

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/13/2022  
Identifikačné číslo spisu: 4020200203  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4020200203.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DREVOPROJEKT Komárno, s.r.o., Hlavná 25, Košice - mestská časť Staré Mesto, IČO: 36 707 724, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42?499?500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100409246/2020 z 12. februára 2020 o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/63/2020-126 z 28. septembra 2021, takto

### rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno rozhodnutím č. 102308572 z 07.10.2019 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 112 912,45 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 a zároveň mu neuznal daňovú stratu v sume -430 149,65 €. Dôvodom pre vyrubenie rozdielu dane a neuznanie daňovej straty bolo najmä nevyvrátenie pochybností správcu dane ohľadom daňových výdavkov súvisiacich s pyrolyzačným zariadením a s vývojom technického riešenia na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese vo forme technických poznatkov a zabezpečenia potrebných prístrojov, zariadení a prác.

2. Na vývoj v súvislosti s pyrolyzačným zariadením a technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese bol žalobcovi Slovenskou inovačnou a energetickou agentúrou poskytnutý nenávratný finančný príspevok. V zmysle príslušnej zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku (č. zmluvy KaHR-13SP-0801/004/11) bol žalobca

obstaraný hmotný a nehmotný majetok povinný zaradiť do svojho majetku a ponechať ho vo svojom majetku minimálne 5 rokov po ukončení realizácie príslušných aktivít a projektu.

3. K stavu pyrolyzačného zariadenia zo zápisnice o miestnom zisťovaní z 25.04.2019 vyplynulo, že predmetné zariadenie nie je v prevádzke z dôvodu, že nebolo vydané cenové rozhodnutie. Inak je však funkčné a bolo otestované.

4. Žalobca podľa zistení správcu dane uvedených v prvostupňovom rozhodnutí (1) 15.01.2014 zaradil do svojho dlhodobého majetku „Pyrolyzér“ v hodnote 512 000,- € a (2) 11.02.2014 zaradil do svojho majetku „Aktivované náklady na vývoj“ v hodnote 1 084 000,- €. Majetok bol zaradený pre daňové účely do odpisovej skupiny 2 s dobou odpisovania 6 rokov s rovnomerným spôsobom odpisovania. Doba účtovného odpisovania bola stanovená na 2 mesiace a zostatková cena majetku ku koncu roka 2014 bola vykázaná v hodnote 0,- €. Následne bolo predmetné zaradenie majetku podľa zistení správcu dane v účtovnom období 2014 stornované a zaúčtované v účtovnej evidencii žalobcu priamo do nákladov na nákladové účty 501 083, 518 051 a 518 079.

5. Podľa zistení správcu dane žalovaný takto nepostupoval pri nadobudnutí majetku v súvislosti so zmluvou č. KaHR-21SP-0901/0083/29 (elektrárň na biomasu a iné).

6. Podľa vyjadrenia žalovaného z 25.07.2018 náklady súvisiace s vývojom zariadenia pyrolyzér, vývojom meracieho a testovacieho zariadenia a náklady na služby technického a vývojového charakteru boli v roku 2014 zaúčtované na nákladové účty 501 083, 518 051 a 518 079. Jednotlivé položky predmetného projektu mal žalobca aktivovať v roku 2015 ako dlhodobý nehmotný majetok, a to bez vplyvu na základ dane.

7. Správca dane na základe vyššie uvedeného dospel k názoru, že žalobca mal o majetku nadobudnutom v súvislosti so zmluvou č. KaHR-13SP-0801/004/11 (pyrolyzačné zariadenie a technické riešenie na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese) účtovať podľa Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92 (ďalej „Postupy účtovania“) ako o dlhodobom majetku, ktorého doba použiteľnosti je viac ako jeden rok. Následne s poukazom na § 19 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „ZDP“) upravil základ dane žalobcu o výdavky, ktoré nie sú daňovými výdavkami (keďže mali byť účtované a odpisované ako dlhodobý majetok).

8. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100409246/2020 z 12.02.2020 (ďalej „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Poukázal na zistené porušenia zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej „zákon o účtovníctve“), Postupov účtovania a ZDP (§ 19 ods. 3 a § 2 písm. i/ v znení platnom do 31.12.2014). Uviedol, že v zmysle uzatvorených zmlúv o poskytnutí nenávratného finančného príspevku žalobca obstarával dlhodobý hmotný a dlhodobý nehmotný majetok, tento v januári a vo februári 2014 zaradil na karty dlhodobého majetku a vypočítal odpisy, ktoré však podľa predloženej účtovnej evidencie v období roka 2014 stornoval, a obstarávaciu cenu majetku zaúčtoval v plnej výške priamo do daňových nákladov. Z konania žalobcu tak podľa žalovaného vyplýva, že v roku 2014 účtoval o nadobudnutom majetku ako o dlhodobom majetku, neskôr ako o nákladoch na spotrebu materiálu a služieb súvisiacich s nadobudnutím majetku a v roku 2015 opakovane ako o dlhodobom majetku.

9. Uviedol, že v zmysle § 22 ods. 2 písm. a/ ZDP, sú hmotným majetkom odpisovaným na účely tohto zákona samostatné hnutelné veci, prípadne súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1 700,- € a prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako jeden rok a v zmysle § 22 ods. 7 ZDP, nehmotným majetkom na účely tohto zákona je dlhodobý nehmotný majetok podľa osobitného predpisu, ktorého vstupná cena je vyššia ako 2 400,- € a použiteľnosť alebo prevádzkovo-technické funkcie sú dlhšie ako jeden rok. Vstupnú cenu hmotného a nehmotného majetku upravuje ustanovenie § 25 zákona o účtovníctve. V zmysle § 19 ods. 3 písm. a/ ZDP, sú daňovými výdavkami odpisy hmotného a nehmotného majetku, uplatnené v súlade s ustanoveniami § 22 až § 29 ZDP a v zmysle § 22 ods. 1 ZDP sa odpisovaním rozumie postupné zahrňovanie odpisov z hmotného a nehmotného majetku, o ktorom je účtované v zmysle ustanovení

zákona o účtovníctve a ktorý je využívaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov do daňových výdavkov.

10. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že majetok nadobudnutý v súvislosti so zmluvou č. KaHR-13SP-0801/004/11 (pyrolyzačné zariadenie a technické riešenie na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese) je dlhodobým majetkom, a teda doba jeho použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok a nemohol tak byť odpísaný v deň jeho zaradenia (aktivácie) v plnej výške. Žalobca mal z dôvodu, že deklaroval, že v roku 2014 zaradil predmetný majetok do užívania, t.j. že boli zabezpečené všetky funkcie majetku potrebné na jeho využívanie, postupovať v zmysle citovaných ustanovení účtovných a daňových predpisov a obstarávaciu cenu majetku mal uplatňovať do daňových nákladov postupne formou odpisov a nie jednorazovo, ako to realizoval žalobca.

## II.

### Priebeh konania pred správny súdom

11. Voči napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca 06.05.2020 na Krajský súd v Nitre správnu žalobu s tým, že napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, považuje za nesprávne z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/, g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej „SSP“).

12. Žalobné body žalobcu možno zhrnúť nasledovne:

- namietal, že vo výroku napadnutého rozhodnutia absentuje podstatná a v § 63 ods. 3 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“) obligatórne určená náležitosť, a to rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní so záverom, že v zásade všetky náklady pri správe daní, s výnimkou nákladov vzniknutých daňovému subjektu, znáša samotný správca dane a o tejto skutočnosti je povinný, aj z pohľadu právnej istoty všetkých účastníkov daňového konania, rozhodnúť vo výrokovej časti rozhodnutia,
- namietal, že v rámci projektu vývoja univerzálnej pyrolyzačnej linky nebol obstarávaný dlhodobý hmotný majetok, ale vznikali mu výdavky súvisiace s vývojom technického riešenia pyrolyzačného zariadenia. Uviedol, že dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastným vývojom alebo v priebehu jeho vývoja sa aktivuje podľa § 37 ods. 1 Postupov účtovania a aktivované náklady na vývoj dlhodobého nehmotného majetku sa podľa § 20 Postupov účtovania odpisujú na základe odpisového plánu nepriamo prostredníctvom účtovných odpisov. Podľa § 28 ods. 4 zákona o účtovníctve nehmotný majetok, ktorým sú náklady na vývoj, musí účtovná jednotka odpísať najneskôr do 5 rokov od jeho obstarania. Podľa vnútropodnikovej smernice žalobcu č. 01/2012 s názvom dlhodobý majetok, evidencia, oceňovanie a odpisovanie, ktorá bola správcovi dane predložená, aktivované náklady na vývoj, ako aj dlhodobý majetok, ktorý je výsledkom vývoja sa odpíšu najskôr počas obdobia trvania vývoja a najneskôr do 5 rokov od obstarania. Žalobca teda v súlade so zákonom o účtovníctve, postupmi účtovania a vlastnou vnútropodnikovou smernicou aktivoval náklady na vývoj a tieto odpísal v súlade so stanovenými lehotami.
- namietal, že správca dane a ani žalovaný nerozlišovali, či v prípade žalobcu malo ísť o hmotný alebo nehmotný dlhodobý majetok a uvádzali iba, že ide o dlhodobý majetok. Žalobca pritom opakovane vysvetľoval, že ide o dlhodobý nehmotný majetok.
- mal za to, že preukázal využitie dlhodobého nehmotného majetku v súvislosti s výkonom svojej podnikateľskej činnosti.
- v tretej časti žaloby žalobca vo všeobecnosti vytýkal nezrozumiteľnosť, nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia.

13. Žalovaný sa ku správnej žalobe vyjadril podaním z 10.11.2020.

14. K prvému žalobnému bodu v súvislosti s absenciou rozhodnutia o náhrade nákladov správy daní uviedol, že žalobca nebol v postavení osoby v zmysle § 12 ods. 2 Daňového poriadku, a preto v rozhodnutí správcu dane rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní uvedené byť nemohlo.

15. K druhému žalobnému bodu ohľadom výdavkov súvisiacich s vývojom technického riešenia pyrolyzačného zariadenia uviedol najmä, že to, že sa jednalo o dlhodobý hmotný alebo nehmotný majetok potvrdil sám žalobca tým, že si pyrolyzátor a aktivované náklady na vývoj zaradil na karty dlhodobého majetku. Z vyjadrení žalobcu podľa žalovaného jednoznačne vyplývalo, že sa jedná o nehmotný dlhodobý majetok, ktorého nadobúdacia cena alebo jeho technické zhodnotenie sa uplatňuje v zmysle ustanovení zákona o dani z príjmov do daňových výdavkov postupne, a to v zmysle § 22 ZDP formou odpisov. V danej veci podľa žalovaného nebolo podstatné, či je pyrolyzér dlhodobým hmotným alebo nehmotným majetkom, podstatná bola skutočnosť, že v zmysle § 22 ZDP sa jedná o dlhodobý majetok, a preto mal žalobca náklady spojené s jeho vývojom, keďže sám tvrdil, že sa jednalo o dlhodobý nehmotný majetok v podobe technického riešenia, uplatniť do daňových nákladov formou odpisov (podľa zaradenia do odpisovej skupiny) a nie jednorazovým uplatnením vynaložených finančných prostriedkov do daňových nákladov.

16. Na vyjadrenie žalovaného reagoval žalobca podaním z 15.12.2020. Opakovane zdôraznil, že v rámci projektu vývoja univerzálnej pyrolyzačnej linky nebol obstarávaný dlhodobý hmotný majetok, ale vznikali mu výdavky súvisiace s vývojom technického riešenia pyrolyzačného zariadenia. Toto technické riešenie, ako nehmotný majetok, predstavuje štúdium realizovateľnosti konkrétneho pyrolyzačného zariadenia, know-how týkajúceho sa spôsobu fungovania vstupných a výstupných materiálov pyrolyzačného zariadenia, výroby takéhoto pyrolyzačného zariadenia a jeho funkčnosti. Sekundárnym produktom je vývoj prototypu takéhoto pyrolyzačného zariadenia na účel zistenia jeho funkčnosti prostredníctvom technických skúšok.

### III.

Rozhodnutie správneho súdu

17. Správny súd napadnutým rozsudkom č. k. 11S/63/2020-126 z 28.09.2021 podľa § 190 SSP správnu žalobu žalobcu zamietol.

18. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku po citácii použitých právnych predpisov uviedol, že medzi účastníkmi konania zostala sporná jediná hmotnoprávna otázka a to, či vývoj dlhodobého nehmotného majetku - technické riešenie pyrolyzačného zariadenia, správne žalobca evidoval ako náklady na vývoj, teda či sa jedná o daňovo uznateľný výdavok v plnej výške. Uviedol, že napadnuté rozhodnutie žalovaného preskúmal iba v rámci žalobných bodov žalobcu. Správny súd sa v tejto súvislosti stotožnil so skutkovými zisteniami a s právnymi závermi žalovaného.

19. Žalobný bod žalobcu, že rozhodnutie správca dane a žalovaného neobsahuje rozhodnutie o náhrade nákladov dane, správny súd nepovažoval za dôvodný. Rozhodnutia oboch orgánov podľa správneho súdu obsahujú všetky zákonom stanovené náležitosti uvedené v § 63 ods. 3 Daňového poriadku. Poukázal na § 12 Daňového poriadku, podľa ktorého náklady, ktoré vznikli v súvislosti so správou daní (nielen v daňovom konaní) s výnimkou nákladov, ktoré vznikli daňovému subjektu, hradí správca dane. Z uvedeného podľa správneho súdu vyplýva, že správca dane rozhoduje o uplatnených nárokoch, pričom v tomto daňovom konaní nezistil, že by si oprávnené osoby uplatnili nárok na náklady, a teda nie je zrejmé, v čom došlo k porušeniu práv alebo oprávnených záujmov žalobcu v dôsledku neuvedenia náhrady nákladov do výroku rozhodnutí, ak je zrejmé, že tieto hradí správca dane.

20. K hmotnoprávnej otázke (druhý žalobný bod žalobcu) správny súd uviedol, že predmetný nadobudnutý majetok je dlhodobým nehmotným majetkom, nakoľko jeho hodnota je vyššia ako 2 400,- € a doba jeho použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, čo správca dane správne ustálil a že tento majetok nemohol byť odpísaný v deň jeho zaradenia (aktivácie) v plnej výške, ale mal byť odpisovaný postupne podľa zaradenia do odpisovej skupiny. Žalobca mal (z dôvodu, že deklaroval, že v roku 2014 zaradil predmetný majetok do užívania, t.j. že boli zabezpečené všetky funkcie majetku potrebné na jeho využívanie) postupovať v zmysle § 22 až § 29 ZDP, a obstarávaciu cenu majetku mal uplatňovať do daňových nákladov formou odpisov.

21. Zo skutočnosti, že žalobca pôvodne zaradil predmetný majetok ako dlhodobý majetok, podľa správneho súdu vyplývalo, že žalobca si tento majetok pôvodne chcel uplatniť do daňových nákladov formou odpisov. Až následne došlo k vyňatiu tohto majetku na základe stornovania kariet dlhodobého majetku a náklady si žalobca za kontrolované obdobie zúčtoval priamo do nákladov, čo je však v rozpore so znením § 13 ods. 3 písm. a/ ZDP, v zmysle ktorého sú daňovými výdavkami odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatnené v súlade s ustanoveniami § 22 až § 29 ZDP, pričom v zmysle § 22 ods. 1 ZDP sa odpisovaním na účely tohto zákona rozumie postupné zahrňovanie odpisov z hmotného majetku a nehmotného majetku do daňových výdavkov. S ohľadom na žalobcom vykonané aktivovania nákladov, žalobca podľa správneho súdu nevedel reálne preukázať a neunesol svoje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Správny súd dodal, že bolo úplne irelevantné, či išlo o hmotný alebo nehmotný majetok, preto námietka žalobcu, že správne orgány si túto otázku neujasnili, je irelevantná.

22. Správny súd mal teda za to, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že výsledkom vývoja bol nehmotný majetok v podobe technického riešenia pyrolyzačného zariadenia, jedná sa teda o nehmotný dlhodobý majetok, ktorého nadobúdacia cena alebo jeho technické zhodnotenie sa uplatňuje v zmysle ustanovení zákona o dani z príjmov do daňových výdavkov postupne, v zmysle § 22 ZDP formou odpisov, čo žalobca však nevykonával. Správne si mal žalobca uplatniť ako daňový výdavok v súvislosti s nadobudnutým pyrolyzačným zariadením odpis z nadobúdacej ceny zariadenia, nakoľko sa jedná o dlhodobý majetok, a preto mu správca dane nemohol uznať ním deklarované vynaložené výdavky ako daňovo uznateľné výdavky v zmysle § 2 písm. i/ ZDP. Záver správcu dane a žalovaného o porušení ZDP tak podľa správneho súdu zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami ZDP.

23. K námietke nezrozumiteľnosti, nepreskúmateľnosti a nedostatočnosti odôvodnenia napadnutých rozhodnutí správny súd uviedol, že túto žalobca v správnej žalobe nekonkretizoval, len všeobecne uviedol, že v rozhodnutí absentujú vlastné logické úvahy a závery, nie je vôbec vysvetlené, prečo odvolací orgán rozhodol tak ako rozhodol. Uviedol, že v zmysle SSP nie je správny súd oprávnený za žalobcu dôvody nezákonnosti vyhl'adávať, ani konkretizovať.

IV.

Kasačná sťažnosť žalobcu

24. Voči napadnutému rozsudku podal žalobca kasačnú sťažnosť, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP žiadajúc, aby kasačný súd alternatívne napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec im vrátil na ďalšie konanie, alebo aby alternatívne napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

25. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ vznesol tri sťažnostné body. Prvým sťažnostným bodom je absencia zákonných náležitostí výrokovej časti napadnutých rozhodnutí spočívajúca v absencii rozhodnutia o náhrade nákladov daňového konania podľa § 12 Daňového poriadku. V tejto súvislosti namieta porušenie § 63 ods. 2 Daňového poriadku a § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku. Je preto toho názoru, že každé rozhodnutie vydané správcom dane musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje aj rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12 Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa nejde o fakultatívnu náležitosť rozhodnutia v daňovom konaní (ako to vyplýva z napadnutého rozsudku správneho súdu), ale o povinnú náležitosť, čo vyplýva z použitia slova „musí“ zákonodarcom v uvedenom právnom predpise. V tejto súvislosti poukázal i na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sž/66/1998 z 30.09.1998 ohľadom určitosti výroku.

26. Druhým sťažnostným bodom je otázka vývoja dlhodobého nehmotného majetku - technického riešenia pyrolyzačného zariadenia s tým, že v rámci projektu vývoja univerzálnej pyrolyzačnej linky nebol podľa sťažovateľa obstarávaný dlhodobý hmotný majetok, ale vznikali mu výdavky súvisiace s vývojom technického riešenia pyrolyzačného zariadenia na základe zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku č. KaHR-13SP-0801/0004/11, ktorej výsledkom malo byť zostavenie technického riešenia na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v procese pyrolýzy na úrovni

úžitkového vzoru. Najmä tvrdí, že výsledkom vývoja nie je hmotný majetok v podobe pyrolyzačného zariadenia, ale naopak nehmotný majetok v podobe technického riešenia takéhoto pyrolyzačného zariadenia. Toto technické riešenie, ako nehmotný majetok, predstavuje štúdiu realizovateľnosti konkrétneho pyrolyzačného zariadenia, know-how týkajúce sa spôsobu fungovania vstupných a výstupných materiálov pyrolyzačného zariadenia, výroby takéhoto pyrolyzačného zariadenia a jeho funkčnosti. Sekundárnym produktom je vývoj prototypu takéhoto pyrolyzačného zariadenia na účel zistenia jeho funkčnosti prostredníctvom technických skúšok.

27. Podľa sťažovateľa v časti vytvorenia prototypu treba prihliadnúť aj na ustanovenia zákona č. 517/2007 Zb. o úžitkových vzoroch v znení neskorších predpisov, podľa ktorého je úžitkovým vzorom forma ochrany priemyselne využiteľných technických riešení, ktoré sú výsledkom vynálezcovskej činnosti z akejkoľvek oblasti techniky. Z vyššie uvedených definícií podľa sťažovateľa vyplýva, že výsledkom vývoja nie je hmotný majetok v podobe pyrolyzačného zariadenia, ale naopak nehmotný majetok v podobe technického riešenia takéhoto pyrolyzačného zariadenia, s čím sa správny súd podľa sťažovateľa nedostatočne vysporiadal.

28. Dlhodobý nehmotný majetok v podobe technického riešenia vytvorený vlastným vývojom alebo v priebehu jeho vývoja sa podľa sťažovateľa v zmysle § 37 ods. 1 postupov účtovania aktivuje na účte 012 - aktivované náklady na vývoj, ak je možné preukázať možnosť jeho technického dokončenia tak, že ho bude možné používať alebo predat' alebo schopnosť účtovnej jednotky jeho používania alebo predaja. Sťažovateľ má za to, že preukázal možnosť jeho technického dokončenia v podobe prototypu, pričom táto skutočnosť nebola správcom dane spochybnená a rovnako tento dlhodobý nehmotný majetok - technické riešenie a s ním súvisiace know-how používal a predal.

29. Uvádza, že aktivované náklady na vývoj dlhodobého nehmotného majetku sa podľa § 20 Postupov účtovania odpisujú na základe odpisového plánu nepriamo prostredníctvom účtovných odpisov. Podľa § 28 ods. 4 zákona o účtovníctve nehmotný majetok, ktorým sú náklady na vývoj, musí účtovná jednotka odpísať najneskôr do 5 rokov od jeho obstarania. Podľa vnútro podnikovej smernice sťažovateľa č. 01/2012 aktivované náklady na vývoj, ako aj dlhodobý majetok, ktorý je výsledkom vývoja sa odpíšu najskôr počas obdobia trvania vývoja a najneskôr do 5 rokov od obstarania. Sťažovateľ má teda zato, že v súlade so zákonom o účtovníctve, postupmi účtovania a vlastnou vnútro podnikovou smernicou aktivoval náklady na vývoj a tieto odpísal v súlade so stanovenými lehotami. Účtovná jednotka má podľa sťažovateľa právo rozhodnúť sa, ako bude účtovať a odpisovať majetok a takisto má právo toto svoje rozhodnutie zmeniť a upraviť.

30. Sťažovateľ uviedol svoje úvahy, ktoré ho viedli k zmene spôsobu účtovania o aktivovaných nákladoch z dôvodu nákladovo - výnosovej analýzy, pričom poukázal na ich dôvodnosť. Sťažovateľ vychádzal z ním v kasačnej sťažnosti opísanej nákladovo - výnosovej analýzy a účtoval o nákladoch na vývoj v súlade s § 37 ods. 4 druhá veta Postupov účtovania.

31. Správny súd sa podľa sťažovateľa opomenul vysporiadať s § 28 ods. 4 ZDP, podľa ktorého sa nehmotný majetok odpíše najneskôr do piatich rokov od obstarania, t.j. môže sa odpísať aj za 1 rok a daňovo uznateľný je v rovnakej výške ako účtovný odpis, t.j. aj odpis napríklad za 1 rok.

32. Tretím sťažnostným bodom sťažovateľa je namietaná nezrozumiteľnosť, nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia a vysporiadanie sa správneho súdu s touto námietkou sťažovateľa. Z obsahu správnej žaloby podľa názoru sťažovateľa v dostatočnom rozsahu vyplýva dôvodnosť označenia napadnutého rozhodnutia za nezrozumiteľné, nepreskúmateľné a nedostatočné. Poukázal na absenciu vlastných logických úvah a záverov žalovaného ako aj správcu dane. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia podľa sťažovateľa vôbec nie je vysvetlené, prečo odvolací orgán rozhodol tak, ako rozhodol.

33. Žalovaný tak ako ani správca dane v napadnutom rozhodnutí podľa sťažovateľa neuvádzajú sporné otázky, nevysvetľujú aplikáciu jednotlivých citovaných zákonných ustanovení, vynechávajú právne posúdenie skutkového stavu veci, svoje závery o neuznaní daňových výdavkov konštatujú len na

základe opisu úkonov v konaní a zistení, bez uvedenia úvah, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a zistení, čo sťažovateľ považuje za porušenie zásady zákonnosti.

34. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

V.

Posúdenie kasačného súdu

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

Neuvedenie nákladov správy daní v prvostupňovom rozhodnutí a v napadnutom rozhodnutí

36. Podstatou sťažnostného bodu je, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie vo svojom výroku neobsahovali výslovné rozhodnutie o nákladoch správy daní (§ 63 ods. 2 a ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku) a to i za situácie, keď tieto neboli v daňovom konaní uplatnené a ani nimi sťažovateľ zaťažený nebol.

37. K nákladom správy daní je vo všeobecnosti možné uviesť, že tieto znáša príslušný správca dane (§ 12 ods. 1 Daňového poriadku), a to okrem nákladov, ktoré vznikli daňovému subjektu. Náhrada nákladov patrí osobám uvedeným v § 12 ods. 2 Daňového poriadku a o uplatňovanom nároku rozhoduje správca dane (§ 12 ods. 4 Daňového poriadku). Ak tieto náklady vznikli v dôsledku nečinnosti daňového subjektu alebo inej osoby, môže správca dane rozhodnutím uložiť povinnosť daňovému subjektu alebo inej osobe tieto náklady uhradiť (§ 12 ods. 5 Daňového poriadku). Tieto ustanovenia sa primerane vzťahujú i na žalovaného.

38. Z vyššie uvedeného vyplýva, že uloženie povinnosti uhradiť náklady správy daní podľa § 12 ods. 5 Daňového poriadku prichádza do úvahy iba výnimočne, ak tieto vznikli v dôsledku nečinnosti daňového subjektu alebo inej osoby. Uloženie tejto povinnosti je možnosťou správcu dane a nie jeho povinnosťou.

39. Sťažovateľ nebol osobou uvedenou v § 12 ods. 2 Daňového poriadku a preto mu náhrada nákladov daňového konania nepatrí. V prejednávacom daňovom konaní si oprávnené osoby (§ 12 ods. 2 Daňového poriadku) neuplatnili nárok na náhradu nákladov, a teda správca dane o nich nerozhodoval a nerozhodoval o nich ani žalovaný. Rovnako nenastala ani situácia predpokladaná v § 12 ods. 5 Daňového poriadku. Ak sa teda v celom daňovom konaní o náhrade nákladov správy dane nerozhodovalo (a to z dôvodu, že tieto neboli uplatnené), je možné sa stotožniť s právnym názorom prezentovaným správnym súdom, že neuvedenie tejto skutočnosti vo výroku nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia alebo prvostupňového rozhodnutia. Takýto výklad je i podľa kasačného súdu racionálny a vyplývajúci z účelu § 12 a § 63 ods. 2 a ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku.

40. V správnom súdnictve sa poskytuje ochrana právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy (§ 2 ods. 1 SSP). Kasačnému súdu nie je zrejmé, aké subjektívne právo sťažovateľa malo byť ním namietaným porušením § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku porušené a to za situácie, ak sťažovateľ v predmetnom daňovom konaní nebol osobou podľa § 12 ods. 2 Daňového poriadku, nebol žiadnymi nákladmi správy daní zaťažený a správca dane ani žalovaný o nákladoch správy daní nerozhodovali a ani z dôvodu ich neuplatnenia rozhodovať nemuseli.

41. Neuvedenie rozhodnutia o nákladoch správy daní, ak sa o takýchto nákladoch nerozhodovalo z dôvodu ich neuplatnenia si oprávnenou osobou (§ 12 ods. 2 Daňového poriadku) a nedošlo vo vzťahu k sťažovateľovi ani k uplatneniu § 12 ods. 5 Daňového poriadku, t.j. ak tieto náklady daňového konania sťažovateľa žiadnym spôsobom nezaťažovali a neboli od neho ani vyžadované, nie je ani podľa kasačného súdu spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia.

42. Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5SŽ/66/1998 z 30.09.1998, na ktoré sťažovateľ poukázal, sa týkalo požiadavky na určitosť výroku rozhodnutia. Keďže v predmetnom daňovom konaní sa o nákladoch správy daní vôbec nerozhodovalo, táto sporná podľa kasačného súdu nebola.

43. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.

#### Odpisovanie technického riešenia pyrolyzačného zariadenia

44. Druhým sťažnostným bodom je zaradenie a uplatnenie výdavkov v súvislosti s technickým riešením pyrolyzačného zariadenia.

45. Nebolo sporným, že sťažovateľ od tretích osôb obstarával pyrolyzačné zariadenie s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese. Sťažovateľovi bol v tejto súvislosti v zmysle príslušnej zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku (č. zmluvy KaHR-13SP-0801/004/11) Slovenskou inovačnou a energetickou agentúrou poskytnutý nenávratný finančný príspevok. Rovnako nebolo sporné, že zo zápisnice o miestnom zisťovaní z 25.04.2019 vyplynulo, že predmetné zariadenie nie je v prevádzke z dôvodu, že nebolo vydané cenové rozhodnutie. Inak je však funkčné a bolo otestované.

46. Pochybnosti správcu dane ohľadom postupu sťažovateľa v súvislosti s jednorazovým uplatnením si výdavkov na obstaranie pyrolyzačného zariadenia s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese boli nasledovné:

- sťažovateľ (1) 15.01.2014 zaradil do svojho dlhodobého majetku „Pyrolyzér“ v hodnote 512 000,- € a (2) 11.02.2014 zaradil do svojho majetku „Aktivované náklady na vývoj“ v hodnote 1 084 000,- €. Majetok bol pôvodne zaradený pre daňové účely do odpisovej skupiny 2 s dobou odpisovania 6 rokov s rovnomerným spôsobom odpisovania. Doba účtovného odpisovania bola stanovená na 2 mesiace a zostatková cena majetku ku koncu roka 2014 bola vykázaná v hodnote 0,- €. Následne bolo predmetné zaradenie majetku v účtovnom období 2014 stornované a zaúčtované priamo do nákladov na nákladové účty 501 083, 518 051 a 518 079. Jednotlivé položky sťažovateľ následne opäť aktivoval v roku 2015 ako dlhodobý nehmotný majetok, a to bez vplyvu na základ dane.
- v zmysle príslušnej zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku (č. zmluvy KaHR-13SP-0801/004/11) bol sťažovateľ obstaraný hmotný a nehmotný majetok povinný zaradiť do svojho majetku a ponechať ho vo svojom majetku minimálne 5 rokov po ukončení realizácie príslušných aktivít a projektu.
- sťažovateľ takto nepostupoval pri nadobudnutí majetku v súvislosti so zmluvou č. KaHR-21SP-0901/0083/29 (elektrárňa na biomasu a iné).

47. V zmysle § 22 ods. 7 ZDP nehmotným majetkom je dlhodobý nehmotný majetok podľa osobitného predpisu, ktorého vstupná cena je vyššia ako 2 400,- € a použiteľnosť alebo prevádzkovo-technické funkcie sú dlhšie ako jeden rok. Sťažovateľ vo svojom žalobnom bode v tejto súvislosti argumentoval, že pri obstaraní pyrolyzačného zariadenia s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese išlo o dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastným vývojom alebo v priebehu jeho vývoja. Sám sťažovateľ preto pripustil, že svojou podstatou obstarané pyrolyzačné zariadenie s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese predstavovalo dlhodobý nehmotný majetok. Na uvedenú argumentáciu sťažovateľa v napadnutom rozsudku preto reflektoval i správny súd a rovnako je podstatná i pre kasačný súd.



48. Keďže sťažovateľ deklaroval, že v roku 2014 zaradil predmetný majetok do užívania (t.j. že boli zabezpečené všetky funkcie majetku potrebné na jeho využívanie), mal následne postupovať v zmysle § 22 až § 29 ZDP a obstarávaciu cenu majetku mal uplatňovať do daňových nákladov formou odpisov na základe odpisového plánu nepriamo prostredníctvom účtovných odpisov.

49. Kasačný súd súhlasí so sťažovateľom, že podľa § 28 ods. 4 zákona o účtovníctve nehmotný majetok, ktorým sú náklady na vývoj, musí účtovná jednotka odpísať najneskôr do 5 rokov od jeho obstarania. Zároveň však sťažovateľ opomína, že podľa § 28 ods. 4 zákona o účtovníctve nehmotný majetok odpisuje účtovná jednotka počas predpokladanej doby používania zodpovedajúcej spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z majetku.

50. Kasačný súd dodáva, že 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. Zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

51. Dobu odpisovania dlhodobého nehmotného majetku je preto s ohľadom na vyššie uvedené zásady potrebné určiť podľa ich predpokladanej doby životnosti a ak sa životnosť spoľahlivo určiť nedá, dlhodobý nehmotný majetok je potrebné odpísať najneskôr do 5 rokov od jeho obstarania. Keďže však ide o majetok dlhodobý (jeho predpokladaná životnosť je viac ako jeden rok), jednorazové uplatnenie si nákladov by nezodpovedalo predpokladanej životnosti tohto majetku (ktorá je z jeho podstaty dlhšia ako jeden rok).

52. Pri odpisovaní dlhodobého nehmotného majetku je potrebné vychádzať z príslušného odpisového plánu, ktorý však musí vychádzať z predpokladanej doby používania predmetného majetku s prihliadnutím na jeho zastarávanie a obmedzenia v jeho používaní. Iba pokiaľ predpokladanú životnosť dlhodobého nehmotného majetku nemožno určiť alebo spoľahlivo odhadnúť, musí ich účtovná jednotka odpísať najneskôr do piatich rokov od jeho obstarania. Túto dobu si síce určuje účtovná jednotka sama, musí však dobu použiteľnosti primerane zohľadniť, a vzhľadom na definíciu dlhodobého nehmotného majetku táto predpokladaná doba používania dlhodobého nehmotného majetku presahuje jeden rok. Sťažovateľ kasačný súd nepresvedčil, že pri zohľadnení doby životnosti pyrolyzačného zariadenia s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese postupoval uvedeným spôsobom.

53. V súvislosti s predpokladanou životnosťou pyrolyzačného zariadenia s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese nie je možné opomenúť ani skutočnosť, že podľa zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku (č. zmluvy KaHR-13SP-0801/004/11) bol sťažovateľ obstaraný hmotný a nehmotný majetok povinný zaradiť do svojho majetku a ponechať ho vo svojom majetku minimálne 5 rokov po ukončení realizácie príslušných aktivít a projektu. Túto pochybnosť správcu dane ohľadom dlhodobej predpokladanej životnosti uvedeného majetku, ku ktorej sa sťažovateľ zmluvne zaviazal, sťažovateľ žiadnym spôsobom nevyvrátil.

54. Pokiaľ teda sťažovateľ argumentoval, že podľa vnútro podnikovej smernice č. 01/2012 s názvom dlhodobý majetok, evidencia, oceňovanie a odpisovanie, aktivované náklady na vývoj, ako aj dlhodobý majetok, ktorý je výsledkom vývoja, sa odpíšu najskôr počas obdobia trvania vývoja a najneskôr do 5 rokov od obstarania a ich jednorazové odpísanie je v súlade s touto smernicou, kasačný súd sa s týmto názorom sťažovateľa z dôvodov uvedených vyššie (predpokladaná životnosť dlhodobého nehmotného majetku je dlhšia ako jeden rok) nestotožňuje.

55. K druhému sťažnostnému bodu preto i podľa kasačného súdu sťažovateľ nevyvrátil pochybnosti správcu dane ohľadom jednorazového uplatnenia si sporných výdavkov. Kasačný súd sa teda

stotožňuje so záverom správneho súdu, že predmetný nadobudnutý majetok je dlhodobým nehmotným majetkom, nakoľko jeho hodnota je vyššia ako 2 400,- € a doba jeho použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, a že tento majetok nemohol byť odpísaný v deň jeho zaradenia v plnej výške, ale mal byť odpisovaný postupne počas jeho predpokladanej doby životnosti, ktorá presahuje jeden rok. Sťažovateľ mal preto postupovať v zmysle § 22 až § 29 zákona o dani z príjmov, a obstarávaciu cenu majetku mal uplatňovať do daňových nákladov formou odpisov.

56. Podľa § 22 ods. 8 zákona o dani z príjmov nehmotný majetok sa odpíše v súlade s účtovnými predpismi a dlhodobý nehmotný majetok najneskôr do 5 rokov podľa predpokladanej životnosti. Sťažovateľ tak nepostupoval, ale dlhodobý hmotný majetok do výdavkov vniesol jednorazovo. Tým však poprel podstatu predmetného majetku, t.j. že išlo o majetok dlhodobý, ktorého použiteľnosť presahuje jeden rok.

57. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.

Nezrozumiteľnosť, nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia

58. Kasačný súd nevzhladol ako dôvodný ani sťažnostný bod týkajúci sa nezrozumiteľnosti, nepreskúmateľnosti a nedostatočnosti odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane a napadnutého rozhodnutia žalovaného.

59. Sťažovateľ bez uvedenia konkrétnych námietok všeobecne napáda nezrozumiteľnosť, nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie napadnutých rozhodnutí a vysporiadanie sa správneho súdu s touto námietkou sťažovateľa. Podľa sťažovateľa žalovaný a ani správca dane neuvádzajú sporné otázky, nevysvetľujú aplikáciu jednotlivých citovaných zákonných ustanovení, vynechávajú právne posúdenie skutkového stavu veci, svoje závery o neuznaní daňových výdavkov konštatujú len na základe opisu úkonov v konaní a zistení, bez uvedenia úvah, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a zistení, čo sťažovateľ považuje za porušenie zásady zákonnosti. Vzhľadom na všeobecnosť obdobného žalobného bodu správny súd k nemu uviedol, že nie je oprávnený za žalobcu dôvody nezákonnosti vyhľadávať a ani konkretizovať.

60. Vzhľadom na rovnakú všeobecnosť tohto sťažnostného bodu i kasačný súd uvádza, že obsah sťažnostných bodov je potrebné vymedziť tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia (§ 440 ods. 2 SSP). Keďže sťažovateľ ho takto nevymedzil, i posúdenie kasačného súdu je všeobecné.

61. Kasačný súd preto dopĺňa, že sa s názorom sťažovateľa ohľadom tohto sťažnostného bodu nestotožňuje. Obsah napadnutých rozhodnutí a úvahy správcu dane a žalovaného kasačný súd vychádzajúc z napadnutých rozhodnutí stručne uviedol v bodoch 4 - 10 toho rozsudku a sťažovateľom namietané vady z nich nevyplývajú. Iniciatívne vyhľadávanie prípadných konkrétnych pochybení v súvislosti so sťažovateľom namietaným porušením zásady zákonnosti úlohou správneho súdu a ani kasačného súdu nie je.

## VI.

### Záver a trovy konania

62. Kasačný súd sa z popísaných dôvodov nestotožnil s námietkami sťažovateľa voči napadnutému rozsudku správneho súdu uvedenými v kasačnej sťažnosti. Podanú kasačnú sťažnosť považuje za nedôvodnú, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

63. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v konaní. Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

64. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.