

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/79/2015
Identifikačné číslo spisu: 4015200013
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:4015200013.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: M. O. G., bytom M. XXXX/XX, L., zastúpený JUDr. Jozefom Nyúlom, advokátom, so sídlom Kpt. Jaroša 4, Levice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/546131/2014 zo dňa 12. decembra 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/3/2015-77 zo dňa 27. júla 2015 a o odvolaní proti uzneseniu Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/3/2015-104 zo dňa 4. novembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/3/2015-77 zo dňa 27. júla 2015 p o t v r d z u j e .

Uznesenie Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/3/2015-104 zo dňa 04. novembra 2015 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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu a podľa § 250k ods. 1 OSP náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi nepriznal.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/546131/2014 zo dňa 12.12.2014, ktorým žalovaný na základe odvolania žalobcu postupom podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9411401/5/4320113/2014 zo dňa 22.09.2014, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej

osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 320,16 Eur.

Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti bola na základe výsledkov daňovej kontroly a súvisiaceho vykonaného dokazovania správcom dane konštatovaná skutočnosť, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období dosahoval aj iné príjmy, ako uviedol v podanom daňovom priznaní. Išlo o príjmy, ktoré žalobca dosiahol obchodovaním na svetových burzách s akciami a ETF fondmi (Exchange traded funds), pričom cenné papiere žalobca nemal zahrnuté v obchodnom majetku, príjmy z ich predaja neuviedol v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010, žalobca ich nevykázal ani v účtovnej závierke k 31.12.2010 a v účtovných výkazoch podaných s daňovým priznaním k predmetnej dani za kontrolované zdaňovacie obdobie neboli vykázané príjmy, výdavky a zostatok finančných prostriedkov na účte vedenom v A. v V., č. účtu: X.

Z obsahu predloženého administratívneho spisu krajský súd zosumarizoval podstatné skutočnosti a zistenia, že žalobca podal daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osobe za rok 2010, výkaz o majetku a záväzkoch k 31.12.2010 a výkaz o príjmoch a výdavkoch k 31.12.2010. Na základe poverenia na výkon daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2009, 2010 a 2011 správca dane dňom 12.11.2012 začal vykonávať daňovú kontrolu v priestoroch Daňového úradu Nitra, pobočka Levice. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9411401/5/5352235/2013/Mor zo dňa 02.12.2013 vyplýva, že ústneho pojednávania sa zúčastnil žalobca a zamestnanci správcu dane, pričom žalobca k daňovej kontrole dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobia roka 2009, 2010 a 2011 predložil a zapožičal doklady uvedené v zápisnici. Výzvou zo dňa 31.03.2014 vyzval Daňový úrad Nitra, pobočka Levice žalobcu na predloženie tam špecifikovaných dokladov, ktoré žalobca predložil v písomnom podaní zo dňa 04.04.2014. Žalobca bol oboznámený so skutočnosťami zistenými pri kontrole, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9411401/5/2060909/2014/Mor zo dňa 21.05.2014, ku ktorej podal písomné vyjadrenie zo dňa 27.05.2014. Správca dane vyhotovil o výsledku zistenia vykonanej daňovej kontroly protokol č. 9411401/5/2361713/2014/Mor zo dňa 30.05.2014. Správca dane zaslal daňovému subjektu (žalobcovi) výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, na ktorú žalobca reagoval písomným podaním zo dňa 17.06.2014. Správca dane dňa 22.09.2014 vydal rozhodnutie č. 9411401/5/4320113/2014, ktorým žalobcovi vo vyrubovacom konaní vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 320,16 Eur. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom uviedol dôvody svojho nesúhlasu s rozhodnutím a žiadal rozhodnutie zrušiť. Žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. 1100304/1/546131/2014 zo dňa 12.12.2014 potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane.

Krajský súd poukázal na vyjadrenia žalobcu prednesené na pojednávaní pred súdom prvého stupňa, že obchodovanie s cennými papiermi sa zásadne uskutočňuje v cudzej mene, a to v amerických dolároch a banka prepočítava dolár na euro. Každý jeden obchod sa pri nákupe a predaji osobitne musí prepočítať na našu menu, t. j. euro a keďže kurz eura voči doláru je premenlivý a ak v čase nákupu a v čase predaja cenných papierov tieto kurzy nie sú rovnaké, môže vzniknúť tzv. kurzová strata, ak euro oslabuje voči doláru, alebo môže vzniknúť kurzový zisk, ak euro posilňuje voči doláru. Žalobca mal za to, že cenné papiere sa nemajú zdaňovať podľa § 8 zákona o dani z príjmu. Poznamenal, že kniha finančného majetku je dôležitá preto, lebo je tam každý jeden obchod s cennými papiermi podrobne rozpísaný. Vysvetlil, že ak nakúpíte jeden cenný papier, považuje sa to za jeden obchod, ktorému je pridelené jedno číslo A. K. K tomuto obchodu sa pripočítajú bankové poplatky na začiatku obchodu s tým, že ukončenie obchodu je tzv. uzavretie len pri predaji cenných papierov. Tak to bolo aj v jeho prípade (a nie raz), že raz sa cenný papier v jednom balíku nakúpi a predáva sa po častiach. Toto sa v peňažnom denníku neúčtuje, pretože je to len jeden obchod a len vtedy sa účtuje, keď je obchod uzavretý. Znamená to toľko, že ak pod tým istým číslom nakúpené cenné papiere do posledného kusu sa predávajú v rámci obchodu, je obchod v A. K. uzavretý a vyúčtovaný poplatok pre brokera.

Pri prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia krajský súd za skutočnosti nesporné medzi stranami označil, že žalobca nepoprel nákup akcií a ETF fondov v zdaňovacom období 2010 a samostatnú evidenciu nákupu a predaja cenných papierov mimo účtovania o výsledkoch vykonávania podnikateľskej činnosti advokáta v peňažnom denníku. Žalobca nepoprel skutočnosť, že príjmy (zisky) dosiahnuté z

predaja akcií a ETF fondov v daňovom priznaní k predmetnej dani za zdaňovacie obdobie roka 2010 (podané dňa 17.02.2011), ani v účtovných výkazoch, ktoré tvoria prílohu daňového priznania, neuviedol, teda, že príjmy dosiahnuté z predaja cenných papierov nezdanil. Tieto zistenia vyplynuli z podkladov, ktoré žalobca predložil na daňovú kontrolu k dani z príjmov fyzických osôb.

Predmet súdneho prieskumu krajský súd vymedzil na preverenie správneho právneho posúdenia medzi účastníkmi spornej otázky týkajúcej sa aplikácie ustanovenia § 6 ods. 1 a § 8 ods. 1 písm. e) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2010 (ďalej v texte rozsudku len „zákon o dani z príjmov“) na zistený skutkový stav, ako i na preverenie správnosti postupu žalobcu, ktorý si uplatnil kurzovú stratu vzniknutú pri obchodovaní s cennými papiermi.

V nadväznosti na uvedené vymedzenie medzi žaloby krajský súd dôvodil poukazom na zistený skutkový stav, podľa ktorého žalobca nepreukázal využívanie cenných papierov ako obchodného majetku na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa ustanovenia § 2 písm. m) zákona o dani z príjmov a že by išlo o príjmy z podnikania vykonávaného podľa osobitných predpisov, napr. že má povolenie na vykonávanie takejto činnosti podľa zákona č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách v znení neskorších predpisov (§ 6 ods. 1 písm. c/ zákona o dani z príjmov).

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na zákonnú definíciu obchodného majetku, podľa ktorej to je súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi ocenených iných hodnôt, ktoré má fyzická osoba s príjmami podľa § 6 vo vlastníctve a ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov, o ktorých táto fyzická osoba účtuje alebo účtovala, eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11 alebo 14; obchodným majetkom podľa tohto ustanovenia je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenájmu.

Ďalej krajský súd uviedol, že obchodné transakcie žalobcu pri obchodovaní s cennými papiermi spĺňajú znaky samostatného investovania s finančnými prostriedkami, nepatriacimi do jeho obchodného majetku. Finančné prostriedky, s ktorými žalobca disponoval na jeho peňažných účtoch, krajský súd posúdil ako formu nakladania s vlastným majetkom za účelom ich zhodnocovania na vlastné riziko (neistý výnos z realizovaného finančného investovania), a preto výdavky súvisiace so získaním príjmov z týchto obchodov nemožno zaradiť medzi daňové výdavky (§ 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov), ktoré slúžia na získanie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov v zmysle zákona o dani z príjmov.

V preskúmvanej veci bolo pre krajský súd rozhodujúce, že žalobca vykonal určitú príležitostnú činnosť, ktorú nemal uvedenú v predmete podnikateľskej činnosti ani v predmete živnostenského oprávnenia, ale z ktorej získal príjem. Ďalej krajský súd dôvodil, že uvedený príjem možno považovať za zdaniteľný príjem podľa § 2 písm. h/ v spojení s § 8 ods. 1 písm. e/ zákona o dani z príjmov a aj predmetný príjem je potrebné považovať za príjem z príležitostných činností, pretože ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona upravuje ostatné príjmy tak, že za ostatné príjmy, ak nejde o príjmy podľa § 5 až § 7 citovaného zákona, sú aj príjmy z tzv. príležitostných činností.

Podľa názoru krajského súdu, ak žalobca nemá žiadne oprávnenie na obchodovanie s cennými papiermi, správne postupoval správca dane a žalovaný, keď neuznal žalobcovi vykázanú stratu na daňovom priznaní z titulu obchodovania s cennými papiermi, lebo ak mal príjem z tohto titulu, bolo jeho povinnosťou takýto príjem zaradiť do daňového priznania a považovať za príjem z príležitostnej činnosti. Pokiaľ žalobcovi v súvislosti s touto činnosťou (obchodovanie s cennými papiermi na burze) vznikla strata, nie je možné túto stratu vykazovať spôsobom, ako to urobil žalobca.

Krajský súd vyhodnotil, že žalovaný neporušil zákon, pokiaľ žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010 v sume 320,16 Eur práve z dôvodu, že mu neuznal vykázanú stratu z obchodovania s cennými papiermi na svetových burzách (akciami a ETF fondmi), ktoré obchodné transakcie boli uvedené na výpise z účtu A. K., O., I. Q. XX, V. za obdobie od 01.01.2010 do 30.12.2010, ktorý bol predložený ku kontrole daňovým subjektom. Za správny vyhodnotil postup správcu dane, keď žalobcom vykázanú kurzovú stratu posúdil ako výdavok fyzickej

osoby nepodnikateľa podľa § 8 zákona o dani z príjmov.

K námietke žalobcu, že sám sa môže rozhodnúť, či obchodovanie s cennými papiermi zahrnie do účtovnej evidencie alebo nie, a že na obchodovanie s vlastným obchodným majetkom (cennými papiermi) nepotrebuje osobitné oprávnenie na podnikanie v oblasti obchodovania s cennými papiermi, krajský súd prisvedčil v tom ohľade, že je to oprávnenie žalobcu, avšak nie je možné súhlasiť s jeho postupom, že stratu z obchodovania s cennými papiermi na svetových burzách si môže v daňovom priznaní vykázat' ako výdavok a znížiť daňové povinnosti voči štátu, ak táto strata vznikla ako výdavok fyzickej osoby nepodnikateľa.

Rovnako krajský súd posúdil ako nedôvodnú námietku žalobcu, že v kontrolovanom zdaňovacom období sa sám dobrovoľne rozhodol tak, že všetky cenné papiere, s ktorými obchodoval, zaradil do svojho obchodného majetku zápisom do pomocnej knihy zložiek majetku, a ak mal príjmy z obchodovania s cennými papiermi, nebol na tento účel účtovnou jednotkou s povinnosťou zdaniť takýto príjem podľa § 8 ods. 1 písm. e/ zákona o dani z príjmu. Takúto aplikáciu zákona na obchodné transakcie žalobcu v danom prípade krajský súd vyhodnotil ako nesprávnu a v rozpore so zákonom, lebo v daňovom konaní sa vždy berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Ak žalobca mal cenné papiere zaradené v obchodnom majetku, obchodoval s nimi na burze a v daňovom priznaní si vykázal ako výdavok stratu z obchodovania s cennými papiermi na svetových burzách, bolo jeho povinnosťou preukázať splnenie dvoch podmienok, ktoré vyžaduje definícia obchodného majetku, a to využívať cenné papiere ako majetok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľného príjmu a tiež o nákupe a predaji cenných papierov účtovať v zmysle zákona, čo žalobca nespĺnil, lebo príjmy z obchodovania s cennými papiermi si neuviedol v daňovom priznaní, ani vo výkaze o príjmoch a výdavkoch. Podľa krajského súdu daňový úrad postupoval správne, keď neprihliadol na tvrdenia žalobcu, lebo nepreukázal, že mal cenné papiere zaradené v obchodnom majetku na základe živnosti a že ich využíval ako obchodný majetok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Nepreukázal ani tú skutočnosť, že si zisk dosiahnutý z obchodovania s cennými papiermi zaradil do príjmov podliehajúcich dani a nevykazoval tento v daňovom priznaní.

Za nedôvodnú považoval krajský súd i žalobnú námietku týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu. V tejto súvislosti vyslovil názor, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR I ÚS 241/07, I ÚS 342/2010 a pod.). Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. Žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok rozhodnutia zakladá. Krajský súd dal do pozornosti rozhodnutie ESLP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko z 21.01.1999 a zdôraznil, že judikatúra ESLP a ani Ústavný súd SR pritom nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď.

V nadväznosti na uvedené krajský súd konštatoval, že v zmysle vyššie uvedených právnych záverov žalovaný správny orgán vysvetlil podstatu podmienok použitia ustanovení § 6 ods. 1 a § 8 ods. 1 písm. e/ zákona o dani z príjmov na zistený skutkový stav podľa dôkaznej situácie u žalobcu a postupoval v súlade so spomínanou judikatúrou. Vzhľadom k tomu, že príjem žalobcu z obchodovania cenných papierov možno považovať za príjem z príležitostnej činnosti, ktorý príjem žalobca nezahrnul do daňového priznania, ale uplatnil si kurzovú stratu podľa prepočítaného kurzu v zmysle § 31 ods. 1, 2 zákona o dani z príjmov, nebolo povinnosťou žalovaného vykonať prepočet podľa citovaného zákona, ani doplniť dokazovanie v odvolacom konaní, pretože táto strata mu nevznikla ako daňovému subjektu v súvislosti s obchodovaním s cennými papiermi na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmami, ale ako strata fyzickej osoby nepodnikateľa. S poukazom na rozhodnutie NS SR sp. zn. 2Sžf/52/2011 v spojení s nálezom ÚS SR č. k. III ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, krajský súd k dokazovaniu dodal, že tento

postup zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu bolo priznané právo na náhradu trov konania.

Žalobca v odvolaní vytýkal neprávne právne posúdenie veci krajským súdom a nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku pre nedostatok dôvodov. Rovnako nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, že medzi účastníkmi nebol sporný skutkový stav, ako to namietal žalobca. Žalobca uviedol, že dňa 13.10.2015 nahliadol do spisu krajského súdu a zistil, že administratívny spis žalovaného správneho orgánu nie je úplný.

V tejto súvislosti žalobca konkretizoval, že v spise žalovaného pod č. 9 sa nenachádza peňažný denník za zdaňovacie obdobie roku 2010. Žalobca uviedol, že žalovaný a krajský súd vychádzali zo skutkového zistenia, že žalobca neúčtoval v peňažnom denníku obchody s cennými papiermi. Takéto skutkové zistenie nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a je nesprávne, pretože vychádza z neexistujúceho listinného dôkazu - peňažného denníka. Podľa žalobcu krajský súd posudzoval peňažný denník, ktorý nevidel, pretože sa nenachádza v administratívnom spise žalovaného. Dôkazom toho je aj predkladacia správa prvostupňového správcu dane pod č. 18 administratívneho spisu. V prílohách predkladacej správy druhostupňovému správcovi dane nebol predložený peňažný denník za rok 2010, v ktorom žalobca evidoval všetky svoje príjmy a výdavky z podnikateľskej činnosti vrátane príjmov a výdavkov z obchodovania s cennými papiermi. Pod č. 9 administratívneho spisu je uvedená len pomocná kniha zložiek majetku o cenných papieroch, ktorá bola podkladom pre zaúčtovanie príjmov a výdavkov z obchodovania s cennými papiermi do jedného peňažného denníka, ktorý netvorí súčasť administratívneho spisu.

Žalobca vyjadril nesúhlas s právnym posúdením krajského súdu, že obchodné transakcie žalobcu pri obchodovaní s cennými papiermi spĺňajú znaky samostatného investovania s finančnými prostriedkami, nepatriacimi do jeho obchodného majetku a zo strany žalobcu išlo o príležitostnú činnosť, ktorú nemal v predmete činnosti živnostenského oprávnenia. Rovnako nepovažoval za správny názor krajského súdu, že na obchodovanie s vlastnými cennými papiermi potrebuje oprávnenie. Dôvodil, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné a žalovaný nenamietal, že na obchodovanie s vlastnými cennými papiermi žalobca potrebuje osobitné povolenie. V súvislosti s uvedeným žalobca označil napadnutý rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, pretože krajský súd neuviedol konkrétne ustanovenie právneho predpisu, z ktorého vyvodil takýto právny názor.

Ohľadom zaradenia predmetných cenných papierov do svojho obchodného majetku žalobca poukázal na stanovisko žalovaného zo dňa 29.07.2015 č. YXI-HAUFE-502, ktorý na podnet žalobcu vyjadril právny názor, že daňovník, fyzická osoba vlastníaci majetok a to či už vecí, pohľadávky a iné práva a peniazmi oceniteľné iné hodnoty, ak chce využívať tento majetok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 zákona o dani z príjmov (z podnikania, inej samostatnej zárobkovej činnosti) sa môže sám dobrovoľne rozhodnúť či tento majetok zaradí do svojho obchodného majetku, t.j. bude o ňom účtovať alebo ho evidovať v evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, alebo ho do svojho obchodného majetku nezaradí a nebude o ňom účtovať alebo nebude viesť evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona. Uvedené rozhodnutie má podstatný vplyv na uplatňovanie výdavkov súvisiacich s takýmto majetkom daňovníka, ale aj na prípadné zdanenie resp. oslobodenie príjmov z predaja takéhoto majetku. Z vyššie uvedeného podľa žalobcu vyplýva, že daňovník, fyzická osoba s príjmami podľa § 6 zákona o dani z príjmu sa môže rozhodnúť zahrnúť cenné papiere do obchodného majetku daňovníka.

Žalobca je samostatne zárobkovo činná osoba a v priebehu daňového konania viackrát vyhlásil, že v kontrolovanom zdaňovacom období sa sám dobrovoľne rozhodol tak, že všetky cenné papiere, s

ktorými obchodoval, zaradil do svojho obchodného majetku zápisom do pomocnej knihy zložiek majetku. O tomto majetku v súlade s § 6 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov účtoval najmä v jednom peňažnom denníku a v knihe finančného majetku, preto tvoria jeho obchodný majetok.

Zo žiadneho ustanovenia Opatrenia Ministerstva financií SR č. MF/27076/2007-74 zo dňa 13.12.2007 (ďalej len „opatrenie ministerstva“) účinného v zdaňovacom období roku 2010 nevyplývalo, že účtovná jednotka nemôže mať pomocnú knihu o obchodovaní s cennými papiermi zaradenými do svojho obchodného majetku.

Tvrdenie daňových orgánov oboch stupňov, že príjmy z predaja cenných papierov žalobca neuviedol v peňažnom denníku, označil za nepravdivé. Poukázal na to, že na poslednej strane peňažného denníka žalobca uviedol úhrn príjmov a výdavkov z obchodovania s cennými papiermi, t.j. žalobca o nich účtoval.

Podľa § 13 ods. 5 opatrenia obstaranie cenných papierov sa účtuje v knihe finančného majetku a v peňažnom denníku podľa § 4 ods. 6 písm. g). Príjem z predaja cenných papierov sa účtuje v peňažnom denníku podľa § 4 ods. 6 písm. d) tretieho bodu, ktorý sa v rámci uzávierkových účtovných operácií upraví podľa podmienok ustanovených osobitným predpisom.

Podľa žalobcu krajský súd nesprávne aplikoval ustanovenie § 13 ods. 5 opatrenia, pretože žiadne ustanovenie opatrenia nepoužil.

Zároveň žalobca spochybňoval právny názor žalovaného, že žalobca musel preukázať zaradenie cenných papierov do svojho obchodného majetku aj inou formou, napr. uvedením vo výkaze o príjmoch a výdavkoch a vo výkaze majetku a záväzkov. Žalobca mal za to, že mu to zo žiadneho všeobecne záväzného právneho predpisu nevyplýva a zdôraznil, že na obchodovanie s vlastným obchodným majetkom - cennými papiermi, nepotreboval osobitné oprávnenie na podnikanie v oblasti obchodovania s cennými papiermi v zmysle § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Žalobca uviedol, že žalovaný a ani krajský súd nemôžu preskúmať rozhodnutie daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov, či určité veci, pohľadávky a iné práva a peniazmi oceniteľné iné hodnoty zaradil alebo nezaradil do svojho obchodného majetku. Žalovaný a krajský súd nesprávne vychádzali zo skutkového zistenia, že žalobca cenné papiere nezaradil do svojho obchodného majetku a z tohto nesprávneho skutkového zistenia vyvodili nesprávne právne závery, že zdaňovanie príjmov z predaja týchto cenných papierov sa riadi podľa § 8 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov, a nie podľa § 6 ods. 1 citovaného zákona.

Z platných ustanovení zákona o dani z príjmov ani z platných ustanovení zákona o účtovníctve daňovníkovi nevyplýva povinnosť oznámiť správcovi dane toto svoje rozhodnutie o zaradení cenných papierov do obchodného majetku inou predpísanou formou.

V súlade s týmto stanoviskom žalobca preukázal, že cenné papiere zaradil do svojho obchodného majetku zápisom do knihy finančného majetku a pomocnej knihy zložiek majetku, ktoré predložil už pri začatí kontroly. Krajský súd nesprávne právne posúdil zaradenie cenných papierov do tejto pomocnej knihy zložiek majetku podľa § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov a na túto pomocnú knihu účelovo neprihliadol.

Ďalej dôvodil právnym názorom, že zápis cenných papierov do knihy finančného majetku má konštitutívne účinky z hľadiska zaradenia cenných papierov do svojho obchodného majetku a žalobcovi zo zákona nevyplývala povinnosť oznámiť správcovi dane svoje rozhodnutie o zaradení cenných papierov do svojho obchodného majetku inou predpísanou formou.

Žalobca napádal aj nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu a vyjadril nesúhlas so skutkovým zistením žalovaného, že žalobca predložil dva peňažné denníky. Trval na tom, že predložil len jeden peňažný denník, v ktorom bol v uzávierkových operáciách spolu s príjmami z podnikania uvedený aj úhrn

príjmov a výdavkov z obchodovania s cennými papiermi (posledná strana peňažného denníka). Pomocná kniha zložiek majetku o cenných papieroch bola podkladom pre zaúčtovanie príjmov a výdavkov z obchodovania s cennými papiermi do jedného peňažného denníka. Pomocná kniha bola súčasťou účtovníctva a zobrazovala obchodovanie s cennými papiermi po dňoch.

V tejto súvislosti žalobca napádal aj nedostatočné zistenie skutkového stavu spočívajúce v tom, že žalovaný v priebehu odvolacieho konania nemal kompletný spis od prvostupňového správcu dane. Ako dôkaz uvedeného tvrdenia žalobca uviedol, že správca dane v rozpore s procesnými predpismi telefonicky vyzval žalobcu, aby dodatočne už po vrátení dokladov, opätovne odovzdal správcovi dane posledné strany peňažného denníka. Z uvedeného podľa žalobcu vyplýva, že žalovaný nemohol a nevedel správne vyhodnotiť listinný dôkaz - peňažný denník, ktorý v čase vydania svojho rozhodnutia nemal k dispozícii, pričom žalovaný mal v priebehu odvolacieho daňového konania vyzvať žalobcu, aby predložil listinný dôkaz.

Za nepreskúmateľné žalobca označil i neuznanie kurzovej straty žalovaným podľa § 31 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Poukázal na skutočnosť, že pri počítaní kurzovej straty postupom podľa § 31 ods. 1 zákona o dani z príjmov (ak daňovník je účtovnou jednotkou) a pri počítaní kurzovej straty postupom podľa § 31 ods. 2 citovaného zákona (ak daňovník nie je účtovnou jednotkou), môžu vzniknúť rozdiely. V tejto súvislosti namietal, že žalovaný príjmy a výdavky z predaja cenných papierov podľa možných alternatívnych prepočítacích kurzov uvedených v § 31 ods. 2 zákona o dani z príjmov neprepočítal. Podľa žalobcu, ak žalovaný nesúhlasil so žalobcom v spôsobe výpočtu prepočítacieho kurzu podľa § 31 ods. 1 zákona o dani z príjmov, mal mu umožniť, aby si zvolil medzi prepočítacími kurzami uvedenými v § 31 ods. 2 citovaného zákona, čo neurobil. Z napadnutého rozhodnutia vyplýva len to, že žalovaný neuznal kurzové straty vypočítané podľa § 31 ods. 1 citovaného zákona, avšak žalovaný nevypočítal úhrn príjmov a úhrn výdavkov podľa prepočítacieho kurzu postupom podľa odseku 2 uvedeného ustanovenia. Z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, či žalovaný použil priemerný kurz za kalendárny mesiac, v ktorom bol poskytnutý príjem, alebo či použil kurz platný v deň, v ktorom bol prijatý príjem v cudzej mene alebo bol pripísaný bankou. Z uvedeného dôvodu výpočet rozdielu daňovej povinnosti žalovaným nemôže byť správny.

Žalobca mal za to, že pri výpočtoch príjmov a výdavkov pri predaji cenných papierov podľa prepočítacieho kurzu uvedeného v § 31 ods. 1 zákona o dani z príjmov ako účtovná jednotka postupoval v súlade so zákonom a tieto výpočty žalovaný nespochybnil a nevyvrátil, preto mu žiadny rozdiel daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie nevznikol.

V nadväznosti na uvedené žalobca vyjadril nesúhlas s právnym názorom krajského súdu, že žalovaný nemal povinnosť použiť správny prepočítací kurz podľa § 31 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Záverom žalobca zopakoval a zdôraznil, že splnil všetky tri kritériá, ktoré zákon o dani z príjmov a opatrenie vyžadujú na to, aby určité cenné papiere mohli byť posudzované ako obchodný majetok účtovnej jednotky, a síce, že prijal rozhodnutie o zaradení cenných papierov do svojho obchodného majetku a v súlade s ustanovením § 13 ods. 5 opatrenia účtoval o cenných papieroch v knihe finančného majetku a v peňažnom denníku.

Zároveň uviedol, že nie je rozhodujúce, či vlastné účtovanie v knihe finančného majetku a v peňažnom denníku bolo alebo nebolo správne, ale je potrebné rozlišovať medzi neúčtovaním a nesprávnym účtovaním podľa zákona o dani z príjmov a predmetného opatrenia.

Žalobca podal odvolanie i proti uzneseniu Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S/3/2015-104 zo dňa 04.11.2015 a navrhol, aby ho odvolací súd zrušil. Uvedeným uznesením krajský súd vyrubil žalobcovi súdny poplatok vo výške 70,- Eur za vyššie podané odvolanie proti rozsudku krajského súdu podľa položky 10 písm. a) sadzobníka súdnych poplatkov zákona č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o súdnych poplatkoch“).

Podľa žalobcu napadnuté uznesenie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Dôvodil, že podľa položky 10 písm. c) sadzobníka súdnych poplatkov sa platí z návrhu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, ktorým bola uložená sankcia za iný správny delikt alebo určená daň alebo clo alebo boli daň alebo clo dodatočne vyrubené, na základe žaloby.

V danom prípade žalobca súdny poplatok z návrhu v sume 70,- Eur už raz zaplatil v kolokoch na prvopise žaloby. Zo žiadneho ustanovenia zákona o súdnych poplatkoch nevyplýva, že súdny poplatok v rovnakej výške sa platí aj za podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zamietol.

Poukázal na obsah ustanovenia § 6 ods. 2 zákona o súdnych poplatkoch, podľa ktorého, ak je sadzba poplatku ustanovená za konanie, rozumie sa tým konanie na jednom stupni. Poplatok podľa rovnakej sadzby sa vyberá i v odvolacom konaní vo veci samej.

Žalobca namietal, že v danom prípade podľa položky 10 písm. c) sadzobníka súdnych poplatkov sa súdny poplatok platí z návrhu, a nie za konanie ako napr. v prípade položky 10 písm. f) až h), preto podľa žalobcu za podanie odvolania resp. v odvolacom konaní nie je možné súdny poplatok vyrubiť.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu, pridržiavajúc sa svojho vyjadrenia k žalobe, navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

A) právne posúdenie odvolania žalobcu proti rozsudku krajského súdu

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.

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 napadnutý rozsudok 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 žalobcu nie 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.

Podľa § 250i ods. 3 OSP, na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 1 ods. 1 daňového poriadku, tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 písm. m) zákona o dani z príjmov, obchodným majetkom je súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi oceniteľných iných hodnôt, ktoré má fyzická osoba s príjmami podľa § 6 vo vlastníctve a ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov, o ktorých táto fyzická osoba účtuje alebo účtovala, eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11 alebo 14; obchodným majetkom podľa tohto ustanovenia je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenájmu.

Podľa § 3 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov, predmetom dane sú príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu.

Podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov, príjmami z prenájmu, ak nejde o príjmy uvedené v odseku 1 a v § 5, sú príjmy z prenájmu nehnuteľností.

Podľa § 6 ods. písm. a) až c) 11 zákona o dani z príjmov, ak daňovník uplatňuje pri príjmoch uvedených v odseku 3 preukázateľne vynaložené daňové výdavky, vedie počas celého zdaňovacieho obdobia evidenciu o

- a) príjmov a daňových výdavkoch v časovom slede,
- b) hmotnom majetku a nehmotnom majetku, ktorý možno odpisovať,
- c) zásobách, pohľadávkach a záväzkoch.

Podľa § 8 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov, ostatnými príjmami, ak nejde o príjmy podľa § 5 až 7, sú najmä príjmy z prevodu cenných papierov.

Podľa § 8 ods. 2 vety prvej a druhej zákona o dani z príjmov, do základu dane (čiastkového základu dane) sa zahrňa zdaniteľný príjem znížený o výdavky preukázateľne vynaložené na jeho dosiahnutie. Ak sú výdavky spojené s jednotlivým druhom príjmu uvedeným v odseku 1 vyššie ako príjem, na rozdiel sa neprihliada.

Podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

Podľa § 4 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou, vedie účtovníctvo odo dňa svojho vzniku až do dňa svojho zániku s výnimkou podľa odseku 3; fyzická osoba vedie účtovníctvo po dobu, počas ktorej podniká alebo vykonáva inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazuje svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov.

Podľa § 4 ods. 4 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo a zostavovať účtovnú závierku za účtovnú jednotku ako celok. Prípady, v ktorých účtovná jednotka musí viesť za seba a za majetok a záväzky iných osôb, s ktorými nakladá vo vlastnom mene, oddelené samostatné účtovníctvo a zostavovať oddelene účtovnú závierku, môže ustanoviť osobitný predpis.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu, preskúmaných daňových rozhodnutí a s obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku, ako i s odvolacími dôvodmi žalobcu konštatuje, že krajský súd napadnutým rozsudkom rozhodol vecne správne, avšak odvolací súd sa nestotožňuje so všetkými dôvodmi preskúmaného rozhodnutia prvostupňového súdu.

Predovšetkým odvolací súd považuje za potrebné uviesť na pravú mieru krajským súdom posudzovanú skutočnosť existencie oprávnenia žalobcu na obchodovanie s cennými papiermi. V tejto súvislosti odvolací súd uvádza, že pre účely uznania žalobcom uplatnenej kurzovej straty ovplyvňujúcej formou daňových výdavkov zdaniteľný základ dane z príjmov dosahovaných podľa § 6 zákona o dani z príjmov, žalobca ako fyzická osoba dosahujúca príjem z podnikania podľa osobitného predpisu, v danom prípade ako samostatne zárobkovo činná osoba vykonávajúca povolanie advokáta, nebol povinný získať povolenie na obchodovanie s cennými papiermi podľa osobitného predpisu, pokiaľ mal v úmysle ich použiť ako krátkodobý finančný majetok slúžiaci na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Pre účely uvedeného je podstatné, aby žalobca predmetné cenné papiere a ETF fondy zaradil do obchodného majetku ako krátkodobý finančný majetok držaný žalobcom na účely vykonávania obchodov na tuzemskej alebo zahraničnej burze s cieľom dosahovať zisk z cenových rozdielov v

krátkodobom horizonte.

V nadväznosti na uvedené je potom pre účely preukázania správneho spôsobu zdanenia predmetných príjmov, prípadne uplatnenia vecne súvisiacich výdavkov, aby prostredníctvom preukázateľne vedeného účtovníctva bolo zrejmé, že si účtovná jednotka krátkodobý finančný majetok zaradila do obchodného majetku.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva medzi stranami nesporná skutočnosť, že žalobca bol v kontrolovanom zdaňovacom období účtovnou jednotkou podľa § 1 ods. 1 písm. a/ bod 3. zákona o účtovníctve, ktorá bola povinná viesť jednoduché účtovníctvo v súlade s Opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27076/2007-74 zo dňa 13.12.2007 v znení neskorších opatrení.

Rovnako nebolo medzi stranami sporné zistenie, že žalobca viedol za kontrolované zdaňovacie obdobie dva peňažné denníky, pričom jeden bol vedený za podnikateľskú činnosť vykonávanú podľa § 6 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov (za činnosť spojenú s výkonom advokácie podľa osobitného predpisu) a druhý peňažný denník bol žalobcom vedený zvlášť za činnosť z obchodovania s cennými papiermi a ETF fondmi.

Ďalej z obsahu administratívneho spisu vypláva, že žalobca za kontrolované zdaňovacie obdobie podal daňové priznanie dňa 17.02.2011, pričom v prílohe č. 2 k daňovému priznaniu - výkaz o majetku a záväzkoch, v položke dlhodobý finančný majetok za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie a za bežné účtovné obdobie uviedol 0 - 0 a v položke ostatný krátkodobý finančný majetok uviedol za kontrolované účtovné obdobia 0 - 0. To znamená, že v čase podania predmetného daňového priznania nedeclaroval, že by ako účtovná jednotka vlastnil, resp. mal v obchodnom majetku evidovaný krátkodobý finančný majetok určený na obchodovanie na burzách za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania zdaniteľných príjmov z podnikania.

V tomto ohľade možno spôsob vyhodnotenia skutkového stavu správcom dane, spočívajúci v posúdení vierohodnosti žalobcom predloženého účtovníctva v kontexte s predloženým daňovým priznaním a jeho prílohami, vyhodnotiť ako správny. O nezaradení predmetných cenných papierov do obchodného majetku žalobcom a dodatočnom vypracovaní a predložení osobitného peňažného denníka nasvedčujú i skutočnosti, že v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za kontrolované zdaňovacie obdobie nie sú uvedené príjmy z predaja predmetných cenných papierov, rovnako neboli vykázané ani v účtovnej závierke k 31.12.2010, v účtovných výkazoch podaných s daňovým priznaním k dani z príjmov fyzickej osoby za kontrolované zdaňovacie obdobie roku 2009 nie sú vykázané príjmy, výdavky a zostatok finančných prostriedkov na účte vedenom v A. K. v V.. Rovnako žalobcom deklarované zaradenie predmetných cenných papierov do jeho obchodného majetku spochybňujú i skutočnosti vyhodnocované správcom dane, že využívanie účtu vedeného v A. K. v V. (číslo účtu X.) na podnikateľské účely žalobca neoznámil správcovi dane, pričom v priebehu kontrolovaného zdaňovacieho obdobia ani raz nebol uskutočnený prevod finančných prostriedkov z podnikateľského účtu žalobcu vedeného vo Z. K. A. na uvedený účet vedený v A. K. v V..

Tvrdenia žalobcu, že správca dane nemá ako zistiť zaradenie cenných papierov do obchodného majetku účtovnej jednotky a táto nie je povinná správcovi dane oznamovať svoje rozhodnutie takto učiť, odvolací súd hodnotí ako zavádzajúce argumenty obrany pod ťarchou kontrolných zistení a vyhodnotení skutkového stavu, účelovo smerujúce k zohľadneniu kurzových strát vytvorených pri obchodovaní s cennými papiermi ako daňové výdavky ovplyvňujúce základ dane z príjmov z podnikania.

Je pravdou, že žalobca nebol povinný oznamovať správcovi dane svoje vnútorné rozhodnutie o zaradení cenných papierov do jeho obchodného majetku, avšak táto skutočnosť v nadväznosti na podané daňové priznanie musí byť zjavná z účtovníctva a daňovej evidencie, ktoré malo byť žalobcom vedené ako celok, a nie oddelene za podnikateľskú činnosť a zvlášť za činnosť z obchodovania s cennými papiermi a ETF fondmi. Vyhlásenie žalobcu smerované k správcovi dane v priebehu daňovej kontroly ohľadne jeho rozhodnutia o zaradení cenných papierov v kontrolovanom zdaňovacom období do obchodného majetku

je z pohľadu vierohodnosti tvrdenej skutočnosti irelevantné, nakoľko je nekonzistentné s podaným daňovým priznaním a nekorešponduje s reálnym obrazom o nakladaní s obchodným majetkom podľa vedeného účtovníctva (§ 4 ods. 4 a § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve).

Namietané zaradenie predaja cenných papierov za kontrolované zdaňovacie obdobie roku 2010 medzi ostatné príjmy bolo výsledkom vyhodnotenia zisteného skutkového stavu v nadväznosti na porovnanie obsahu žalobcom vyplneného a podaného daňového priznania vrátane jeho príloh za kontrolované zdaňovacie obdobie s obsahom účtovnej evidencie žalobcu ako samostatne zárobkovo činnnej osoby a účtovnej jednotky účtujúcej v systéme jednoduchého účtovníctva.

Z obsahu administratívneho spisu a z prvostupňového rozhodnutia správca dane vyplýva, ktoré účtovné daňové doklady, listiny a písomnosti boli žalobcom v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly predložené správcovi dane. Ich relevantný obsah a spôsob vedenia účtovníctva správca dane pri posudzovaní jednotlivých druhov zdaniteľných príjmov a pre účely konečného určenia kontrolovanej dane dostatočne zachytil v napadnutom rozhodnutí, pričom existencia a obsah dvoch peňažných denníkov žalobcom nebola spochybnená. Keďže správca dane po vyhodnotení kontrolných zistení žalobcom predložené písomnosti k daňovej kontrole vrátil, netvorí obsah administratívneho spisu. Z uvedeného dôvodu nemožno prisvedčiť námietke žalobcu napádajúcej rozhodovanie žalovaného a krajského súdu na základe neúplného administratívneho spisu, keďže pre účely vyhodnotenia vo veci už ustáleného zisteného skutkového stavu nebolo potrebné vykonávať ďalšie dokazovanie, ale len na zistený skutkový stav aplikovať príslušné hmotnoprávne ustanovenia zákona o dani z príjmov (§ 6, § 8 citovaného zákona).

S prihliadnutím na vyššie uvedené ako i na skutočnosť, že pri súdnom prieskume zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia bol pre krajský súd záväzný skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP), odvolací súd vyhodnotil námietku žalobcu o neúplnosti súdneho a administratívneho spisu z dôvodu, že sa v ňom nenachádzal peňažný denník o účtovaní cenných papierov, ako nedôvodnú.

Vo vzťahu k namietanému neuznaniu kurzovej straty ako výdavkov ovplyvňujúcich základ dane z podnikania, tým že žalovaný žalobcovi neprepočítal kurzovú stratu podľa § 31 ods. 2 zákona o dani z príjmov, keďže žalobcu pre účely posúdenia príjmov z predaja cenných papierov neuznal za účtovnú jednotku, odvolací súd uvádza, že správca dane postupoval správne. Je zrejmé, že z daňových výdavkov správca dane vyradil len výdavky pozostávajúce zo žalobcom uplatnenej kurzovej straty spôsobenej predajom cenných papierov, t. j. len výdavky vecne súvisiace s príjmom, ktorý na základe vykonaného dokazovania neposúdil ako príjem z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov, ale ako ostatný príjem podľa § 8 ods. 1 písm. e) citovaného zákona, ku ktorému sa kurzová strata ako výdavok vecne viaže. Keďže takto posúdený vecný charakter výdavku prevyšoval príjem tohto druhu príjmu, pre účely určenia uvedeného čiastkového základu dane sa naň v zmysle kogentného ustanovenia § 8 ods. 2 in fine zákona o dani z príjmov neprihliada. Z uvedeného dôvodu bolo potrebné vyradiť neoprávnené uplatnené výdavky kurzovej straty ako vecne nesúvisiace s dosiahnutím zdaniteľného príjmu z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov, a to v takej výške, v akej si ich sám žalobca uviedol, pričom správca dane v súlade s ustanovením § 8 ods. 2 vety prvej citovaného zákona čiastkový základ ostatného príjmu stanovil ako rozdiel medzi dosiahnutými príjmami z predaja cenných papierov a výdavkov preukázateľne vynaložených na ich obstaranie.

B) Právne posúdenie odvolania žalobcu proti uzneseniu krajského súdu

Podľa § 5 ods. 1 písm. a) zákona o súdnych poplatkoch, poplatková povinnosť vzniká: podaním návrhu, odvolania a dovolania alebo žiadosti na vykonanie poplatkového úkonu, ak je poplatníkom navrhovateľ, odvolateľ a dovolateľ.

Podľa § 6 ods. 2 zákona o súdnych poplatkoch, ak je sadzba poplatku ustanovená za konanie, rozumie sa tým konanie na jednom stupni. Poplatok podľa rovnakej sadzby sa vyberá i v odvolacom konaní vo

veci samej. Poplatok za dovolanie sa vyberá vo výške dvojnásobku poplatku ustanoveného v sadzobníku.

Podľa § 8 ods. 1 zákona o súdnych poplatkoch, poplatok za podanie návrhu alebo žiadosti, poplatok za uplatnenie námietky zaujatosti v konkurznom konaní alebo reštrukturalizačnom konaní podľa osobitného predpisu a poplatok za konanie o dedičstve je splatný vznikom poplatkovej povinnosti.

Podľa § 8 ods. 2 zákona o súdnych poplatkoch, poplatok za spísanie podania do zápisnice, odvolania alebo dovolania proti rozhodnutiu, je splatný jeho spísaním do zápisnice.

Podľa § 12 ods. 3 zákona o súdnych poplatkoch, ak vydá súd nesprávne rozhodnutie o poplatkovej povinnosti, takéto rozhodnutie zruší alebo zmení aj bez návrhu.

Vzhľadom na vyššie uvedený kontext právnej úpravy súdnych poplatkov ako i vzhľadom na skutočnosť, že krajský súd zamietnutím žaloby o preskúvanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu rozhodol vo veci samej (zamietnutie žaloby v podstate znamená, že správny súd nevyhovel petitu žaloby a rozhodol o predmete konania v medziach žaloby podľa § 250j ods. 1 OSP), je v súlade so zákonom podané odvolanie proti takémuto rozsudku subsumovať pod spoplatnené podanie podľa § 5 ods. 1 písm. a) zákona o súdnych poplatkoch v spojení s § 6 ods. 2 citovaného zákona čo do spôsobu určenia výšky poplatkovej povinnosti, keďže pri odvolaniach proti rozhodnutiam vo veci samej sa vychádza zo sadzby určenej podľa sadzobníka súdnych poplatkov pre jednotlivé druhy žalôb a podaní v správnom súdnictve (položka 10 sadzobníka súdnych poplatkov).

Pri určení momentu splatnosti predmetného poplatku sa vychádza z ustanovenia § 8 ods. 1 zákona o súdnych poplatkoch, pričom pod pojem „návrh“ v zmysle tohto ustanovenia je potrebné okrem návrhu na začatie konania, vzájomného návrhu, rozšírenia návrhu subsumovať aj odvolanie, dovolanie a návrh na obnovu konania.

Čo sa týka namietaného nesprávneho použitia písmena c) položky 10 sadzobníka súdnych poplatkov, výška poplatku (70,- Eur) je zhodná s výškou poplatku stanoveného podľa písmena a) položky 10 sadzobníka súdnych poplatkov, t. j. z návrhu na preskúvanie zákonnosti rozhodnutia verejnej správy na základe žaloby. V tejto časti má konajúci krajský súd oprávnenie nesprávne rozhodnutie o poplatkovej povinnosti zmeniť aj bez návrhu, resp. aj na návrh (§ 12 ods. 3 zákona o súdnych poplatkoch). Avšak v súdnom spise sa nachádza uznesenie Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S/3/2015-104 zo dňa 04.11.2015, ktorým krajský súd vyrubil žalobcovi súdny poplatok vo výške 70,- Eur za vyššie podané odvolanie proti rozsudku krajského súdu podľa položky 10 písm. a) sadzobníka súdnych poplatkov. Z uvedeného dôvodu je námietka žalobcu napádajúca použitie nesprávnej položky súdnych poplatkov nedôvodná.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti a citované zákonné ustanovenia Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj napadnuté uznesenie krajského súdu ako vecne správne a v súlade so zákonom, postupom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP, potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.