

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/12/2014
Identifikačné číslo spisu:	4013200204
Dátum vydania rozhodnutia:	02.12.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:4013200204.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: Rád Svätého Benedikta so sídlom v Komárne, Palatínova 10 - 12, Komárno, právne zastúpený advokátkou JUDr. Ľubicou Masárovou PhD. so sídlom Púchovská 12, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/1314279/2012 zo dňa 13. decembra 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/16/2013-90 zo dňa 29. októbra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/16/2013-90 zo dňa 29. októbra 2013 **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 .**

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/1314279/2012 zo dňa 13. decembra 2012, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno (ďalej len „správca dane“) č. 9410401/5/1427000/2012/Dá zo dňa 02. 07. 2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení účinnom v čase vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 a ods. 5 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“) vyrubil rozdiel dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010 v sume 52 641,67 €. Dôvodom vyrubenia vyššej, ako žalobcom priznanej daňovej povinnosti, bola úprava základu dane z príjmov žalobcu podľa § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2010 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“),

pretože na základe výsledkov daňovej kontroly bolo správcom dane zistené, že žalobca, ako právnická osoba nezriadená na podnikanie, dosiahol príjem z prenájmu nehnuteľného majetku - poľovných revírov (§ 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov), ktorého základ však pre účely určenia výšky daňovej povinnosti znížil v rozpore s ustanovením § 19 ods. 1 v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov o náklady nesúvisiace s dosiahnutým príjmom žalobcu z prenájmu poľovných revírov (náklady prevažne slúžiace na zabezpečenie réžie a hlavného predmetu činnosti žalobcu).

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku zhrnul skutkové zistenia, ktoré boli podkladom na vydanie napadnutých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov. Za meritum sporu v preskúmvanej veci vymedzil výklad ustanovenia § 12 zákona o dani z príjmov, upravujúci predmet dane. Poukazujúc na zákonnú úpravu základu dane, ustanovenia § 2 písm. i/, § 17 ods. 2, § 19 ods. 1, § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, § 2 ods. 1, 2, 3, § 29 ods. 1, 2 a ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ako i na charakter žalobcu, posudzovaného ako účelové zariadenie cirkvi a náboženskej spoločnosti v zmysle § 6 ods. 1 písm. h/ a k/ zákona č. 308/1991 Zb. o slobode náboženskej viery a postavení cirkví a náboženských spoločností v znení neskorších predpisov, ktorého predmetom činnosti je predovšetkým rozvoj a ochrana duchovných hodnôt, krajský súd prijal záver, že žalobca ako daňovník nebol zriadený, ani založený na podnikanie a jediným príjmom, ktorý evidoval vo svojej účtovnej evidencii, bol príjem za prenájom pôdy v sume 277 954,92 € a nákladom súvisiacim so zabezpečením a udrжанím tohto deklarovaného príjmu, ako priama väzba medzi príjmami zahrňanými do základu dane a výdavkami, ktoré možno v príslušnom zdaňovacom období uplatniť, bol výdavok zaplatenej dane z nehnuteľností na rok 2010, vyrubenej obcou Diakovce platobným výmerom č. 857 v sume 893,47 €.

V ostatnej výške žalobcom uplatnené daňové náklady v sume 412 923,21 €, konkrétne pozostávajúce z platieb vynaložených na spotrebu materiálu v sume 4 519,69 €, spotrebu energií v sume 13 209,47 €, opravy a udržiavanie v sume 29 747,77 €, cestovné v sume 26 103,79 €, ostatné služby v sume 301 560,74 €, mzdové náklady v sume 27 353,54 €, zákonné sociálne poistenie v sume 6 088,50 €, ostatné dane a poplatky v sume 181,50 €, odpisy DNM a DHM v sume 1 630,- €, ostatné finančné náklady v sume 2 503,16 € a splatnú daň z príjmov BC v sume 25,06 €, nie je možné podľa krajského súdu považovať za náklady vynaložené podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, v danom prípade na dosiahnutie príjmov z prenájmu poľovných revírov. Preto tieto žalobcom uvádzané náklady možno považovať za výdavky nesúvisiace so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) žalobca účtoval (§ 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov).

Podľa krajského súdu výdavky, ktoré si žalobca v zdaňovacom období uplatnil, sú výdavkami vynaložené žalobcom na činnosti, z ktorých príjmy nie sú predmetom dane z príjmov, ale súčasne mohli súvisieť aj s činnosťami, z ktorých príjmy sú predmetom dane, napr. prenájom nebytových priestorov, ktoré žalobca mal v nájme od nadácie Adalbertinum, avšak príjem z tohto titulu žalobca preukázať nevedel. Z daňovej kontroly vyplýva, že účastníci zmlúv o budúcich nájomných zmluvách na tieto priestory potvrdili iba ich uzatvorenie, ale nie zaplatenie nájomného v kontrolovanom zdaňovacom období. Samotná skutočnosť o vzniku zmluvy na nebytové priestory, bez reálneho plnenia zo zmluvy, t. j. bez zdaniteľného príjmu, na ktoré priestory žalobca vynaložil náklady ako subjekt nezriadený na podnikanie, nie je možné akceptovať ako náklady (výdavky) podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov. Podľa krajského súdu išlo o výdavky podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, teda výdavky, ktoré nesúviseli so zdaniteľným príjmom, a preto ich nemožno zahrnúť do základu dane. Obdobne i iné uplatnené výdavky zahrnuté do základu dane žalobcom, ako napr. výdavky na cestovné spojené s kontrolou pozemkov, výdavky na kúpu ošatenia, výdavky na elektrinu, energiu, účtovné výdavky a podobne, nesúvisia so zdaniteľným príjmom žalobcu podľa § 12 zákona o dani z príjmov.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že skutkový stav bol nesprávne zistený a nesprávne právne posúdený. Žalobca nesúc dôkazné bremeno (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.) sa neriadil ust.

§ 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov a v priebehu daňového konania nevedel v súlade s hmotnoprávnymi podmienkami zákona správcovi dane dostatočne a hodnoverne vysvetliť a preukázať uplatnené náklady v sume 412 923,21 €, t. j. ako tieto náklady súvisia s dosiahnutým príjmom, ktorý mal žalobca iba z prenájmu pôdy, pričom z uvedených celkových vynaložených nákladov účtoval 90 % na administratívne náklady a 10 % na režijné náklady. Krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu a v daňovom konaní je jeho povinnosťou preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. V daňovom konaní platí zásada objektívnej pravdy, avšak nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovania dokazovania z nich vyvodí, s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (napr. rozhodnutie NS SR 4Sžf/18/2011).

V súvislosti s nedostatočným preukázaním oprávnenosti uplatnenia sporných daňových výdavkov žalobcom krajský súd zároveň poukázal i na nedostatočné a neprehľadné vedenie účtovnej evidencie žalobcom, ako účtovnej jednotky povinnej viesť účtovníctvo a zostavovať účtovnú závierku podľa § 1 ods. 1 písm. a/ bod prvý zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), keďže tento v rozpore s ustanovením § 4 ods. 1 písm. g/ Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/24342/2007-74 zo dňa 14.11.2007 (ďalej len „Opatrenie MF SR“) v kontrolovanom zdaňovacom období roku 2010 v účtovníctve osobitne nesledoval dosiahnuté výnosy a vynaložené náklady vstupujúce do základu dane (príjem za prenájom pôdy a výdavok za daň z nehnuteľnosti) a osobitne dosiahnuté výnosy a vynaložené náklady neovplyvňujúce základ dane, teda výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky daňovník účtoval. Krajský súd poukázal na výsledky daňovej kontroly z vykonaného dokazovania a ustálil za nesporne preukázané, že žalobca do výdavkov zaradil všetky svoje náklady, ktoré podľa jeho vyjadrení a predložených listín súviseli napríklad so spotrebou materiálu, spotrebu energií, oprava, údržba, cestovné výlohy, ostatné služby a mzdové náklady tak, ako ich správca dane uviedol vo svojom rozhodnutí, avšak tieto náklady podľa krajského súdu nemali väzbu na deklarovaný príjem zahŕňaný do základu dane, pretože tieto nemožno považovať za výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, teda príjmov z prenájmu poľných revírov (§ 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov).

Ohľadom poukazu žalobcu na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) sp. zn. 3Sžf 43/2009 krajský súd uviedol, že závery tohto rozhodnutia podľa súdu nie je možné aplikovať na prejednávaný prípad; uvedené rozhodnutie riešilo občianske združenia a ich príjmy z reklamy u športových klubov. Postavenie žalobcu je zhodné iba v tom, že ide o účelovú organizáciu bez príjmu z podnikania, a preto i náklady, ktoré má takýto subjekt, nemožno považovať za výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, ak nemá priamu väzbu na jeho príjem, ktorý nesporne bol u žalobcu iba príjem z prenájmu pôdy. Nesporne bolo podľa krajského súdu preukázané, že žalobca ako účtovná jednotka podľa zákona o účtovníctve nerešpektoval ust. § 4 ods. 1 písm. g/ Opatrenia MF SR a nevedol analytické účty v zmysle zákona, v nadväznosti na zákon o dani z príjmov, nesledoval osobitne dosiahnuté výnosy a vynaložené náklady, ktoré nevstupujú do základu dane. V zmysle zákona o dani z príjmov nákladom možno rozumieť zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednoty v účtovnom období a výdavkom úbytok peňažných prostriedkov alebo úbytok ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky, avšak dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si podľa zákonom stanovených podmienok výdavok tak, ako si ho uplatnil v daňovom priznaní, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že účtované náklady si uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok o dani z príjmov. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu, skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží daňové bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na účtovaný výdavok podľa zákona o dani z príjmov uznaný ako oprávnený (napr. nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 78/2011 z 23. 02. 2011). Podľa krajského súdu neobstoí potom ani námietka žalobcu, že správca dane porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov a zásadu súčinnosti so žalobcom (námietka výsluchu pána

Juhásza k uzavretej zmluve o nájme), keďže spôsob dokazovania a dôkazný prostriedok určuje správca dane a podľa toho, aká otázka má byť v daňovom konaní zodpovedaná a ako dôkaz použitá. Krajský súd nezistil porušenie ust. § 2 a § 15 zákona č. 511/1992 Zb., keďže povinnosťou žalobcu bolo preukázať hodnovernými dôkazmi svoje tvrdenia o účtovaných nákladoch v súvislosti s jeho zdaniteľnými príjmami.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/16/2013-90 zo dňa 29. októbra 2013 zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby najvyšší súd zaviazal žalovaného zaplatiť žalobcovi trovy konania.

Žalobca trvá na tom, že žalované rozhodnutie je nezákonné, pričom zotrváva na dôvodoch uvedených v žalobe. Zároveň napáda rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodu jeho arbitrárnosti a nedostatočného odôvodnenia.

Žalobca uviedol, že ako subjekt, svojím charakterom účelové zariadenie cirkvi a náboženskej spoločnosti, dosiahol v zdaňovacom období roku 2010 príjmy z nájomného z poľnohospodárskych a lesných pozemkov, ktoré vlastní, a ktoré sú v zmysle § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, nakoľko sa jedná o príjem z činností, ktorými tieto subjekty dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, čo medzi stranami podľa žalobcu nebolo sporné.

Za predmet sporu žalobca označil posúdenie ním vynaložených a preukázaných nákladov vo výške 412 923,21 €.

Rozhodnutie žalovaného je podľa názoru žalobcu arbitrárne z dôvodu, že rovnako ako správca dane, odmietol uznať žalobcovi ním vynaložené režijné náklady, napr. na vedenie účtovníctva, mzdových nákladov na pracovníkov, u ktorých ich pracovnými náplňami preukázal, že vykonávajú práce priamo súvisiace so zabezpečovaním prenájmov a komunikácie s nájomcami (administratívna pracovníčka, hospodár), cestovného (s poukazom na potrebu kontroly využívania týchto pozemkov v súlade s nájomnými zmluvami a komunikáciou s nájomcami), atď., iba všeobecným odkazom na ustanovenie § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, pričom žalovaný nevysvetlil, prečo a ako ho aplikoval. Na žalobcovu námietku, prečo napr. mzdové náklady a náklady na účtovníctvo nie sú daňovými výdavkami daňové orgány nedali dostatočnú odpoveď. Žalobca považuje rozhodnutie žalovaného za nedostatočne odôvodnené, hoci na str. 7 síce vyčísluje žalobcom uplatnené režijné náklady podľa jednotlivých druhov, avšak opätovne bez bližšieho zdôvodnenia uvádza ku všetkým (s výnimkou dane z nehnuteľností), že ich nie je možné považovať za náklady vynaložené v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, v danom prípade na dosiahnutie príjmov z prenájmu poľných revírov.

Žalobca napáda neuznanie daňového výdavku za zaplatené nájomné za prenájom priestorov od nadácie Adalbertinum, z dôvodu, že tieto využíva ako svoje kancelárske priestory, pričom žalobca poukazuje na to, že nájomné na vlastné kancelárske priestory u podnikateľských subjektov nie je v praxi spochybňované ako daňový výdavok. Taktiež žalobca napáda neuznanie výdavkov na prenájom existujúcemu nájomcovi (podnikateľovi Juhászovi - poznámka odvolacieho súdu) a tiež budúcim nájomcom, s ktorými mal uzatvorené zmluvy o budúcich nájomných zmluvách. Žalobca má za to, že preukázal vyvíjanie aktivít smerujúcich k dosiahnutiu zdaniteľných príjmov cestou podnájmu týchto nebytových priestorov, a teda že tieto výdavky sú výdavkami daňovými.

Napadnutému rozsudku žalobca vytýka nedostatočné odôvodnenie, krajský súd prevzal argumentáciu žalovaného, ale s námietkami žalobcu sa nevysporiadal, a preto žalobca rozsudok krajského súdu považuje za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Prvostupňový súd sa plne stotožnil so žalovaným, že u žalobcu bol nesporne daňovým výdavkom, u ktorého bola dodržaná priama väzba

medzi príjmom zahrnutým do základu dane (príjem z prenájmu pôdy) a výdavkami, ktoré možno v príslušnom období uplatniť, iba výdavok z titulu zaplatenia dane z nehnuteľnosti, pričom všetky výdavky uplatnené žalobcom (s výnimkou dane z nehnuteľnosti) neakceptuje ako daňové s odvolávkou na § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Z napadnutého rozsudku však podľa žalobcu nie je zrejmé, z akého dôvodu nepovažoval súd za dôvodnú právnu argumentáciu žalobcu a prečo subsumoval popísaný skutkový stav pod § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, resp. označil všetky uvedené výdavky ako nedaňové.

Žalobca s poukazom na účel súdnej ochrany pred svojvôľou v rozhodovaní orgánov daňovej správy o výške daňovej povinnosti uviedol, že bolo povinnosťou krajského súdu dať v odôvodnení rozsudku jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na otázku, prečo napr. výdavky na účtovníctvo, mzdy zamestnancov venujúcim sa kontaktu s nájomcami, cestovné atď., takýmito výdavkami nie sú. Zároveň bol pritom povinný rešpektovať zásadu zákazu neodôvodneného nerovného zaobchádzania, z ktorej, podľa žalobcu, plynie, že aj ak je subjektom nezriadeným na podnikanie, nemôžu byť bezdôvodne všetky jeho režijné náklady považované za nedaňové výdavky. Žalobca, rovnako ako podnikateľské subjekty, má napr. zákonnú povinnosť viesť účtovníctvo. Ani u podnikateľských subjektov vzniknuté náklady nemajú „priamu väzbu“ na konkrétny zdaniteľný príjem, sú však ako súčasť režijných nákladov bezpochyby považované za daňový výdavok. Rovnako tak, nie je zrejmé, prečo mzdové náklady na pracovníkov venujúcich sa nájomným vzťahom a cestovné nemajú podľa názoru súdu „priamu väzbu“ na dosiahnuté zdaniteľné príjmy. Z odôvodnenia krajského súdu vôbec nie je jasné, ako a na základe ktorého zákonného ustanovenia dospel (podobne ako daňové orgány) k právnomu záveru, že u daňovníkov podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov, musí ísť v prípade daňových výdavkov o „priamu väzbu“ na konkrétny dosiahnutý zdaňovaný príjem, aj keď z tejto argumentácie vychádza.

Žalobca trvá na názore, že nájomné zaplatené nadácii Adalbertinum je daňovým výdavkom, tak ako podnikateľské subjekty, rovnako aj cirkevná organizácia, musí mať zabezpečené priestory pre svoju administratívnu činnosť a pre svoje sídlo. Ak sú takéto výdavky všeobecne akceptovaným daňovým výdavkom u podnikateľských subjektov (aj keď nemajú „priamu väzbu“ na konkrétny zdaniteľný príjem), nie je zrejmé, prečo sa krajský súd stotožnil s argumentáciou žalovaného, že tieto u žalobcu nesúvisia s jeho zdaniteľným príjmom, a to aj keď tento je dosiahnutý z prenájmu pôdy „(má snáď mať žalobca svoju účtovnú dokumentáciu uloženú na poli a len tu komunikovať s nájomcami a vystavovať im faktúry v lese?)“. Odôvodnenie krajského súdu, že ak žalobca v konkrétnom zdaňovacom období nemal príjem z prenájmu nebytových priestorov, nemožno výdavky súvisiace s nimi považovať za daňové, žalobca považuje za rozpor s platnou právnou úpravou a so zásadou rovnakého zaobchádzania. Podľa názoru žalobcu, rovnako ako u podnikateľských subjektov, tak aj u subjektov podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov, je základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky, a to pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak zákon neustanovuje inak (§ 2 písm. j/ zákona o dani z príjmov). Z uvedeného podľa žalobcu okrem iného plynie, že ak zákon neustanovuje inak (čo nie je žalobcov prípad), sú vynaložené výdavky daňovými výdavkami v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo o nich účtované (časová súvislosť), a to, aj ak zdaniteľný príjem s nimi súvisiaci bude plynúť v niektorom z budúcich zdaňovacích období. Žalobca preukázal na to, že v danom období mal uzatvorené budúce nájomné zmluvy ako aj platnú nájomnú zmluvu. Výdavky na nájomné teda boli vynakladané v súvislosti so zdaniteľnými príjmami, aj keď budúcimi, ktoré žalobca predpokladal a očakával. Zo žiadneho zákonného ustanovenia nevyplyva, a prvostupňový súd (rovnako ako žalovaný) neodôvodnil, prečo by sa v prípade daňovníka zdaňujúceho príjem podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov a účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva, mal uplatniť iný postup pri vyčíslení základu dane ako u podnikateľských subjektov, a to najmä, ak zákon pre obe tieto skupiny upravuje rovnaké zákonné podmienky pre zisťovanie základu dane upravené v § 17 až § 29 zákona o dani z príjmov.

Žalobca namieta neuznanie ním uvádzaného rozdelenia nákladov v pomere 90 % a 10 %, pričom krajský súd ignoroval poukaz žalobcu na to, že toto členenie uplatnil iba u niektorých režijných výdavkov, zatiaľ čo iné rozčlenil vo svojom čerpaní rozpočtu a jeho prílohách jednotlivo (napr. mzdové náklady), podrobne, hoci žalobca vysvetlil aj v odvolaní povahu niektorých výdavkov s konkrétnymi odkazmi na

predložené dôkazy, čo však daňové orgány oboch stupňov vôbec nebrali do úvahy.

Vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu v priebehu daňovej kontroly žalobca namieta nezákonnosť postupu správca dane porušením ustanovenia § 2 ods. 2 a § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. tým, že o výsluchu svedka Juhásza nebol žalobca informovaný a bolo tým porušené jeho zákonné právo klásť svedkovi otázky. Tento dôkaz má podľa žalobcu povahu nezákonne získaného dôkazu, s poukazom na judikatúru českých súdov a na ústnom pojednávaní tiež na rozsudok NS SR sp. zn. 6 Sžf/28/2011. Zároveň žalobca už v žalobe poukázal na tendenčné otázky, ktoré boli tomuto svedkovi kladené, z ktorých správca dane i žalovaný vyvodzujú nepriaznivé dôsledky v podobe neuznania daňových výdavkov vynaložených žalobcom na prenájom nebytových priestorov s odôvodnením, že žalobca nepreukázal využívanie prenajatých nebytových priestorov na inú, ako svoju hlavnú činnosť (žalovaný pritom argumentoval tým, že p. Juhászovi nebola doručená žiadna faktúra v kontrolovanom období, žalobca neúčtoval o výnosoch a výška záväzku nebola známa a úplne ignoroval, že svedok potvrdil existenciu nájomného vzťahu). Dôkazy, ktoré predložil žalovaný k vyjadreniu k protokolu a ktoré preukazovali úhradu nájomného od p. Juhásza označil žalovaný za nerelevantné dôkazy s odôvodnením, že neboli predložené počas kontroly a zúčastnené strany o úhrade nájomné neúčtovali.

Žalobca taktiež poukázal na ním namietané a správcom dane nevyhodnotené vykonané dôkazy - zápisnice z miestnych zisťovaní u subjektov, s ktorými mal žalobca uzatvorené budúce nájomné zmluvy. Tieto žalovaný označil len ako „podporné dôkazy“, ktoré nemali žiadny vplyv na kontrolné zistenia. Žalobca pritom poukázal na to, že hodnotenie dôkazov nemôže byť aktom ľubovôle a pri hodnotení dôkazov nie je možné preferovať len dôkazy potvrdzujúce žalovaným zvolenú skutkovú verziu, a niektoré dôkazy nevyhodnotiť, len so všeobecným odkazom na ich irelevanciu.

Podľa žalobcu sa krajský súd vôbec nevysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne nezákonného výsluchu svedka, ktorého výpoveď je pre konanie veľmi zásadná (hoci sám v odôvodnení uvádza, že išlo o výsluch). Taktiež sa prvostupňový súd nevysporiadal s relevantnou judikatúrou, ktorú k tomu žalobca uviedol. Je síce pravda, že dokazovanie vedie správca dane a môže určiť dôkazy, ktoré vykoná, avšak je pritom povinný rešpektovať zákonné práva daňového subjektu. Ich nerešpektovanie nemôže byť ospravedlňované ani prípadným nesprávnym vedením účtovníctva zo strany daňového subjektu ani jeho primárnym dôkazným bremenom. Krajský súd sa tiež vôbec nevysporiadal s argumentáciou žalobcu týkajúcou sa nevyhodnotenia dôkazov predložených žalobcom týkajúcich sa úhrad nájomného od pána Juhásza a dôkazov získaných z miestnych zisťovaní dožiadanými správcami dane (ktoré tiež v zmysle už ustálenej judikatúry NS SR možno označiť za výsluchy svedkov - napr. už citovaný rozsudok 6Sžf/28/2011, ale aj rozsudok 3Sžf/12/2012), ktoré sú podľa žalobcu zásadné vo vzťahu k preukázaniu očakávaných budúcich príjmov z prenájmu nebytových priestorov.

Podľa názoru žalobcu z rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/43/2009, v ktorom súd zaujal (ako sám uviedol) stanovisko k zásadnej právnej otázke týkajúcej sa zdaňovania príjmov občianskych združení, vyplýva, že aj ním vynaložené náklady, napr. na náboženské predmety, odevy bratov, ale napr. aj nájomné za svoje priestory, v ktorých sídli, sú výdavkami na zabezpečenie činnosti, pre ktorú bol zriadený, sú daňovými výdavkami.

Žalobca namieta, že krajský súd neodôvodnil, prečo žalobca, ako právnická osoba bez príjmu z podnikania, nemôže použiť výdavky vynaložené na svoju duchovnú činnosť ako daňové na zníženie základu dane z príjmu za prenájom nehnuteľností. Žalobca v tejto súvislosti poukazuje na to, že z jeho štatútu výslovne vyplýva, že nemá žiť zo žobrania a podľa možnosti ani z darov a na svoju činnosť má zabezpečiť zdroje práve obohatením vlastného imania.

Žalobca má za to, že s vytýkaným nesprávnym vedením účtovníctva nemožno spájať neunesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu pri preukazovaní, či ním vynaložené náklady súviseli s dosiahnutým príjmom. Zároveň poukázal na to, že súd sa nevysporiadal so žalobnou námietkou ohľadne nezákonného výkladu § 4 ods. 1 písm. g/ Opatrenia MF SR žalovaným.

Žalobca poukázal na svoju argumentáciu v žalobe, podľa ktorej z citovaného ustanovenia Opatrenia MF SR nevyplýva povinnosť vedenia analytickej evidencie, tak ako to uvádza žalovaný, ale len možný spôsob jej členenia v prípade, ak ju účtovná jednotka vytvára pri zohľadnení svojich potrieb. Keďže uvedené ustanovenie len všeobecne odkazuje na zákon o dani z príjmov, je možné podľa žalobcu toto vykladať aj tak, že túto evidenciu má daňovník vytvárať z hľadiska členia výnosov a k nim prislúchajúcich nákladov na príjmy, ktoré nie sú predmetom dane (napr. dary, dedičstvo a podobne), príjmy od dane oslobodené (napr. dividendy, kostolné zbierky) a príjmy zdaniteľné a k týmto jednotlivým kategóriám príjmov prislúchajúce náklady. Keďže žalobca mal v zdaňovacom období z uvedených kategórií len príjmy zdaniteľné, analytickú evidenciu nemal povinnosť ani dôvod viesť. Pri výklade tohto ustanovenia poukázal na nález ÚS SR I. ÚS 241/07, ktorý pri výklade verejného (daňového) práva prikazuje uplatniť zásadu *in dubio mitius*, v prípade ak právo umožňuje rozdielny výklad. Zároveň žalobca argumentoval tým, že na posúdenie výdavku ako daňového alebo nedaňového nemá vplyv to, či a na akom analytickom účte je tento evidovaný.

Je zároveň podľa žalobcu otáznosť, či je vôbec vopred, v okamihu účtovania, možné takéto žalovaným požadované členenie výdavkov vykonať, pretože v mnohých prípadoch až následne, po skončení zdaňovacieho obdobia, môžu byť vymedzené režijné náklady určitým pomerom rozdeľované. Daňový subjekt v okamihu ich účtovania predsa nemôže vedieť, akú výšku celkových príjmov dosiahne, aké percento z toho budú príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, príjmy oslobodené a aká časť budú príjmy zdaniteľné. Určité režijné náklady však inak, ako percentuálnym pomerom, členiť nemožno.

Žalobca vyjadril presvedčenie, že v preskúmanom konaní došlo k vážnym procesno-právnym pochybeniam, boli porušené zásada zákonnosti, zásada súčinnosti a zásada voľného hodnotenia dôkazov a došlo k nesprávnej aplikácii hmotnoprávných ustanovení zákona o dani z príjmov. Rozsudok krajského súdu je podľa žalobcu arbitrárny a nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, krajský súd sa s niektorými námietkami žalobcu vôbec nevysporiadal, alebo vo vzťahu k niektorým bez dostatočného, jasného a zrozumiteľného odôvodnenia, prevzal argumentáciu žalovaného a tým nesprávne vec posúdil.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom v ostatnom odkazuje na svoje vyjadrenie k žalobe.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), 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 O.s.p.).

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava SR“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 59 ods. 2 Ústavy SR dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady

mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 1a písm. c) zákona č. 511/1992 Zb., správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 2 ods. 1, 2, 3 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí, dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, prihliada pritom na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne 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. j) zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti

zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 písm. k) zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie 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.

Podľa § 3 ods. 1 písm. a) až d) zákona o dani z príjmov predmetom dane fyzickej osoby sú a) príjmy zo závislej činnosti (§ 5), b) príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu (§ 6), c) príjmy z kapitálového majetku (§ 7), d) ostatné príjmy (§ 8).

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 § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov, predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, sú príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

Podľa § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov, daňovníkmi podľa odseku 2 sú (okrem iných - poznámka odvolacieho súdu) štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a) pred bodkočiarkou zákona o dani z príjmov, od dane sú oslobodené príjmy daňovníkov uvedených v § 12 ods. 3 plynúce z činnosti, na ktorej účel títo daňovníci vznikli alebo ktorá je ich základnou činnosťou vymedzenou osobitným predpisom okrem príjmov z činností, ktoré sú podnikaním, a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

Podľa § 17 ods. 2 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 § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon výškou dosiahnutého príjmu alebo výškou príjmu z prijatej úhrady, uplatní sa výdavok (náklad) alebo jeho časť do daňových výdavkov v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dosiahnutý príjem alebo prijatá úhrada.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

Podľa § 24 ods. 5 zákona o dani z príjmov, daňovník, ktorý je fyzickou osobou, pri preradení hmotného majetku a nehmotného majetku z osobného užívania do obchodného majetku a daňovník nezaložený alebo nezriadený na podnikanie pri začatí používania majetku na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane, odpisujú tento majetok ako v ďalších rokoch odpisovania zo vstupnej ceny ustanovenej v § 25 ods. 1 písm. d).

Podľa § 41 ods. 1 vety prvej a druhej zákona o dani z príjmov, daňové priznanie za predchádzajúce zdaňovacie obdobie je povinný podať daňovník v lehote podľa § 49. Daňovník, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie, Národná banka Slovenska a Fond národného majetku Slovenskej republiky nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, a príjmy, z ktorých

sa daň vyberá podľa § 43.

Podľa § 1 ods. 1 Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/24342/2007-74 zo dňa 14. novembra 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení účinnom 01.01.2010 (ďalej len „Opatrenie MF SR“), týmto opatrením sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre politické strany, politické hnutia, občianske združenia, záujmové združenia právnických osôb, cirkvi a náboženské spoločnosti, neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby, nadácie, neinvestičné fondy a ďalšie právnické osoby, ktoré účtujú v sústave podvojného účtovníctva, a ktorých nezisková činnosť vyplýva z osobitného predpisu, na základe ktorého vznikli (ďalej len „neziskové účtovné jednotky“).

Podľa § 3 ods. 2 Opatrenia MF SR, v účtovom rozvrhu sa analytické účty vytvárajú podľa § 4.

Podľa § 4 ods. 1 Opatrenia MF SR pri vytváraní analytických účtov k syntetickým účtom sa zohľadňujú potreby účtovnej jednotky najmä z hľadiska členenia

- a) majetku podľa umiestnenia, vrátane jeho členenia podľa doby použiteľnosti na dlhodobý a krátkodobý,
- b) cenných papierov podľa druhov a emitentov,
- c) pohľadávok podľa jednotlivých dlžníkov a podľa doby splatnosti, ktorá sa rovná rozdielu medzi zmluvnou dobou splatnosti a dobou splácania zistenou ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (ďalej len „zostatková doba splatnosti“) do jedného roku a zostatkovej doby splatnosti dlhšej ako jeden rok,
- d) záväzkov podľa jednotlivých veriteľov, podľa dohodnutej doby splatnosti a podľa zostatkovej doby splatnosti do jedného roka a zostatkovej doby splatnosti dlhšej ako jeden rok,
- e) na menu euro a cudziu menu pri účtovaní pohľadávok a záväzkov, peňažných prostriedkov, cenín, cenných papierov a vkladov do základného imania, podielov,
- f) podľa položiek účtovnej závierky vrátane požiadaviek na zostavenie poznámok,
- g) podľa osobitných predpisov¹¹⁾
- h) podľa potrieb finančného riadenia účtovnej jednotky,
- i) podľa položiek rozpočtovej klasifikácie, ak tak ustanovuje osobitný predpis¹²⁾, podľa zdrojov financovania a programov,
- j) podľa jednotlivých vytvorených fondov,
- k) podľa iných skutočností neuvedených v písmenách a) až j).

Poznámka pod čiarou č. 11 príkladom uvádza okrem iných aj zákon o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 4 ods. 2 Opatrenia MF SR podľa povahy majetku, záväzkov, nákladov a výnosov sa v účtovníctve vytvára analytická evidencia, ktorá môže obsahovať okrem ocenenia aj ďalšie údaje potrebné pre účtovnú jednotku.

Predmetom súdneho prieskumu bolo zistiť, či daňové orgány oboch stupňov správne určili daňové výdavky žalobcu, ako právnickej osoby nezriadenej na podnikanie, ktoré bolo potrebné odpočítať zo základu dane, tvoriaceho v kontrolovanom zdaňovacom období zdaniteľný príjem žalobu, plynúci len z prenájmu nehnuteľností - poľovných revírov.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu právnej otázky nákladov právnickej osoby nezriadenej na podnikanie, ovplyvňujúcich základ dane z príjmov, s prihliadnutím na skutkové zistenia vyplývajúce z účtovníctva žalobcu a v spojení s výsledkami vykonaného dokazovania, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.):

Z obsahu administratívneho spisu odvolací súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu, ktorý je cirkevnou organizáciou a v kontrolovanom zdaňovacom období vykonával činnosť - prenájom a

prevádzkovanie vlastných alebo prenajatých nehnuteľností, kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010, z ktorej vypracoval protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9410401/5/467210/2012/Dá,Csj zo dňa 21.05.2012 a dodatok k protokolu zo dňa 18.06.2012, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 20.06.2012.

Na základe výsledku kontroly vydal správca dane dňa 02.07.2012 dodatočný platobný výmer č. 9410401/5/1427000/2012/Dá, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010 v sume 52 641,67 €.

Zistený skutkový stav medzi účastníkmi konania nie je sporný, preto odvolací súd na zhrnutie uvádza, vo vzťahu k meritu veci, k podstatným skutkovým zisteniam nasledovné podrobnosti:

Žalobca v daňovom priznaní k dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2010, podanom dňa 25. 03. 2011, vykázal súčet prevádzkových, finančných a mimoriadnych výnosov v sume 278 087,12 €, súčet prevádzkových, finančných a mimoriadnych nákladov v sume 413 816,68 €, hospodársky výsledok pred zdanením v sume - 135 729,56 € a základ dane v sume 0,00 €.

Žalobca predložil správcovi dane dňa 14.09.2011 podanie - Predloženie dokladov ku kontrole DPPO za rok 2010 zo dňa 27.08.2010, ktorého prílohu tvoril rozpočet na rok 2010 zo dňa 08.01.2010 a vyhodnotenie plnenia rozpočtu za rok 2010 zo dňa 30.03.2011. Žalobca v podaní uviedol, že v prípade spoločných nákladov bol pre rok 2010 schválený pomer 90 % na zdaňovanú činnosť a 10 % na hlavnú /oslobodenú/ činnosť.

Správca dane z predloženej účtovnej evidencie a účtovných výkazov zistil, že žalobca nesledoval vo svojej účtovnej evidencii osobitne dosiahnuté výnosy a vynaložené náklady, ktoré vstupujú do základu dane, a osobitne dosiahnuté výnosy a vynaložené náklady, ktoré nevstupujú do základu dane.

Ďalej správca dane preverení ku kontrole predložených dokladov zistil, že žalobca evidoval vo svojej účtovnej evidencii príjmy za prenájom pôdy vo výške 277 954,92 €, pričom za náklad súvisiaci so zabezpečením a udržiavaním predmetných príjmov správca dane uznal daň z nehnuteľnosti na rok 2010, vyrubenú Obcou Diakovce platobným výmerom č. 857 v sume 893,47 €. Ostatné žalobcom uplatnené daňové náklady (žalobcom schválené pomerom 90 % na zdaňovanú činnosť a 10 % na jeho hlavnú /od dane oslobodenú/ činnosť) správca dane vyhodnotil ako výdavky neovplyvňujúce základ dane z príjmov podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Hlavnou činnosťou, z ktorej žalobca dosiahol v kontrolovanom zdaňovacom období dani podliehajúci príjem, bol príjem z prenájmu poľných revírov v sume 277 954,92 €. K tomuto príjmu (§ 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov) žalobca priradil ako daňové náklady, náklady vynaložené na spotrebu materiálu v sume 4 519,69 €, spotrebu energií v sume 13 209,47 €, opravy a udržiavanie v sume 29 747,77 €, cestovné v sume 26 103,79 €, ostatné služby v sume 301 560,74 €, mzdové náklady v sume 27 353,54 €, zákonné sociálne poistenie v sume 6 088,50 €, ostatné dane a poplatky v sume 181,50 €, odpisy DNM a DHM v sume 1 630,00 €, ostatné finančné náklady v sume 2 503,16 € a splatnú daň z príjmov BC v sume 25,06 €, celkom v sume 412 923,21 €.

Vzhľadom k tomu, že z predloženej evidencie daňových dokladov (napr. prílohy k predloženým dokladom č. 1. 32 a č. 1. 8 administratívneho spisu) vyplýva, že ide o náklady vynakladané na zabezpečenie hlavnej, t. j. neziskovej činnosti žalobcu, čo ani sám nepopiera, odvolací súd tieto hodnotí ako náklady, ktoré nemožno priradiť k jedinému žalobcom vykázanému zdaniteľnému príjmu - príjmu z prenájmu nehnuteľností (§ 3 ods. 1 písm. b/ v spojení s § 6 ods. 3 a § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov).

Odôvodnenie právnej argumentácie za účelom obhájenia uplatnených sporných daňových nákladov žalobca vychádza z tvrdenia, že on ako právnická osoba nezriadená na podnikanie, taktiež ako podnikateľské subjekty, musí určovať základ dane z príjmov postupom podľa ustanovení § 17 až § 29 zákona o dani z príjmov. V tejto súvislosti žalobca vidí priestor na uplatňovanie zásady rovnakého zaobchádzania, keďže rovnako ako podnikateľské subjekty, má aj žalobca zákonnú povinnosť viesť

účtovníctvo, pričom ani u podnikateľských subjektov vzniknuté náklady, napr. mzdové náklady na pracovníkov, cestovné, nemajú „priamu väzbu“ na konkrétny zdaniteľný príjem, sú však ako súčasť režijných nákladov bezpochyby považované za daňový výdavok. Tak ako podnikateľské subjekty, rovnako aj cirkevná organizácia, musí mať zabezpečené priestory pre svoju administratívnu činnosť a pre svoje sídlo, a preto s apelom na rovnosť daňových subjektov, zaplatené nájomné nadácii Adalbertinum je potrebné posudzovať ako daňový náklad ovplyvňujúci základ dane z príjmov.

S uvedenou argumentáciou žalobcu nemožno súhlasiť.

Zákon o dani z príjmov je koncipovaný tak, že v zmysle čl. 59 ods. 2 Ústavy SR striktné určuje predmet dane, jej základ a spôsob jeho zistenia ako i príjmy oslobodené od dani z príjmov. Hlavnou zásadou pri zisťovaní základu dane odpočítaním daňových výdavkov (nákladov) od zdaniteľných príjmov je požiadavka zákona, aby daňové výdavky boli daňovníkom preukázateľne vynakladané na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (§ 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov), a to v ich vzájomnej vecnej a časovej súvislosti v príslušnom zdaňovacom období, ktorým je kalendárny rok (§ 2 písm. j/ a l/ v spojení s § 21 ods. 1 citovaného zákona).

Vzhľadom k tomu, že príjmy daňovníkov nezriadených na podnikanie (ďalej aj „daňovník“), plynúce z činnosti, na ktorej účel títo daňovníci vznikli, sú od dane oslobodené, nie je možné v zmysle zákona o dani z príjmov k týmto príjmom (z ich hlavnej činnosti) priradiť daňové výdavky. Po skončení zdaňovacieho obdobia daňovník na základe účtovníctva zistí, či z jeho hlavnej činnosti dosiahol zisk. Ak nie, výdavky vynaložené na realizáciu jeho hlavnej činnosti, nemožno priradiť k jeho príjmom, ktoré v zmysle § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov podliehajú dani. V prípade, že majú výdavky alebo ich časť takéhoto daňovníka zmiešaný charakter, t. j. je ich možné za dodržania zásady vecnej a časovej súvislosti s dosiahnutým zdaniteľným príjmom k tomuto priradiť, dôkazné bremeno preukázať charakter daňových výdavkov podľa § 2 písm. i/, j/ a l/ zákona o dani z príjmov spočíva na daňovníkovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.), ktorý je účtovnou jednotkou a má povinnosť viesť účtovníctvo preukazným spôsobom, aby poskytovalo verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva.

Preto bolo povinnosťou žalobcu v súlade s § 4 ods. 1 Opatrenia MF SR vytvoriť k syntetickým účtom analytické účty z hľadiska ich členenia podľa požiadaviek na vyčíslenie základu dane z príjmov, keďže nie všetky ním vynakladané výdavky možno „odhadom“, resp. určením ničím nepodloženého pomeru, priradiť k tomu ktorému zdaniteľnému príjmu, ktorý môže podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov, ako daňovník nezriadený na podnikanie, dosiahnuť. V tomto ohľade nie je možné prisvedčiť výkladu žalobcu o fakultatívnom vedení oddeleného účtovníctva pre vyššie uvedený účel, i keď výpočet spôsobov členenia analytickej účtovnej evidencie ustanovenie § 4 ods. 1 Opatrenia MF SR upravuje demonštratívnym výpočtom, s poukazom na prípadné konkrétne potreby účtovnej jednotky nezriadenej na podnikanie, avšak kogentnosť pre jednotlivé prípady vyplýva z účelu Opatrenia MF SR vo vzťahu k rigorózskej zákonnej úprave zisťovania základu dane z príjmov. Preto následkom nedostatočne preukazného vedenia oddelenej účtovnej evidencie pre účely zistenia základu dane z príjmov, môže byť dôkazná núdza daňovníka nezriadeného na podnikanie vo vzťahu k preukázaniu oprávnenosti uplatnenia daňových výdavkov ich priradením vo vecnej a časovej súvislosti k dosiahnutým zdaniteľným príjmom.

Zvýšenie základu dane z príjmu žalobcu, dosiahnutého z prenájmu nehnuteľností, neuznaním žalobcom deklarovaných daňových výdavkov, vynakladaných len na zabezpečenie jeho hlavnej činnosti, t. j. zabezpečenie jeho sídla a duchovnej činnosti rádu, nie je v rozpore s § 17 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 2 písm. i/, j/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

V súvislosti s nájomnou zmluvou na prenájom priestorov v sídle žalobcu pre podnikateľa Ladislava Juhásza odvolací súd vyhodnotenie skutkových zistení daňovými orgánmi oboch stupňov považuje za správne. Správca dane z účtovníctva vedeného žalobcom a ďalších listinných dôkazov zistil, že žalobca v sledovanom zdaňovacom období nemal iný príjem ako z prenájmu poľovných revírov, to znamená, že výdavky spojené s užívaním nehnuteľnosti vo vlastníctve nadácie „Adalbertinum“, na Palatínovej ulici č. 10 - 12 v Komárne, nemožno priradiť k príjmu z prenájmu poľovných revírov.

Žalobca sa snažil v priebehu daňovej kontroly preukázať, že prenajímal, prípadne mal záujem v budúcnosti prenajímať právnickým osobám Alu-Flex s.r.o., OSP Danubius DS s.r.o., a HC Rival spol. s r.o., vyššie uvedené nebytové priestory na Palatínovej ulici v Komárne, avšak tieto sú vo výlučnom vlastníctve nadácie „Adalbertínium“. Táto nadácia žalobcovi predmetné nebytové priestory na základe nájomnej zmluvy uzavretej podľa zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov v znení neskorších predpisov prenajala, pričom z ničoho nevyplýva, že by vlastníkom predmetnej nehnuteľnosti, mimochodom personálne prepojený so žalobcom, dal súhlas žalobcovi na prenechanie predmetných nebytových priestorov do dočasného podnájmu podľa § 6 ods. 1 citovaného zákona. V tomto kontexte sa žalobcom predložená nájomná zmluva s podnikateľom Ladislavom Juhászom ako i zmluvy o budúcich nájomných zmluvách o prenájme týchto nebytových priestorov obchodným spoločnostiam Alu-Flex s.r.o., OSP Danubius DS s.r.o. a HC Rival spol. s r.o., nejaví ako presvedčivý dôkaz, navyše ide o nakladanie s nehnuteľným majetkom vo vlastníctve nadácie, a nie žalobcu, navyše bez súhlasu vlastníka, ktorého štatutárny orgán ani nie je na predmetných zmluvách podpísaný. Zároveň najvyšší súd podotýka, že z predložených zmlúv vyplýva, že ako prenajímatelia sú spoločne uvádzaní nadácia „Adalbertínium“ aj žalobca, hoci tento je vo vzťahu k predmetu nájmu nájomcom. Z týchto zmlúv zároveň nevyplýva, komu plynie príjem z prenájmu predmetných nebytových priestorov, nakoľko ako prenajímatelia sú označené dve nezávislé právnické osoby. Z uvedeného nie je možné jednoznačne prijať záver, že by mal mať žalobca v budúcnosti istý príjem z prenájmu, resp. podnájmu nebytových priestorov, ktoré v podstate, podľa zistení správcu dane, sám využíva ako kancelárske priestory. I z uvedených dôvodov nie je na mieste, výdavky žalobcu spojené s užívaním uvedených nebytových priestorov, priradiť k zdaniteľnému príjmu z prenájmu poľovných revírov.

Žalobca napáda porušenie jeho procesného práva vyplývajúceho z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. vykonaním výsluchu svedka Ladislava Juhásza bez prítomnosti žalobcu. V tomto ohľade odvolací súd musí prisvedčiť žalobcovi, že jeho právo byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky, bolo porušené. Súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane o pripravovanom výsluchu žalobcu neupovedomil, ani ho naň nepredvolal. Avšak vo vzťahu k meritu veci, t. j. zisteniu predmetného základu dane, žalobcova prítomnosť na výsluchu svedka Ladislava Juhásza by preukázané zistenia zásadným spôsobom a to predovšetkým s poukazom na predložené vyššie uvedené listinné dôkazy, nezmenila, ani neovplyvnila. Preto odvolací súd v tomto procesnom pochybení správcu dane, nevidí takú vadu konania, ktorá by mohla pre žalobcu privodiť priaznivejšie rozhodnutie a to zrušenie napadnutých rozhodnutí oboch stupňov, keďže uvedené by malo za následok len formálne zopakovanie procesu, ktorého výsledkom nemôže byť vecne iné, pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie z hľadiska výšky určenej daňovej povinnosti (pozri aj rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/98-102/2002 zo dňa 17.12.2002).

Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil námietky žalobcu uvedené v podanom odvolaní ako nedôvodné a také, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, preto rozsudok Krajského súdu v Nitre potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu najvyšší súd 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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.