



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **F. J.**, bytom **Z.**, zastúpený advokátom: *JUDr. J. P., R.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/11970-67208/2008/991857-r zo dňa 13.08.2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/130/2008-61 zo dňa 12.05.2009, takto

r o z h o d o l:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/130/2008-61 zo dňa 12. mája 2009 **p o t v r d z u j e.**

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

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/11970-67208/2008/991857-r zo dňa 13.08.2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie – dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dolný Kubín č. 657/230/15694/08/Kri zo dňa 13.05.2008, ktorým správca dane Daňový úrad Dolný Kubín podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2005 v sume 15 581,-- Sk, keď sa stotožnil so správcom

dane o správe v tom, že daňovník porušil ustanovenie § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, pretože si uplatnil ako daňové výdavky tie náklady, ktoré boli vynaložené na dosiahnutie zabezpečenie a udržanie príjmov aj iného daňového subjektu, a to jeho manželky A. J., a preto výdavky nesúviseli v plnom rozsahu s jeho zdaniteľnými príjmami.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že manželka žalobcu A. J., ako samostatný daňový subjekt sa v mesiacoch január a február 2005 podieľala na prevádzkovaní penziónu A., ktorú skutočnosť mal správca dane preukázanú aj zmluvou o výpožičke ubytovacích priestorov uzatvorenou dňa 05.01.2004 medzi požičiavateľom ubytovacích miestností F. J. a vypožičiavateľkou A. J. V rámci miestneho zisťovania bolo preukázané, že A. J. vystavila v období od 01.01.2005 do 15.02.2005 faktúry za ubytovanie v penzióne A.. Správca dane zistil, že príjmy za poskytovanie ubytovania v penzióne A. za obdobie január a február 2005 dosiahli samostatne jednak žalobca ako daňový subjekt a jednak jeho manželka A. J. Vzhľadom na uvedené nebol potom právny dôvod k tomu, aby žalobca ako daňový subjekt si uplatnil daňové výdavky i tie, ktoré boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov iného daňového subjektu, a to jeho manželky A. J. Tieto výdavky preto nesúvisia v plnom rozsahu s jeho zdaniteľnými príjmami. Z hľadiska daňového práva nie je rozhodujúce, či sa žalobca ako daňový subjekt dosiahnutý príjem delil alebo nedelil so svojou manželkou A. J., avšak rozhodujúce je v danom prípade z hľadiska ustanovenia § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov, že daňový subjekt si uplatňoval ako daňové výdavky i výdavky, ktoré v plnom rozsahu nesúviseli s jeho zdaniteľným príjmom. Takže nie je sporné, že A. J. sa na úhrade výdavkov na prevádzku penziónu A. v kontrolovanom období, teda za obdobie január a február 2005 nepodieľala.

Podľa § 10 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci, alebo so spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie zabezpečenie a udržanie sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený, alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel.

V danom prípade pokiaľ žalobca poukazoval na to, že nemal s A. J. uzavretú zmluvu o združení a ani inú obdobnú zmluvu a že preto nemohli správne orgány vychádzať pri výpočte príjmov a výdavkov žalobcu z ustanovenia § 10 zákona č. 595/2003 Z.z., tak s týmto tvrdením žalobcu sa krajský súd v danom prípade nemohol stotožniť. Je síce pravdou, že konkrétne ustanovenie v zákone o dani z príjmov neupravuje danú problematiku, avšak podľa názoru krajského súdu samotná táto skutočnosť, ako i skutočnosť, že žalobca nemal so svojou manželkou A. uzavretú žiadnu zmluvu o združení a ani inú zmluvu, neznamená potom, že by na daný prípad nebolo možné analogicky aplikovať ustanovenie § 10 zákona č. 595/2003 Z.z., pretože zo žiadneho ustanovenia zákona o dani z príjmov nevyplýva, že by z hľadiska teórie práva nemohlo byť na daný prípad aplikovateľné to ustanovenie, ktoré svojim najbližšie upravuje príslušné daňovo právne vzťahy.

Z listinných dôkazov nachádzajúcich sa v správnom spise je zrejmé, že predmetná nehnuteľnosť penzión A. je v spoluvlastníctve a spoluvlastníkmi sú i žalobca ako i jeho manželka A. To znamená, že pokiaľ žalobca s manželkou A. nemali uzavretú príslušnú zmluvu, kde by bolo uvedené, že daňové výdavky je možné zahrnúť do základu dane jednotlivých daňovníkov i iným spôsobom ako to upravuje § 10 zákona č. 595/2003 Z.z., tak znamená to, že žalobca si nemohol uplatniť daňové výdavky, ktoré by prislúchali jeho manželke A. J. Správne potom postupoval podľa názoru krajského súdu správca dane, keď o túto príslušnú časť výdavkov navýšil žalobcovi základ dane.

Vzhľadom na uvedené sa krajský súd stotožnil s názorom správcu dane ako i žalovaného v tom, že žalobca si potom skutočne (i z hľadiska ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z.) mohol uplatniť výdavky súvisiace s prevádzkou penziónu A. ovplyvňujúce základ jeho dane v pomernej časti jeho príjmov celkovým príjmom dosiahnutým s prevádzky penziónu. Správca dane vypočítal a zistil celkovú sumu faktúr vystavených obidvoma subjektmi za ubytovanie v penzióne A. za obdobie január a február 2005, ďalej zistil podiel sumy faktúr vystavených žalobcom F. J. v celkovej sume faktúr vystavených obidvoma subjektmi a následne vo výške tohto podielu určil žalobcovi i sumu daňových výdavkov. Postup správcu dane pri výpočte výšky výdavkov u žalobcu bol správny a túto skutočnosť nemôže ovplyvniť ani tvrdenie žalobcu na pojednávaní dňa 14.04.20089 pred krajským súdom v tom zmysle, že všetky výdavky boli poňaté do účtovníctva daňového subjektu F. J. s ohľadom na ustanovenie § 4 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z.z., v zmysle ktorého si môžu manželia urobiť inú dohodu ako je rovnaký podiel príjmov a výdavkov. Pokiaľ žalobca zaslal krajskému súdu po pojednávaní na krajskom súde dňa 14.04.2009 listinu a to „dohodu medzi manželmi zo dňa 01.01.2005 uzavretú v zmysle § 4 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, nemohol na tento listinný dôkaz už krajský súd prihliadnuť, pretože takýto dôkaz v priebehu konania pred správcou dane ani odvolacím Daňovým riaditeľstvom SR neexistoval a súd vychádzal zo skutkového stavu zisteného daňovými orgánmi.

Krajský súd v odôvodnení ďalej uviedol, že správca dane vyrubil rozdiel dane i z dôvodu, že daňový subjekt porušil § 6 ods. 5 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov a to z toho dôvodu, že do zdaniteľného príjmu nezahrnul aj príjem z predaja podielu rozostavanej stavby penziónu A. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť kúpnej zmluvy a prípadných ďalších zmlúv, ktoré žalobca s manželkou uzavrel s Ing. Igorom Belákom, tak na tieto tvrdenia krajský súd nemohol v preskúmvacom konaní prihliadať, pretože išlo o námietky občiansko-právneho charakteru, ktorými zaoberať sa nemá právomoc správny súd. Správca dane i žalovaný postupovali v slade so zákonom, keď navýšili žalobcovi jeho príjem z podnikania v zmysle § 6 ods. 5 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. o 30 000,-- Sk ako príjem z predaja podielu $\frac{3}{4}$ rozostavanej stavby penziónu A.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na nové konanie a rozhodnutie. Uviedol, že so závermi súdu sa nemôže stotožniť. Poukazuje na skutočnosť, že sú v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého štátne orgány

môžu konať iba na základe ústavy v jej medziach, v rozsahu a spôsobom ktorý ustanoví zákon. Keďže daňovoprávne vzťahy sú upravené normami verejného práva, žalobca má za to, že postup per analogiam, ktorý súd použil nie je vo sfére verejného práva prípustný a ak štátny orgán (žalovaný) takto konal, konal nad rámec zákonných oprávnení, a teda jeho rozhodnutie je nezákonné. Súd na jednej strane neuznal existenciu dohody medzi žalobcom a jeho manželkou A. o spôsobe rozdelenia príjmov a výdavkov a vychádzal z predpokladu, že medzi manželmi žiadna dohoda neexistovala, na druhej strane však na daný vzťah aplikoval ustanovenie § 10 zákona č. 595/2003 Z.z., ktoré dopadá na situácie pri ktorých je spôsob rozdelenia príjmov a výdavkov dohodnutý písomnou zmluvou, resp. spôsob vyplýva zo spoluvlastníctva k veci.

Žalobca ďalej namietal nezákonnosť postupu žalovaného pri určení zodpovedajúcej výšky uplatnených daňových výdavkov. Správca dane tvrdil, že podľa § 10 zákona č. 595/2003 Z.z. sa postup, aký si zvolil uplatňuje pri určení výšky výdavkov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov spoluvlastníkov k veci alebo účastníkov združenia a neznamená, že ho nie je možné uplatniť aj v danom prípade. S týmto tvrdením sa nemožno stotožniť, lebo postup správcu dane ak ho v odôvodnení zásadami logického myslenia nemá žiadnu oboru v zákone a podľa názoru žalobcu je takýto postup nezákonný. Výdavky na prevádzku penziónu, a to spotrebovaná elektrická energia, plyn, vodné a stočné ako aj za nákup materiálu a tovaru a na mzdy obslužného personálu žiadnym spôsobom nesúvisia so spoluvlastníctvom resp. s veľkosťou spoluvlastníckeho podielu žalobcu a jeho manželky.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 13.08.2009 navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že odvolanie vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu neobsahuje žiadne nové skutočnosti, prípadne námietky, pre ktoré by mal byť rozsudok Krajského súdu v Žiline zrušený. Žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ako v žalobe. Stanovisko žalovaného k týmto námietkam je uvedené vo vyjadrení zo dňa 04.12.2008, na ktoré poukazuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP, § 246 ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny potvrdil.

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

Daňovo neuznané výdavky boli vynaložené v mesiaci január a február 2005 v súvislosti s prevádzkovaním penziónu A., ktorý bol v tom čase predmetom ich bezpodielového spoluvlastníctva manželov.

Najvyšší súd zistil, že žalobca v odvolaní namietal správnosť aplikácie ustanovenia § 10 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. správcom dane a žalovaným v daňovom konaní.

Podľa § 10 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo so spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený, alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel.

Spornou právnou otázkou bolo, či pod právny režim ustanovenia ustanovenia § 10 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov možno zahrnúť i bezpodielové spoluvlastníctvo manželov. Z uvedeného ustanovenia je však zrejmé, že sa vzťahuje na príjmy daňovníkov z dôvodu podielového spoluvlastníctva. Tieto zákonné podmienky manželvia nespĺňajú, pretože v bezpodielovom spoluvlastníctve podiely nie sú vyjadrené. Toto zákonné ustanovenie preto nie je možné aplikovať na manželov.

Naopak na zisťovanie základu dane v prípade príjmov manželov z poskytovaného ubytovania v penzióne A. (BSM) by bolo možné aplikovať ust. § 4 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z.z. za predpokladu, že by príjem z prenájmu nebol súčasne príjmom so živnosti.

V danom prípade však išlo o príjem zo živnosti, preto i aplikácia ust. § 4 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z.z. je na daný prípad vylúčená.

Pokiaľ ide o dohodu medzi manželmi v zmysle § 4 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z.z. zo dňa 01.01.2005, predloženú v súdnom konaní, najvyšší súd sa stotožňuje s krajským súdom, že táto dohoda nebola predložená v daňovom konaní a vzhľadom na to, že pre súd je rozhodujúci skutkový stav v čase, keď bolo vydané napadnuté rozhodnutie, nie je možné na túto dohodu ako na dôkaz prihliadať. Keďže dohoda nebola predložená v daňovom konaní a nebolo na základe nej ani podané daňové priznanie, je nevyhnutné vychádzať z toho, že manželvia v čase podania daňového priznania vychádzali zo zákonného režimu ustanovenia § 4 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z.z. bez jeho modifikácie vzájomnou dohodou, obsah ktorej by deklarovali správcovi dane. Rozhodujúce však bolo, že išlo o príjmy zo živnosti, ktoré nepatria pod režim ust. § 4 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z.z.

K zmluve o výpožičke ubytovacích priestorov zo dňa 05.01.2004, je nevyhnutné uviesť, že predmet zmluvy – ubytovacie miestnosti v penzióne A. Z. P. boli v čase uzavretia zmluvy, ale i v čase sporného nároku v januári a februári 2005 v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov F. Janča a A. J. a vzhľadom na to manželvia nemohli medzi sebou uzavrieť zmluvu o výpožičke na užívanie týchto nebytových priestorov, keďže užívacie právo každému z nich vyplývalo už priamo zo zákona, z titulu bezpodielového spoluvlastníctva manželov. Vzhľadom na to zmluva o výpožičke ubytovacích priestorov vykazovala znaky neplatného právneho úkonu.

Podstatnou okolnosťou však bolo, že žalobca ako samostatný daňový subjekt vynaložil výdavky v mesiaci január a február 2005 v súvislosti s prevádzkovaním penziónu A., ktoré nesúviseli v celom rozsahu iba s jeho zdaniteľnými príjmami, ale i so zdaniteľnými príjmami jeho manželky ako samostatného daňového subjektu, keďže je nesporné, že A. J. sa na úhrade výdavkov v kontrolovanom období, január, a február 2005 nepodielala, došlo k porušeniu ust. § 21 ods. 1 zák.č. 595/2003 Z.z.

Zistenie správcu dane, v dôsledku ktorého vyrubil rozdiel dane z dôvodu, že žalobca ako daňový subjekt porušil ustanovenie § 6 ods. 5 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov z dôvodu, že do zdaniteľného príjmu nezahrnul i príjem z predaja podielu rozostavanej stavby penziónu A., je skutkovo i vecne správne.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 246c ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

P o u ě n i e: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 13.mája 2010

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková