

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/55/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200589
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6017200589.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: O. H. A., občan Slovenskej republiky, nar.: XX.XX.XXXX, s adresou J. J. Č. XXXX/XX, XXX XX T. T., zast.: Matejka & Haluška s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 257 415, so sídlom Lazovná č. 20, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 15. marca 2018 č.k. 24S/130/2017-39, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 03.05.2018 (č.l. 54) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 15. marca 2018 č.k. 24S/130/2017-39 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutia žalovaného č. 101670969/2017 z 01.08.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie 1“ - č.l. 8) a č. 102010344/2017 z 21.09.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie 2“ - č.l. 9 v sp.zn. 24S/137/2017, resp. spoločne ako „preskúmané rozhodnutia“), ako aj rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 100742972/2017 z 02.05.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 1“ - č.l. 11) a č. 101423856/2017 z 26.06.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 2“ - č.l. 13 v sp.zn. 24S/137/2017, resp. obidve rozhodnutia spoločne ako „prvostupňové rozhodnutia“), všetky vydané v daňovom konaní, zrušil.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný sťažnostný bod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 4 ods. 2, § 6 ods. 6, § 30 ods. 1, § 52o ods. 3 a § 52za ods. 4 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 595/2003 Z.z.“) vo vzťahu k uplatňovaniu daňovej straty z predchádzajúcich daňových období.

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

Preskúmané rozhodnutie 1:

3. Preskúmaným rozhodnutím 1 žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie 1.

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím 1 bol podľa § 68 ods. 5 žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby (ďalej tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie pre rok 2015 na tom právnom základe, že žalobca nesprávne aplikoval dotknuté ustanovenia zák. č. 595/2003 Z.z. vo vzťahu k daňovej strate dosiahnutej z príjmov z prenájmu nehnuteľností v zdaňovacích obdobiach rokov 2010 a 2011 (ďalej tiež „daňová strata“).

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 52o ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z. [rubrika Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2012] v citovanom znení ustanovenia § 4 ods. 2, § 6 ods. 6 druhej a tretej vety a § 30 ods. 1 v znení účinnom od 1. januára 2012 sa použijú na daňovú stratu vykázanú po 31. decembri 2011.

Podľa § 52za ods. 4 zák. č. 595/2003 Z.z. [rubrika Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2014] v citovanom znení neuplatnené daňové straty vykázané za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2010 až 2013 alebo súčet týchto neuplatnených daňových strát, aj keď sa mohli odpočítať od základu dane, sa odpočítajú od základu dane rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období začínajúcich zdaňovacím obdobím najskôr 1. januára 2014. Rovnaký postup sa uplatní aj pri vykázaní daňovej strate za zdaňovacie obdobie rokov 2010 a 2011 z príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3.

Podľa § 6 ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2014 príjmami z prenájmu, ak nejde o príjmy uvedené v odseku 1 a v § 5, sú príjmy z prenájmu nehnuteľností vrátane príjmov z prenájmu hnutel'nych vecí, ktoré sa prenájimajú ako príslušenstvo nehnuteľnosti.

5. Výrubenie dane žalovaný odôvodnil tým, že v dôsledku zmien vykonaných v ust. § 4 ods. 2, § 6 ods. 6 a § 30 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. bola od 01.01.2012 zrušená možnosť vykazovať daňovú stratu z príjmov z prenájmu aj pre tie prípady, kedy daňovník pri týchto príjmoch uplatňuje preukázateľné výdavky. Žalobca totiž v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2015 (FO typ: B) nevykázal žiadny iný príjem ako iba príjem z prenájmu nehnuteľností 4.600,-- € a súčasne k tomu uviedol výdavky vo výške 0,-- € (VI. oddiel, riadok 10). Potom pri týchto príjmoch (VI. oddiel, riadok 58), ktorých sumu vyhodnotil ako základ dane na odpočítanie daňovej straty (ďalej tiež „základ dane“), si žalobca uplatnil daňovú stratu z predchádzajúcich zdaňovacích období vo výške 4.600,-- € a tým

vykázal (VI. oddiel, riadok 65) čiastkový základ dane vo výške 0,-- €.

Podľa § 4 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2014 základ dane sa zistí ako súčet

a) čiastkových základov dane z príjmov podľa § 5 a § 6 ods. 1 a 2, ktoré sa znižujú o nezdaniteľné časti základu dane (§ 11), a

b) čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4, § 7 a 8.

Podľa § 4 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2012 o daňovú stratu sa znižuje základ dane (čiastkový základ dane) zistený z príjmov uvedených v § 6 ods. 1 a 2, pričom sa použije postup podľa § 30.

Podľa § 4 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2014 o daňovú stratu sa znižuje základ dane (čiastkový základ dane) zistený z príjmov uvedených v § 6 ods. 1 a 2, pričom sa použije postup podľa § 30.

Podľa § 6 ods. 6 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2012 na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa odsekov 1 a 2 a základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa odseku 3 a 4 sa použijú ustanovenia § 17 až 29. Daňovník s príjmami podľa odsekov 1 a 2, ktorý vykáže daňovú stratu, upraví základ dane (čiastkový základ dane) podľa § 4 ods. 2 a § 30. Ak preukázateľné daňové výdavky spojené s príjmami podľa odseku 3 a 4 sú vyššie ako tieto príjmy, na rozdiel sa neprihliada. Príjmy uvedené v odseku 1 písm. d) sa na účely zistenia základu dane môžu znížiť len za podmienok uvedených v odseku 9. Výška odpusteného dlhu alebo jeho časti podľa odseku 5 písm. d) sa zahrnie do základu dane dlžníka v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dlh odpustený.

Podľa § 6 ods. 6 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2014 na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa odsekov 1 a 2 a základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa odseku 3 a 4 sa použijú ustanovenia § 17 až 29. Daňovník s príjmami podľa odsekov 1 a 2, ktorý vykáže daňovú stratu, upraví základ dane (čiastkový základ dane) podľa § 4 ods. 2 a § 30. Ak preukázateľné daňové výdavky spojené s príjmami podľa odseku 3 a 4 sú vyššie ako tieto príjmy, na rozdiel sa neprihliada. Príjmy uvedené v odseku 1 písm. d) sa na účely zistenia základu dane môžu znížiť len za podmienok uvedených v odseku 9. Výška odpusteného dlhu alebo jeho časti podľa odseku 5 písm. d) sa zahrnie do základu dane dlžníka v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dlh odpustený.

Podľa § 17 ods. 1 písm. a) a b) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza

a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,

b) u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Podľa § 30 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2012 od základu dane daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, možno odpočítať daňovú stratu počas najviac siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná. Ku dňu vstupu daňovníka do likvidácie alebo vyhlásenia konkurzu nárok na odpočet daňovej straty odo dňa vstupu do likvidácie alebo vyhlásenia konkurzu zaniká. Ak je zdaňovacie obdobie kratšie ako rok, daňovník môže uplatniť celý ročný odpočet daňovej straty.

Podľa § 30 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2014 od základu dane daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, možno odpočítať daňovú stratu rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná. Ku dňu vstupu daňovníka do likvidácie alebo vyhlásenia konkurzu nárok na odpočet daňovej straty odo dňa vstupu do likvidácie alebo vyhlásenia konkurzu zaniká. Ak je zdaňovacie obdobie kratšie ako rok,

daňovník môže uplatniť celý ročný odpočet daňovej straty.

6. Z dikcie prechodného ustanovenia § 52o ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z. pre žalovaného vyplýva, že daňovú stratu z príjmov z prenájmu nebude možné po prvýkrát vykázať za zdaňovacie obdobie roku 2012. Takisto z dikcie prechodného ustanovenia § 52za ods. 4 zák. č. 595/2003 Z.z. žalovanému vyplýva, že daňové straty vykázané v rokoch 2010 až 2013 (t.j. aj z príjmov z prenájmu) fyzická osoba nemôže odpočítať od súhrnu čiastkových základov dane podľa § 6 až § 8, ale len o čiastkového základu dane podľa § 6 ods. 1 a 2 zák. č. 595/2003 Z.z. so zachovaním tam stanoveného postupu.

7. Vzhľadom na zásadnú zmenu v uplatňovaní daňových strát zavedenú zmenou ustanovenia § 30 zák. č. 595/2003 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2014 sa aj postup pri uplatnení daňových strát vzniknutých od roku 2010 zmenil.

Preskúmané rozhodnutie 2:

8. Preskúmaným rozhodnutím 2 žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku tiež potvrdil prvostupňové rozhodnutie 2.

9. Prvostupňovým rozhodnutím 2 bol podľa § 68 ods. 5 žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby (ďalej tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie roka 2014 na tom právnom základe, že žalobca nesprávne aplikoval dotknuté ustanovenia zák. č. 595/2003 Z.z. vo vzťahu k daňovej strate.

10. Vyrubenie dane žalovaný odôvodnil obdobne, ako je tomu v prípade rozhodnutia 1. Ďalej žalovaný v odôvodnení rozhodnutia 2 prezentoval rovnaké právne závery k prechodným ustanoveniam § 52o ods. 3 a § 52za ods. 4 pri príjmoch z prenájmu ako v prípade rozhodnutia 1.

III.

Konanie na správnom súde

11. Proti preskúmaným rozhodnutiam podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Banskej Bystrici žaloby z 27.09.2017 a ďalej z 09.10.2017.

12. Nakoľko Krajský súd v Banskej Bystrici posúdil obidve žaloby v zmysle § 65 ods. 1 a § 5 ods. 7 S.s.p., a po zistení, že boli splnené podmienky vyžadované zákonom na spojenie vecí, tak uznesením zo 14. marca 2018 č.k. 24S/130/2017-33 obidve veci spojil na spoločné konanie s tým, že naďalej budú vedené pod sp.zn. 24S/130/2017.

13. Úlohou Krajského súdu v Banskej Bystrici ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaných rozhodnutí a postupy daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že žaloby sú dôvodné (najmä bod. č. 13 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) a odsek 3 písm. a) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutia spolu s prvostupňovými rozhodnutiami zrušuje a veci vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. v citovanom znení správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia vecí, [...]

14. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č.

595/2003 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že preskúmané rozhodnutia obsahujú rozhodnú skutočnosť, z ktorých žalovaný vychádzal, t.j. údaje, ktoré žalobca uviedol vo svojich daňových priznaniach a ktoré neboli ani medzi účastníkmi sporné.

15. Čo sa týka aplikácie právnych predpisov, správny súd poukázal (č. 21 napadnutého rozsudku) na kľúčový pojem, t.j. na základ dane, od ktorého je možné odpočítať daňovú stratu. V súvislosti s uvedeným správny súd vyhodnotil žalobné námietky ako opodstatnené. Správny súd ďalej vyslovil nasledujúce právne závery:

„Žalobcove tvrdenie, že tento text zákona treba vykladať tak, že na odpočítanie daňovej straty vykázanej najneskôr k 31. decembru 2011 sa použijú predchádzajúce predpisy, nemá oporu v uvedenom texte [§ 52o ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z.]. Nie je preto ani jeho výkladom ale jeho doplnením alebo zmenou. Logicky sa na daňovú stratu, ktorá bola vykázaná do 31. decembra 2011 vzťahujú predpisy účinné k tomuto dňu. Avšak podľa predpisov účinných k tomuto dňu možno posúdiť len to, či daňová strata vznikla, pretože podľa týchto predpisov (zákon o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2011) odpočítať ju bolo možné až v ďalšom zdaňovacom období. Z textu § 52o ods. 3, že ustanovenie § 4 ods. 2, § 6 ods. 6 druhej a tretej vety a § 30 ods. 1 v znení účinnom od 1.1.2012 sa použijú na daňovú stratu vykázajú po 31.12.2011 v žiadnom prípade nemožno vyvodiť, že na odpočet daňovej straty vykázanej k 31.12.2011 možno použiť predchádzajúce a teda už neplatné a neúčinné predpisy. Výkladom z opaku tohto ustanovenia možno dospieť len k tomu, že ustanovenia § 4 ods. 2, § 6 ods. 6 druhej a tretej vety a § 30 ods. 1 v znení účinnom od 1.1.2012 sa nepoužijú na daňovú stratu vykázajú pred 31.12.2011. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že pokiaľ bola vykázaná daňová strata do 31.12.2011 podľa predpisov účinných do 31.12.2011 nič na tom, že je daňovou stratou, sa nemení. To znamená, že daňovou stratou je aj rozdiel výdavkov a príjmov z prenájmu nehnuteľností za roky 2010 a 2011 v tom rozsahu, v ktorom výdavky preyšujú príjmy z prenájmu nehnuteľností. Tým, že zákon stanovil, že § 6 ods. 6 a § 30 ods. 1 ako aj § 4 ods. 2 sa na daňovú stratu vykázajú pred 31.12.2011 nepoužijú a zároveň nestanovil, že na odpočítanie takejto daňovej straty sa použijú predchádzajúce predpisy, nastal taký právny stav, kedy daňovú stratu za rok 2010 a za rok 2011 podľa predpisov účinných od 1.1.2012 už nebolo možné odpočítať. Je tomu tak z dôvodu, že zákon o dani z príjmov nemá na odpočet daňovej straty žiadne iné ustanovenia ako tie, ktoré sa na daňovú stratu vykázajú do 31.12.2011 nepoužijú. Teda právo už nadobudnuté v zmysle predpisov platných a účinných do 31.12.2011 nebolo možné podľa predpisov platných a účinných po 31.12.2011 uplatniť a daňové straty odpočítať. Tento určite nežiadúci právny stav zmenila novela zákona č. 463/2013 Z. z., ktorá v prechodnom ustanovení § 52za ods. 4 stanovila, že možno odpočítať aj daňovú stratu za rok 2010 a 2011 a zároveň stanovila časový interval a spôsob tohto odpočtu. Túto daňovú stratu za rok 2010 a 2011 v zmysle tohto ustanovenia možno odpočítať od základu dane daňovníka. Toto prechodné ustanovenie nič nehovorí o tom, čo tvorí základ dane daňovníka, preto žalovaný správne v rozhodnutí poukazuje na to, že je potrebné vychádzať zo zákonného vymedzenia základu dane. Žalovaný sa ale mýli v tom, že opomína právnu úpravu obsiahnutú v § 52o ods. 3 zákona o dani z príjmov, podľa ktorej pre daňové straty vykázané a neuplatnené k 31.12.2011 sa ani § 4 ods. 2 a ani § 30 ods. nepoužijú, nakoľko tieto sa použijú najskôr na daňovú stratu, ktorá vznikne po 31.12.2011. Z toho vyplýva, že na odpočet daňovej straty z príjmu z prenájmu za roky 2010 a 2011 možno použiť výlučne § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov. Potom treba samozrejme vychádzať z vymedzenia základu dane obsiahnutého v § 4 ods. 1 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého tvoria základ dane aj príjmy z prenájmu nehnuteľností. Žalobca teda správne odpočítal od svojich príjmov z prenájmu daňovú stratu postupom podľa § 52za ods. 4 rovnomerne vždy vo výške jednej štvrtiny prvýkrát za zdaňovacie obdobie roku 2014 a následne za rok 2015.“

16. Preto podľa správneho súdu správne postupoval žalobca, ak odpočítal od svojich príjmov z prenájmu daňovú stratu postupom podľa § 52za ods. 4 zák. č. 595/2003 Z.z. rovnomerne vždy vo výške jednej štvrtiny prvýkrát za zdaňovacie obdobie roku 2014 a následne aj za rok 2015. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba je dôvodná.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

17. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť, avšak bez identifikácie, či bola skutočne spísaná zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej zdôraznil nasledujúce sťažnostné body:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.:

- správny súd nesprávne posúdil právnu argumentáciu žalobcu, že daňová strata je v zdaňovacích obdobiach roku 2014 a roku 2015 odpočítateľná od základu dane žalobcu,

o avšak nie je odpočítateľná od základu dane, ktorý je vytvorený len z príjmov z prenájmu nehnuteľností, o sťažovateľ odkazuje v tejto súvislosti na § 4 ods. 2, § § 6 ods. 6 a § 30 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z.,

- podľa sťažovateľa všetky daňové straty neuplatnené do konca roka 2013 sa spočítajú a uplatňujú sa rovnomerne počas 4 rokov v znení § 30 zák. č. 595/2003 Z.z. (účinný od 01.01.2014),

o tieto daňové straty je možné odpočítať len od čiastkových základov dane z tzv. aktívnych príjmov,

o naznačený prístup má potvrdzovať aj formulár daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2014 (2015),

§ vid' aj Poučenie pre daňové priznanie na str. 7 (spodný rámček priznania),

- správny súd nesprávne posúdil právnu argumentáciu žalobcu týkajúcu sa § 52o ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z. a neprihliadol na prechodné ust. § 52za ods. 4 cit. zákona, ktoré

o uznáva odpočet daňových strát (2010 - 2013) dosiaľ neuplatnených,

o počas 4 bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období a

o najskôr za zdaňovacie obdobie 2014,

- správny súd nezohľadnil, že základ dane netvorí príjmy z prenájmu nehnuteľnosti,

o a nerozlišuje základ dane z príjmov ako taký a základ dane z príjmov v prípade, ak si žalobca uplatňuje daňovú stratu,

o od 01.01.2012 do 31.12.2013 ust. § 52za na rozdiel od ust. § 52o zák. č. 595/2003 Z.z. neexistovalo,

§ treba vychádzať z § 4 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. účinného od 01.01.2014,

o ak neodpočítal svoje daňové straty z rokov 2010 až 2012, potom ich nemohol dodatočne doplatňovať spôsobom, ktorý bol platný do 31. 12. 2013, lebo išlo o odlišný mechanizmus

§ možnosť nerovnomerne odpočítať najviac počas 7 bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období,

§ vykázat daňovú stratu zo všetkých príjmov podľa § 6 zák. č. 595/2003 Z.z.,

§ avšak za zdaňovacie obdobie roku 2012 možnosť odpočítať daňovú stratu len z príjmov podľa § 6 ods. 1 (podnikanie), ods. 2 (iná samostatná zárobková činnosť), odpočítanie podľa ods. 3 (prenájom) a ods. 4 vylúčené,

o po termíne 31.12.2013 bol platný podľa sťažovateľa mechanizmus

§ naďalej platí vyššie uvedená možnosť odpočítať daňovú stratu len z príjmov podľa § 6 ods. 1 (podnikanie), ods. 2 (iná samostatná zárobková činnosť), odpočítanie podľa ods. 3 (prenájom) a ods. 4 vylúčené,

§ avšak už len možnosť rovnomerne odpočítať najviac počas 4 bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období.

18. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že ho zruší a vec vráti súdu prvého stupňa na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu sťažovateľ navrhoval zaviazat' žalobcu znášať trovy celého konania zo svojho.

B)

19. Vo svojom vyjadrení z 25.06.2018 (č.l. 64) ku kasačnej sťažnosti žalobca poukázal na rozhodujúcu právnu otázku, ktorá je v preskúmvanej veci riešená správnym súdom v jeho prospech.

20. Ďalej žalobca v bode č. 6 svojho vyjadrenia uviedol, že:

„Z obsahu Kasačnej sťažnosti rozumieme, že práve námietka nezákonnosti výroku Rozsudku v dôsledku udávanej nesprávnosti právneho posúdenia súdnej veci rekapitulovaného predchádzajúcim bodom (5) (ďalej len ako „Právne posúdenie rozsudkom“) tvorí jediný sťažnostný dôvod uplatneného opravného prostriedku. Aj napriek tomu, že ust. § 440 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v

znení neskorších predpisov (ďalej aj len ako „Správny súdny poriadok“ alebo tiež aj len ako „SSP“) pre riadne vymedzenie dôvodu sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP požaduje nielen popis namietaného právneho záveru, 6) ale tiež uvedenie v čom namietaná nesprávnosť právneho posúdenia spočíva, 7) však Sťažovateľ namiesto otvorenia adresnej argumentačnej polemiky s východiskami Právneho posúdenia rozsudkom, či myšlienkovvej reťaze dôvodovania predstaveného pre jeho podporu, z perspektívy Žalobcu doručenu Kasačnou sťažnosťou výlučne 8) opakuje podstatné prvky odôvodnenia administratívnych rozhodnutí, ktoré boli Rozsudkom zrušené.

21. Vyššie uvedené vyjadrenie žalobca doplnil (bod č. 7) o nasledujúci text:

"Vzhľadom na uvedené, a keďže žalujúca strana svoje presvedčenie o (a) argumentačnej nedostatočnosti a nepresvedčivosti odôvodnenia napádaných rozhodnutí orgánov správy daní,⁹) a zároveň (b) vecnej nesprávnosti prijatého záveru o nedostatku oprávnenia Žalobcu na odpočítanie Daňovej straty od Základu dane žalobcu, spoločne s extenzívnym súborom argumentov na jeho podporu, na ktorých (či už z hľadiska prijatých záverov alebo úvah, na ktorých sa zakladajú) aj naďalej nenachádza dôvod čokoľvek meniť, prezentoval už pri iniciácii súdneho prieskumu podanými žalobami, pričom ani obsah Kasačnej sťažnosti diskurzívne pole, v ktorom sa odohrala polemika procesných strán v otázke podľa bodu (4) tohto vyjadrenia ešte pred vydaním Rozsudku, nerozšíril o žiadny nový prvok, vyžadujúci si eventuálne doplnenie už predstavených argumentov o novú (é) štruktúru (y), aj Žalobca ... sa obmedzí výlučne na formálne zopakovanie svojej pozície. "

k čomu pripojil viaceré poznámky (najmä uvedené pod č. 6, 7 a 9) pod čiarou.

22. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy kasačného konania. Tiež v závere vyjadrenia poukázal na absenciu údajov v kasačnej sťažnosti, ktoré by mohli potvrdiť zákonnú požiadavku jej spísania advokátom alebo osobou podľa ust. § 449 ods. 2 písm. a) S.s.p. Hoci žalobca ponechal vyhodnotenie procesných dôsledkov z toho pre kasačný súd vyplývajúce celkom na súde vykonávajúceho svoju pôsobnosť v konaní o kasačnej sťažnosti, aj tak zmienil možnosť naplnenia predpokladov pre rozhodnutie podľa ust. § 459 písm. e) S.s.p.

IV.

Právne názory kasačného súdu

23. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas [§ 443 ods. 2 písm. a) S.s.p.], a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti [§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a) S.s.p.] a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.04.2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

24. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

25. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

26. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

27. Vzhľadom na vyššie uvedené musí kasačný súd podotknúť, že žalobca prostredníctvom svojho vyjadrenia adresoval kasačnému súdu návrh, aby pri kasačnej sťažnosti zohľadnil jej formálne nedostatky, ktoré by mali viesť k jej zamietnutiu (viď bod č. 22 tohto rozsudku). V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že zistenie absencie údajov v kasačnej sťažnosti, ktoré by mohli potvrdiť zákonnú požiadavku jej spisania advokátom alebo osobou podľa ust. § 449 ods. 2 písm. a) S.s.p., je spojené u správneho súdu s povinnosťou podľa § 450 ods. 1 S.s.p. vyzvať sťažovateľa na odstránenie týchto väd a súčasne ho poučí o následku ich neodstránenia.

28. Toto však platí pri splnení procesnej podmienky, že správny súd riadne nepoučil sťažovateľa o tejto povinnosti. Z rozsiahleho poučenia v napadnutom rozsudku je nielen kasačnému súdu jasné, že táto podmienka bola splnená. Ku kasačnej sťažnosti bola pripojená fotokópia diplomu osvedčujúca, že tam uvedená osoba má príslušné vzdelanie.

29. Pre kasačný súd je notoriou (§ 122 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.), že na ústredných a iných orgánoch verejnej správy osoba oprávnená konať za tento orgán (v preskúmvanej veci pán Ing. František Imrecze vo funkcii prezidenta finančnej správy) nespisuje podania na sudy, ale si ich nechá úradným postupom vypracovať od úradníkov svojho úradu. Je iba na škodu veci, že túto skutočnosť sťažovateľ opomenul výslovne osvedčiť v texte kasačnej sťažnosti. Vzhľadom na uvedené kasačný súd tento procesný návrh žalobcu odmietol.

B) K nesprávnemu právnemu posúdeniu - písm. g/:

30. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 17) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva generálna námietka sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.] ustanovenia zák. č. 595/2003 Z.z. týkajúce sa uplatnenia práva žalobcu odpočítať stratu dosiahnutú z príjmov z prenájmu nehnuteľností v zdaňovacích obdobiach rokov 2010 až 2011 od základu dane žalobcu dosiahnutého za zdaňovacie obdobie rokov 2014 a 2015.

31. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, a to spätne na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/). V preskúmvanej veci sú pre posúdenie zákonnosti relevantné najmä prechodné ustanovenia zák. č. 595/2003 Z.z. tak, ako boli v jednotlivých zdaniteľných obdobiach prijaté Národnou radou Slovenskej republiky.

32. Základným argumentom sťažovateľa je, s poukazom na ním citované ustanovenia zák. č. 595/2003 Z.z., že daňová strata z rokov 2010 a 2011 nie je v zdaňovacom období rokov 2014 a 2015 odpočítateľná od základu dane, ktorý je vytvorený len z príjmov z prenájmu nehnuteľnosti. Z toho

sťažovateľ vyvodil svoj záver, že u fyzických osôb má ustanovenie § 30 zák. č. 595/2003 Z.z. vplyv najmä na uplatnenie strát vykázaných do konca roka 2011, ktoré sa už nemôžu uplatniť od úhrnu čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6 až § 8 zákona o dani z príjmov. Kasačný súd nemôže súhlasiť s týmto záverom sťažovateľa ako aj s na to nadväzujúcim záverom, že tieto straty je možné odpočítať len od čiastkových základov dane tzv. aktívnych príjmov, t.j. z príjmov z podnikania a z príjmov zo samostatnej zárobkovej činnosti (príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 zák. č. 595/2003 Z.z.) s uprednostnením znenia ust. § 4 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. účinného od 01.01.2014.

33. Zákonodarca prostredníctvom prechodných ustanovení rieši legislatívny dopad neskoršej právnej úpravy na právne vzťahy a inštitúty založené pôvodnou právnou úpravou. Pre novelizačné zmeny vykonané v zák. č. 595/2003 Z.z. k dátumu 01.01.2012 boli zákonodarcom prijaté iba prechodné ustanovenia zoskupené v § 52o a rovnako pre zmeny vykonané v citovanom zákone k dátumu 01.01.2014 boli prijaté iba prechodné ustanovenia zoskupené v § 52za. Z ustanovení § 52za ako neskoršieho právneho predpisu (išlo o dopad zákona č. 463/2013 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony) pre kasačný súd nevyplýva vôbec záver sťažovateľa, že tieto ustanovenie by mali derogáčny vplyv na ustanovenia § 52o, ako sa snaží naznačiť sťažovateľ.

34. Preto vychádzajúc z obsahu ustanovenia § 52o ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z. je nutné aj počas účinnosti ustanovení § 52za rovnakého zákona aplikovať ustanovenia § 4 ods. 2, § 6 ods. 6 druhej a tretej vety a § 30 ods. 1 v znení účinnom od 01. januára 2012 daňovú stratu vykázanú po 31.12.2011. Právna otázka posúdenia, či daňová strata vznikla a aký charakter vykazuje, sa rieši v súlade s predpismi v tom čase účinnými. Preto pokiaľ bola daňová strata vykázaná do 31.12.2011 podľa dovtedy platných predpisov, nič to na charaktere daňovej straty nemení (viď bod č. 21 napadnutého rozsudku citovaný kasačným súdom v bode č. 15).

Podľa § 2 písm. k) zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom v čase vzniku daňových strát platilo, že na účely tohto zákona sa rozumie

k) daňovou stratou rozdiel, o ktorý daňové výdavky prevyšujú zdaniteľné príjmy pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, [...]...

35. Pokiaľ správny súd v napadnutom rozsudku tvrdí, že na odpočet daňovej straty z príjmu z prenájmu za roky 2010 a 2011 možno použiť výlučne § 52za ods. 4 zák. č. 595/2003 Z.z., potom pre kasačný súd je jednoznačné, že mal na mysli poslednú vetu citovaného ustanovenia, ktoré pripúšťa uplatnenie rovnakého prístupu (ustanovený model umorovania daňovej straty) pre príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z. Iba tu je možno nájsť spojitosť medzi daňovou stratou a príjmami, z ktorých vznikla. Avšak ani táto spojitosť neumožňuje sťažovateľovi preukázať svoj názor, že iba v prípade existencie čiastkového príjmu z prenájmu nehnuteľností a žiadnych iných (viď bod č. tohto rozsudku) nie je možné ust. § 52o a § 52 za zák. č. 595/2003 Z.z. aplikovať.

Podľa § 6 ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2014 príjmami z prenájmu, ak nejde o príjmy uvedené v odseku 1 a v § 5, sú príjmy z prenájmu nehnuteľností vrátane príjmov z prenájmu hnutelých vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo nehnuteľností.

36. Rovnako sťažovateľ mylne konštatuje, že správny súd nerozlišuje základ dane z príjmov ako taký a základ dane príjmov v prípade, ak si žalobca uplatňuje daňovú stratu, ktorá u mala vzniknúť. Žalobca predovšetkým vytýkal v žalobe, že správca dane nespresnil, čo pod pojmom základ dane, ktorý je navyše základným pojmom pri aplikácii vyššie uvedených ust. § 52o a 52za zák. č. 595/2003 Z.z., je nutné chápať. Toto ani sťažovateľ v preskúvanom rozhodnutí dostatočne neobjasnil a iba mechanicky preniesol argumentáciu správcu dane do svojho rozhodnutia.

37. Kasačný súd môže iba vo všeobecnej rovine konštatovať, že od daňových orgánov sa očakávalo vymedzenie pojmov uvedených v § 4 ods. 1 a najmä § 17 zák. č. 595/2003 Z.z. Toto sa však ani v prvostupňovom ani v preskúvanom rozhodnutí.

38. Čo sa týka poukazu sťažovateľa, že aj predtlač daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2014 (2015) obsahuje informácie podporujúce jeho argumenty (napríklad odkaz na stranu 7, spodný rámček), táto argumentácia je podľa kasačného súdu neprípustná pre konanie o kasačnej sťažnosti. Dôvod majúci svoj právny základ v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. je relevantný iba vtedy, ak je nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom (resp. nesprávne vyriešenie niektorej právnej otázky správnym súdom) zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Uvedený poukaz na predtlač a poznámky k tomu pripojené nespádajú pod pojem objektívne právo.

39. Na základe uvedených právnych záverov kasačný súd je nútený konštatovať, že kasačná sťažnosť je nedôvodná, a z uvedeného dôvodu ju zamietol.

VI.

40. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok vo všeobecnosti splňa obsahovú požiadavku na formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 139 S.s.p. Preskúmané rozhodnutie nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré by následne bolo logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Kasačný súd sa preto stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom, že orgán verejnej správy nedodržel požiadavku zákonnosti pri priebehu a následnom vydaní preskúmaného rozhodnutia.

41. Počas konania kasačný súd mu z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

42. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalobcu, s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

43. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo, a naopak žalobca ako protistrana bol úspešný.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).