaňovacom období roku 2011. Preto ich treba považovať za oprávnené výdavky vynaložené na dosiahnutie a udržanie príjmov žalobcu z prenájmu v predmetnom zdaňovacom období.

V tejto súvislosti krajský súd poznamenal, že vo všeobecnosti sú výdavky na rekonštrukciu prenajímanej nehnuteľnosti financované z pôžičiek uplatniteľnými daňovými výdavkami proti príjmu z prenájmu. Pokiaľ si v danom prípade tieto výdavky neuplatňuje v základe z dane príjmov vlastníka nehnuteľnosti, ale žalobca ako nájomca z titulu prevzatia dlhov z pôžičiek, sú z toho plynúce dôsledky pre štátny rozpočet z hľadiska dane z príjmov týchto subjektov principiálne rovnaké.

II.

Odvolaie žalovaného

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že žalobu zamietne a žalobcovi neprizná náhradu trov konania.

Žalovaný namietal predovšetkým nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Uviedol, že aj v prípade, že X. je konateľom a spoločníkom v spoločnosti DUCHO, s.r.o. a spoločníkom a konateľom (skončenie funkcie: 26.11.2014) v spoločnosti ARMAGEDON, s.r.o., obidve tieto spoločnosti sú samostatnými daňovými subjektmi, t.j. nie je možné súhlasiť s názorom krajského súdu, že výdavky u žalobcu je potrebné skúmať v súvislosti so všetkými zmluvami a dohodami ako celok.

Podľa žalovaného správca dane postupoval správne, keď skúmal jednotlivé zmluvy, dohody medzi konkrétnymi daňovými subjektmi a tieto vyhodnocoval v súvislosti s dopadom na základ dane z príjmov

právnickej osoby žalobcu. Správca dane podrobne v odôvodnení svojho rozhodnutia popísal všetky zmluvy a dohody a ďalšie skutočnosti, a to v súvislosti s dopadom na základ dane z príjmov právnickej osoby, t.j. či tento bol v súlade s ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Žalovaný poukázal na zistenie správcu dane, že v prípade zmluvy o nájme uzatvorenej medzi žalobcom a konečným nájomcom Geodetickým a kartografickým ústavom, Bratislava išlo o samostatný nájomný vzťah, ktorý bol uzatvorený bez ohľadu na to, aké zmluvy daňový subjekt uzatvoril s ďalšími zmluvnými partnermi. Požiadavka konečného nájomcu uzatvoriť zmluvný vzťah so spoločnosťou, v ktorej by tento nájomný vzťah bol jediným obchodným prípadom, je len vecou dohody medzi konečným nájomcom a žalobcom. Splnenie požiadaviek na rekonštrukciu uvedenej nehnuteľnosti si konečný nájomca mohol uplatňovať len voči žalobcovi, pretože len s ním mal uzatvorený zmluvný vzťah. Podľa žalovaného nebolo možné tento nájomný vzťah posudzovať zo strany prepojenia právnických osôb. Bolo vecou žalobcu, aké zmluvné podmienky dohodne s vlastníkom nehnuteľnosti, napríklad, že uzavrie zmluvu o prevzatí dlhu a dohodu o zmene nájomného. Čo sa týka úrokov účtovaných do nákladov žalobcu, tieto súvisia so zmluvou o prevzatí dlhu uzatvorenou s vlastníkom nehnuteľnosti, ale nájomná zmluva s konečným nájomcom (Geodetický a kartografický ústav, Bratislava) bola uzatvorená bez ohľadu na to, k akým dohodám došlo medzi žalobcom a vlastníkom budovy.

V nadväznosti na uvedené žalovaný vyslovil názor, že podnájomný vzťah medzi žalobcom a GKÚ bol samostatným právnym vzťahom. V súvislosti s personálnym prepojením vlastníka nehnuteľnosti a žalobcu v osobe X., jeho vystupovanie za obe obchodné spoločnosti žalovaný vyhodnotil skôr ako účelové, pretože v prípade žalobcu došlo k zníženiu základu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 o sumu 463.200,- Eur a skutočnosť, že X. bol konateľom a spoločníkom v oboch spoločnostiach, t.j. mal vedomosť o hospodárení oboch spoločností, tomuto záveru aj nasvedčuje.

Žalovaný vyjadril nesúhlas s názorom krajského súdu, že výšku prevzatých dlhov vlastníka nehnuteľnosti v sume 1.930.000,- Eur s príslušenstvom nemožno považovať za neprimeranú vo vzťahu k príjmom, ktoré žalobca dosahuje z podnájmu predmetnej nehnuteľnosti od GKÚ, pretože správca dane pri daňovej kontrole zisťuje oprávnenosť uplatnenia nákladov v základe dane z príjmov, a nie primeranosť k príjmom. Žalovaný dôvodil, že ak by správca dane a žalovaný prijali takýto záver, tak potom by správca dane pri daňovej kontrole nevykonával rozsiahle šetrenie a nebral by do úvahy každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Ani citovaný zákon o dani z príjmov pri posudzovaní nákladov (výdavkov) nepozná pojem primeranosti nákladov k výnosom, ale náklady (výdavky) sú preukázateľné alebo nie a to podľa § 2 písm. i) citovaného zákona. Podľa tohto ustanovenia daňovým výdavkom (nákladom) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov sa rozumie výdavok (náklad) preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka. To podľa žalovaného znamená, že pre zistenie základu dane sa odpočítavajú výdavky (náklady) vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške stanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Výdavky musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania.

S poukazom na ustanovenie § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov žalovaný uviedol, že daňovými výdavkami (nákladmi) nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky daňovník účtoval. Zdôraznil, že citovaný zákon nerozlišuje daňové výdavky na také, ktoré vedú k priamemu dosiahnutiu výnosov a také, ktoré k priamemu dosiahnutiu výnosov nevedú, ale tak ako je to uvedené v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, daňový výdavok je definovaný ako výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka, ak tento zákon neustanovuje inak.

Žalovaný mal za to, že bolo vecou dohody medzi žalobcom a vlastníkom nehnuteľnosti, akým spôsobom si dohodnú výšku nájomného. Čo sa týka dosiahnutia výnosov z nájmu, tieto boli dosiahnuté na základe zmluvy o nájme zo dňa 17.12.2008 s konečným nájomcom Geodetickým a kartografickým ústavom, Bratislava, t.j. predmetné úroky v sume 463.200,- Eur, ktoré vznikli v súvislosti s prevzatím dlhu na

základe Zmluvy o prevzatí dlhu zo dňa 01.03.2010 (zmluvné strany: SAINTEMP INVESTMENT LIMITED, Londýn - veriteľ, ARMAGEDON, s.r.o. - nový dlžník a DUCHO, s.r.o. - pôvodný dlžník), nebolo možné uznať v základe dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011.

V danom prípade žalobca nepreukázal súvislosť zúčtovaných úrokov z pôžičiek s jeho zdaniteľným príjmom, ktorým je príjem z nájomného. Preukázateľným výdavkom k uvedenému príjmu je nájomné platené prenajímateľovi (DUCHO, s.r.o.).

Žalovaný uviedol, že zníženie nájomného v súvislosti s prevzatím dlhu neznamená, že úrok vyplývajúci z prevzatia dlhu, je daňovým výdavkom. V Dohode o zmene nájomného zo dňa 08.02.2010 v súvislosti s prevzatím dlhu síce bolo dohodnuté, že ak žalobca prevezme dlh, nájomné bude znížené, a to až do 31.12. kalendárneho roka, v ktorom nájomca vysporiada vo vzťahu k veriteľom prenajímateľa všetky záväzky vzniknuté prenajímateľovi v súvislosti so stavebnou rekonštrukciou predmetu nájmu (bod 2.3 Dohody o zmene nájomného). Podľa názoru žalovaného takto znížené nájomné však len znížilo náklady žalobcu, ale nemalo žiadny vplyv na jeho príjmy vyplývajúce zo zmluvy o nájme uzatvorenej s nájomcom Geodetický a kartografický ústav, Bratislava s účinnosťou od 17.12.2008. Žalovaný poukázal na to, že podľa obsahu Dohody o zmene nájomného zo dňa 08.02.2010, prevzatie záväzkov (dlhu) nebolo podmienené pokračovaním v prenájme, prevzatím záväzku bolo podmienené len znížením nájomného. Na základe vyššie uvedených skutočností, žalovaný navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že NS SR žalobu zamietne.

III.

Vyjadrenie žalobcu

Žalobca vo vyjadrení k podanému odvolaniu navrhol, odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny v celom rozsahu potvrdil a žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania.

Žalobca zopakoval, že boli splnené všetky zákonné predpoklady na uznanie sporných nákladov ako odpočítateľných zo základu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie. Dôvodil, že DUCHO, s.r.o., ako vlastník nehnuteľností, nemohol byť v priamom zmluvnom nájomnom vzťahu s GKÚ, ako nájomcom, z dôvodu, že GKÚ z titulu účelu nájmu (zriadenia a prevádzkovania Centrálného registratúrneho strediska, ako aj na zabezpečovanie úloh kapitoly ÚGKK SR a obslužných činností) požadoval, aby zmluvnou stranou ako prenajímateľ bol subjekt, ktorý bude uskutočňovať svoju podnikateľskú činnosť jedine a výlučne iba vo forme prenájmu nehnuteľností v prospech GKÚ, ako jediného zmluvného partnera, na základe čoho došlo k dohode medzi DUCHO, s.r.o. a žalobcom o tom, že žalobca bude oprávnený prenajímať nehnuteľnosti v prospech GKÚ.

Práve z dôvodu naplnenia zmluvnej podmienky prevzatia dlhu z pôžičiek zo Zmluvy o pôžičke 1-3 zo strany žalobcu v zmysle Dohody o zmene nájomného vzťahu došlo k zníženiu nájomného z nájomnej zmluvy z pôvodnej sumy 556.966,12 Eur ročne na sumu 60.000,- Eur ročne, kedy rozdiel v nájomnom pre DUCHO, s.r.o. (zníženie príjmu) v sume 496.966,12 Eur predstavovalo náhradu oproti zvýšeným výdavkom žalobcu (na platenie istiny a úrokov záväzkov z pôžičiek). V prípade, ak by k dohode o znížení nájomného nedošlo, bolo by nájomné v zmysle Nájomnej zmluvy platené v prospech DUCHO, s.r.o. zo strany žalobcu v sume vyššej o 496.966,12 Eur, ktorá presahuje výšku zaplatených úrokov zo strany žalobcu za zdaňovacie obdobie 2011 o 33.966,- Eur, na základe čoho by bol základ dane pre daň z príjmov žalobcu za rok 2011 nižší oproti existujúcemu stavu, čo by znamenalo reálne nižší príjem do štátneho rozpočtu na dani z príjmov v prípade žalobcu.

Platené úroky z pôžičiek boli uvádzané ako daňové výdavky iba na strane žalobcu, a nie aj na strane DUCHO, s.r.o.

Žalobca uviedol, že výšku prevzatého dlhu zo Zmlúv o pôžičke 1-3 nemožno považovať za neprimeranú vo vzťahu k výške príjmov žalobcu, dosahovaných prenájmom nehnuteľností voči GKÚ. Výdavky na rekonštrukciu nehnuteľností financované z pôžičiek zo Zmluvy o pôžičke 1-3 sú uplatniteľnými daňovými výdavkami oproti príjmom z prenájmu nehnuteľností a nakoľko si tieto výdavky neuplatňujú

vlastník nehnuteľností DUCHO, s.r.o., ale žalobca, ako oprávnený prenajímať nehnuteľnosti GKÚ, a ktorý prevzal dlh DUCHO, s.r.o. zo Zmlúv o pôžičke 1-3, ide o principiálne rovnaké daňové dôsledky z hľadiska dane z príjmov pre štátny rozpočet:

Žalobca zotrval na názore, že ním vynaložené výdavky na zaplatenie úrokov z pôžičiek v sume 463.200,- Eur vecne a časovo súvisia s príjmami z prenájmu nehnuteľností v prospech GKÚ v posudzovanom zdaňovacom období 201, a teda tieto sú oprávnenými výdavkami žalobcu vynaloženými na dosiahnutie a udržanie jeho príjmov z prenájmu v predmetnom zdaňovacom období.

IV.

Konanie pred odvolacím súdom

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok).

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), keď deň verejného 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 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

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).

Podľa § 250i ods. 1 OSP 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.

Odvolací súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že Daňový úrad Žilina vykonal u daňového subjektu ARMAGEDON s.r.o. Liptovský Mikuláš (žalobcu) daňovú kontrolu. S kontrolovaným subjektom bolo dňa 20.09.2013 uskutočnené ústne pojednávanie z ktorého bola spísaná zápisnica č. 9513401/5/4301235/2013. Žalobca sa písomne vyjadril ku kontrolným zisteniam uvedeným v zápisnici o ústnom pojednávaní, po posúdení uvedených skutočností uvedených kontrolovaným daňovým subjektom vo vyjadrení ku kontrolným zisteniam zo dňa 04.10.2013. Správca dane dospel k záveru, že sa nejedná o také skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na posúdenie oprávnenosti uznania predmetných úrokov a daňových výdavkov.

O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 9513401/5/4831948/2013 zo dňa 31.10.2013. K tomuto žalobca doručil dňa 29.11.2013 svoje vyjadrenie a následne dňa 16.12.2013 boli pripomienky uvedené v tomto vyjadrení prerokované za účasti žalobcu.

Z obsahu administratívneho spisu mal odvolací súd ďalej za preukázané, že dňa 15.12.2008 uzavrel žalobca ako nájomca so spoločnosťou DUCHO s.r.o. ako prenajímateľom nájomnú zmluvu, ktorej predmetom bolo prenechanie stavby súpisné č. XXXX . na pozemku parc. č. XXXXX/XX o výmere 2 665 m² a na pozemku parc. č. XXXX/XX o výmere 3 352 m² v k. ú. P. A. do dočasného užívania žalobcu za dohodnuté nájomné. Zmluvou o nájme zo dňa 17.12.2008 žalobca prenajal tú istú nehnuteľnosť Geografickému a kartografickému ústavu (ďalej len „GKÚ“) ako podnájomcovi a dojednal s ním zároveň uskutočnenie stavebných a rekonštrukčných úprav na nehnuteľnosti podľa dojednaného rozsahu a časového harmonogramu. GKÚ podľa tvrdení žalobcu podmieňoval uzavretie nájomnej zmluvy na nehnuteľnosť iba so subjektom, ktorý bude vykonávať svoju podnikateľskú činnosť jedine a

výlučne iba vo forme prenájmu nehnuteľnosti v jeho prospech. Nakoľko spoločnosť DUCHO s.r.o. ako vlastník nehnuteľnosti uvedenú požiadavku nespĺňala, uzavrela nájomnú zmluvu so žalobcom, ktorý nehnuteľnosť ďalej prenajal GKÚ.

Spoločnosť DUCHO s.r.o. nebola schopná uskutočniť podnájomcom požadované stavebné úpravy z vlastných prostriedkov, a preto uzavrela zmluvy o pôžičke s viacerými subjektmi z ktorých sa na základe postúpení pohľadávok stala jediným veriteľom spoločnosť SAINTEMP INVESTMENT LIMITED.

Dňa 08.02.2010 uzavrel žalobca so spoločnosťou DUCHO s.r.o. dohodu o zemne nájomného vo vzťahu k prevzatiu dlhu (pristúpeniu dlhu) prenajímateľa alebo reštrukturalizácii dlhov prenajímateľa v zmysle ktorej došlo k zníženiu nájomného na sumu 5.925,11 Eur vrátane DPH mesačne za celú stavbu od 01.01.2009 a vo výške 50.000,- Eur bez DPH ročne za zrekonštruovanú a odovzdanú budovu podľa špecifikácie odsúhlasenej žalobcom. Zo spisu ďalej vyplýva, že predmetná zmluva bola uzatvorená s rozvazovacou podmienkou, ak by žalobca do 31.12.2010 nezabezpečil reštrukturalizáciu záväzkov DUCHO s.r.o. vzniknutých v súvislosti s rekonštrukciou predmetnej budovy alebo neprevzal jej záväzky, či nepristúpil by k jej záväzkom súvisiacich s rekonštrukciou, ktoré uhradí alebo bude dohodnutým spôsobom uhrádzať.

Následne sa zmluvné strany dohodli na prevzatí záväzkov DUCHO s.r.o. zo zmlúv o pôžičkách, uzavretím zmluvy o prevzatí dlhu zo dňa 01.03.2010 medzi veriteľom SAINTEMP INVESTMENT LIMITED, DUCHO s.r.o. ako pôvodným dlžníkom a žalobcom ako novým dlžníkom, na základe ktorej žalobca prevzal v celom rozsahu záväzky DUCHO s.r.o. zo zmlúv o pôžičkách v sume 1.930.000,- Eur s príslušenstvom. Na základe zmluvy o prevzatí dlhu začal žalobca voči veriteľovi plniť úroky.

V roku 2013 uskutočnil správca dane u žalobcu daňovú kontrolu na daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2011 a dňa 27.12.2013 vydal rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 88.008,- Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2011.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie o ktorom bolo rozhodnuté rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 1100308/1/164792/2014 zo dňa 31.03.2014 tak, že vyššie citované prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu v Žiline bolo potvrdené.

V odôvodnení tohto rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca mal v roku 2011 na základe zmluvy o nájme s nájomcom GKÚ Bratislava v znení jej dodatkov zaúčtované vo výnosoch 1.073.842,44 Eur, v nákladoch mal zaúčtované nájomné v sume 60.000,- Eur vrátane DPH v zmysle zmluvy o nájme s prenajímateľom DUCHO s.r.o. zo dňa 15.12.2008. V nákladoch mal ďalej zaúčtované úroky vo výške 463.200,- Eur na základe zmluvy o prevzatí dlhu zo dňa 01.03.2010.

Kontrolovaný daňový subjekt teda prevzal na základe zmlúv o pôžičkách pohľadávky veriteľa voči pôvodnému dlžníkovi vo výške istiny a súvisiaceho príslušenstva, ktoré vznikli na základe zmlúv o pôžičkách, z ktorých žalobca splácal najprv len úroky.

Predmetom preverovania v rámci daňovej kontroly správcom dane bola teda opodstatnenosť uplatnených úrokov vo výške 463.200,- Eur v daňových výdavkoch.

V tomto prípade žalobca nepreukázal súvislosť zúčtovaných úrokov z pôžičiek z jeho zdaniteľným príjmom, ktorým je príjem z nájomného. Preukázateľným výdavkom k uvedenému príjmu je nájomné platené prenajímateľovi spoločnosti DUCHO s.r.o. Žalovaný konštatoval skutočnosť, že hoci bolo znížené nájomné v súvislosti s prevzatím dlhu, neznamená to, že úrok ktorý vyplýva z prevzatia dlhu je daňovým výdavkom. V dohode o zmene nájomného zo dňa 08.02.2010 v súvislosti s prevzatím dlhu bolo síce dohodnuté, že kontrolovaný daňový subjekt prevezme dlh, nájomné bude znížené do 31.12. kalendárneho roka, v ktorom nájomca vypořiadal vo vzťahu k veriteľom prenajímateľa všetky záväzky, ktoré vznikli prenajímateľovi v súvislosti so stavebnou rekonštrukciou predmetu nájmu. Toto zníženie

nájomného podľa žalovaného však len znížilo náklady kontrolovaného daňového subjektu, ale nemalo žiadny vplyv na jeho príjmy vyplývajúce zo zmluvy o nájme, uzatvorenej s nájomcom GKÚ.

Správca dane teda nespochybnil skutočnosti týkajúce sa účtovania nákladov a výnosov v účtovníctve daňového subjektu, ale daňovou kontrolou zisťoval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, a to konkrétne či uplatnenie úrokov uhradených na základe zmluvy o prevzatí dlhu je v súlade s ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z.

Správca dane v prípade zmluvy o nájme uzatvorenej medzi kontrolovaným daňovým subjektom a konečným nájomcom GKÚ konštatoval, že ide o samostatný nájomný vzťah, ktorý bol uzatvorený bez ohľadu na to, aké zmluvy daňový subjekt uzatvoril s ďalšími zmluvnými partnermi. Požiadavku konečného nájomcu uzatvoriť zmluvný vzťah so spoločnosťou, v ktorej by tento nájomný vzťah bol jediným obchodným prípadom, je len vecou dohody medzi konečným nájomcom a kontrolovaným daňovým subjektom.

Čo sa týka úrokov účtovaných do nákladov kontrolovaného daňového subjektu žalovaný je názoru, že tieto súvisia so zmluvou o prevzatí dlhu, uzatvorenou s vlastníkom nehnuteľnosti a nájomná zmluva s konečným nájomcom, teda GKÚ bola uzatvorená bez ohľadu na to, k akým dohodám došlo medzi kontrolovaným daňovým subjektom a vlastníkom budovy.

Konečný nájomca uzatvoril teda so žalobcom nájomnú zmluvu na základe ktorej bolo nájomné účtované do výnosov kontrolovaného daňového subjektu bez toho, aby výšku zmluvne dohodnutého nájomného podmieňoval ďalšími dohodami. Preto námietky týkajúce sa predmetných úrokov vo výške 463.200,- Eur ako daňových nákladov z pohľadu preukázateľnosti vynaloženia a zúčtovania v účtovníctve daňového subjektu v súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím daňových výnosov považoval žalovaný za neopodstatnené.

Správca dane skúmal opodstatnenosť uplatnenia zaúčtovaných nákladov v základe dane z príjmov právnickej osoby. Nie každý zaúčtovaný náklad je zároveň aj daňovým základom podľa zákona č. 595/2003 Z. z.

Pre zistenie základu dane sa odpočítavajú výdavky (náklady) vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške stanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Výdavky musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania.

Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky účtoval. Tento zákon nerozlišuje daňové výdavky na také, ktoré vedú k priamemu dosiahnutiu výnosov a na také, ktoré k nepriamemu dosiahnutiu výnosov nevedú, ale v zmysle ustanovenia § 2 písm. i/ citovaného zákona daňový výdavok je definovaný ako výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľných daňovníkom zaúčtovaných v účtovníctve.

Žalovaný zdôraznil, že je vecou dohody medzi kontrolovaným daňovým subjektom a vlastníkom nehnuteľnosti, akým spôsobom si dohodnú výšku nájomného. Čo sa týka dosiahnutia výnosov z nájmu, tieto boli dosiahnuté na základe zmluvy o nájme zo dňa 17.12.2008 s konečným nájomcom GKÚ, t.j. predmetné úroky v sume 463.200,- Eur, ktoré vznikli v súvislosti s prevzatím dlhu na základe zmluvy o prevzatí dlhu zo dňa 01.03.2010, podľa žalovaného nie je možné uznať v základe dane z príjmov právnickej osoby za predmetné zdaňovacie obdobie.

V.

Právne predpisy, právne názory odvolacieho súdu

Podľa ustanovenia § 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

vynaložených daňovníkom zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., daňový poriadok v znení účinnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Najvyšší súd SR po preskúmaní veci v rozsahu žalobných aj odvolacích dôvodov dospel k záveru, že správca dane ako aj žalovaný v danom prípade postupovali v intenciách vyššie citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážili dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia v daňovom konaní, zabezpečili dostatočnú súčinnosť daňovým subjektom (žalobcom) a vo veci rozhodli vecne a právne správne.

Účelom daňového konania je zistenie či daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe dani 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 a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Z predloženého administratívneho spisu pre odvolací súd vyplynulo, že daňové orgány oboch stupňov sa vecou náležite zaoberali vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu vyplýva, že nie je možné súhlasiť s tvrdeniami žalobcu uvedenými v žalobe.

Z obsahu administratívneho spisu mal odvolací súd dostatočne za preukázané, že žalobca mal ako nájomca uzatvorenú zmluvu o prenájme s prenajímateľom (spoločnosť DUCHO s.r.o. od 15.12.2008).

Predmetom tohto nájmu je budova a pozemok v P. A., ktorá je majetkom spoločnosť DUCHO s.r.o. Dohodnutá cena nájmu bola 5.925,11 Eur mesačne vrátane DPH s platnosťou od 01.01.2009 do doby odovzdania prvého zrekonštruovaného podlažia nájomcovi a 63,50 Eur za m² zrekonštruovaného a odovzdaného objektu.

Podľa čl. 5 bodu 5.1.1 nájomné bolo stanovené vo výške 178.500,- Sk (5.925,11 Eur vrátane DPH mesačne) od 01.01.2009 za celý objekt a podľa bodu 5.1.2 vo výške 1.913,- Sk (63,50 Eur) za m² bez DPH zrekonštruovaného a odovzdaného objektu podľa špecifikácie odsúhlasenej nájomcom.

Medzi prenajímateľom DUCHO s.r.o. a nájomcom ARMAGEDON s.r.o. bola uzatvorená dohoda o zmene nájomného vo vzťahu k prevzatiu dlhu prenajímateľa alebo reštrukturalizácii dlhov prenajímateľa zo dňa 08.02.2010, v ktorej bol upravený čl. 1 bod 5.1.2 dohody o zmene nájomného tak, že tento bol upravený a nájomné bolo zmenené na 50.000,- Eur bez DPH ročne zrekonštruovaného a odovzdaného objektu.

Následne žalobca ako prenajímateľ uzatvoril zmluvu o nájme s nájomcom GKÚ Bratislava s účinnosťou od 17.12.2008.

K tejto zmluve boli uzatvorené spolu tri dodatky, ktorými sa upravovala cena nájomného.

Na základe týchto skutočností žalobca v roku 2011 zaúčtoval vo výnosoch 1.073.842,44 Eur. V nákladoch zaúčtoval nájomné vo výške 60.000,- Eur vrátane DPH v zmysle vyššie uvedenej zmluvy o nájme.

Prevzatím dlhu žalobca nastúpil ako nový dlžník namiesto pôvodného dlžníka a zaviazal sa splatiť jeho záväzok. V zmysle dohody o prevzati dlhu sú pohľadávky definované ako pohľadávky veriteľa voči pôvodnému dlžníkovi vo výške istiny a súvisiaceho príslušenstva, ktoré vznikli na základe zmluvy o pôžičke.

Z uvedeného vyplýva, že žalobca prevzal dlh vrátane príslušenstva (úrokov), tj. bolo dohodnuté, že splatí za pôvodného dlžníka istinu vrátane úrokov dohodnutých pôvodne v zmluvách o pôžičkách. Žalobca však splácal len úroky, pričom samotné záväzky z prevzatého dlhu vo výške istiny nesplácal.

Predmetom overovania v rámci daňovej kontroly správcom dane bola opodstatnenosť uplatnených úrokov vo výške 463.200,- Eur v daňových výdavkoch.

Odvolačný súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu konštatoval, že postup žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu bol v súlade so zákonom.

V danom prípade je podľa názoru odvolacieho súdu potrebné vychádzať z vyššie citovaného ustanovenia § 2 písm. i/ v spojení s § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. a je potrebné konštatovať, že žalobca nepreukázal súvislosť účtovaných úrokov z pôžičiek s jeho zdaniteľným príjmom, ktorým je príjem z nájomného. Podľa názoru odvolacieho súdu, skutočnosť, že bolo znížené nájomné v súvislosti s prevzatím dlhu neznamená, že úrok, ktorý vyplýva z prevzatia dlhu je daňovým výdavkom. V dohode o zmene nájomného zo dňa 08.02.2010 v súvislosti s prevzatím dlhu bolo síce dohodnuté, že ak žalobca prevezme dlh, nájomné bude znížené a to až do 31.12. kalendárneho roka v ktorom nájomca vysporiadal vo vzťahu k veriteľom prenajímateľa všetky záväzky, ktoré vznikli prenajímateľovi v súvislosti so stavebnou rekonštrukciou predmetu nájmu. Toto zníženie však znížilo len náklady žalobcu, ale nemalo žiadny vplyv na jeho príjmy vyplývajúce zo zmluvy o nájme uzatvorenej s nájomcom GKÚ.

Odvolačný súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že podnájomný vzťah medzi žalobcom a GKÚ je samostatným právnym vzťahom.

Podľa ustanovenia § 220 OSP odvolací súd rozhodnutie súdu prvého stupňa zmení, ak nie sú splnené podmienky na jeho potvrdenie (§ 219) ani na jeho zrušenie (§ 221 ods. 1).

V danom prípade odvolací súd konštatoval, že žalobca nijako nepreukázal súvislosť zúčtovaných úrokov z pôžičiek s jeho zdaniteľným príjmom, ktorý je príjem z nájomného. Preukázateľným výdavkom uvedeného príjmu je len nájomné platené prenajímateľovi, teda spoločnosti DUCHO s.r.o.

Skutočnosť, že bolo znížené nájomné v súvislosti s prevzatím dlhu neznamená, že úrok, ktorý vyplýva z prevzatia dlhu je daňovým výdavkom.

S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd SR dospel k záveru, že žalované správne orgány vo veci postupovali správne a zákonne a preto podľa ustanovenia § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 220 OSP napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/142/14-129 zo dňa 30.09.2015 zmenil tak, že žalobu zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 2 v spojení s § 142 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 OSP a rozhodol tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Odvolací súd preto s ohľadom na podanie odvolania vo veci postupoval v odvolacom konaní podľa doterajších predpisov, tj. podľa Občianskeho súdneho poriadku.

Poučenie:

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