



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Violy Takáčovej, PhD. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: **S. P. P., a. s., M. B.**, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ul. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/11471-64392/2008/990331-r zo dňa 08. augusta 2008, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 11. mája 2010, č. k. 3S/212/2008-65, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 11. mája 2010, č. k. 3S/212/2008-65 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/221/11471-64392/2008/990331-r zo dňa

08. augusta 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/6309/08/Ral zo dňa 05. marca 2008, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 v sume 31.151.500 Sk.

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia ako aj konania, ktoré mu predchádzalo (§ 244 ods. 1, 2, 3 OSP v spojení s § 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku /ďalej len OSP/), dospel k záveru, že žalovaný, ako aj prvostupňový správny orgán sa vo svojich rozhodnutiach dostatočne vysporiadali so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uvádzal, správne zistili skutkový stav a vyvodili správny záver, s ktorým sa stotožnil aj súd prvého stupňa, keď predmetnú pohľadávku posudzovali z hľadiska jej ekonomickej podstaty, teda z hľadiska jej vzniku, pričom za kľúčové považoval jej odôvodnenosť vrátenia preddavku vo vyššej sume ako bol pôvodne prijatý. Rovnako túto pohľadávku posudzoval aj z pohľadu jej účelnosti, pričom predmetná pohľadávka voči spoločnosti S. G., a. s. vznikla z dôvodu, že žalobca okrem poskytnutého preddavku, ktorý bol povinný vrátiť po skončení zmluvného vzťahu, uhradil spoločnosti S. G. a. s. aj sumu 103.091.312,58 Sk, ktorá mu ako preddavok poskytnutá nebola, a teda zo strany žalobcu išlo o plnenie bez právneho dôvodu. O tejto pohľadávke sa účtovalo v triede 2 a triede 3, teda nešlo o pohľadávku z obchodného styku voči odberateľom, ale o inú pohľadávku. Pri svojom rozhodovaní prvostupňový súd vychádzal z ustanovení § 23 ods. 1 a § 24 ods. 1 a 2 zákona č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom v rozhodnom čase. Preto žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal pre jeho neúspech v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, žiadajúc, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. I/221/11471-64392/2008-990311-r zo dňa 08. augusta 2008 a rozhodnutie správcu dane –Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty zo dňa 05. marca 2008 č. 500/6039/08/Ral a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam. Podľa jeho názoru sa súd prvého stupňa dostatočne nevysporiadal s predloženou argumentáciou, že odpis odpísanej pohľadávky bol vykonaný v súlade s osobitnými požiadavkami obsiahnutými v § 24 ods. 2

písm. s/ bod 5 zákona č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a prípadne aj § 24 ods. 2 písm. s/ bod 6 zákona o dani z príjmov a preto v tejto časti zotrváva na argumentácii uvedenej v žalobe, a dôkazmi preukazujúcimi skutočnosť, že súd prvého stupňa nesprávne právne posúdil predmetnú vec. Poukázal, že protihodnotou, ktorú získal voči spoločnosti S. G., a. s. bol právny nárok žalobcu na vydanie bezdôvodného obohatenia a tento nárok bol potvrdený aj rozhodnutím krajského súdu v Ostrave č. 30 Cm 31/99-41 z 02. marca 2001, a preto záver súdu prvého stupňa o žiadnej protihodnote je zjavne nesprávny. Podľa jeho názoru mylne alebo duplicitné vrátenie preddavku vyplývalo z platnej zmluvy uzavretej medzi nim a spoločnosťou S. G. a. s., a teda nešlo o dar, ako sa mylne domnieval žalovaný a žalobca považoval tento výdavok za pohľadávku voči S. G. a. s.. Podľa jeho názoru neobstojí ani argumentácia súdu prvého stupňa ohľadom toho či odpis odpísanej pohľadávky je alebo nie je daňovým výdavkom a ani zákon o dani z príjmov explicitne nepodmieňuje v § 24 ods. 2 písm. s/ zákona o dani z príjmov tým, že musí byť u dlžníka zahrnutá do základu dane, za túto skutočnosť, že je zahrnutá do základu dane u dlžníka zodpovedá tento daňovník a nie žalobca. Podľa jeho názoru podstatnou skutočnosťou pri analýze daňovej uznateľnosti nákladu je otázka, kedy možno odpis pohľadávky považovať za výdavok, ktorý bol preukázateľne vynaložený na dosiahnutie udržanie a zabezpečenie príjmov. Táto skutočnosť nastala rozhodnutím krajského súdu v Ostrave vo veci 30 Cm 31/99-41 z 02. marca 2001, ktorý sa stal záväzným aj pre správcu dane a toto zistenie malo byť postačujúce pre správcu dane aj v tom, že žalobca danú platbu odpísanie pohľadávky vykonal na základe platnej zmluvy a v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania, ktorá spočívala v zaplatených súdnych poplatkoch za žalobu a odvolanie proti rozsudku súdu prvého stupňa.

Žalovaný sa k odvolaniu navrhovateľa napriek výzve, ktorá mu bola doručená dňa 15. júla 2010 nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/221/11471-64392/2008/990331-r zo dňa 08. augusta 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/6309/08/Ral zo dňa 05. marca 2008, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 v sume 31.151.500 Sk a posúdenie, či toto rozhodnutie nebolo vydané v rozpore s ustanovením § 24 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 24 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaučtovaný v účtovníctve ⁵⁾ daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, ⁸⁵⁾ preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

Podľa § 24 ods. 2 písm. s/ zákona o dani z príjmov daňové výdavky podľa odseku 1, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, je výdavok vo výške obstarávacej ceny pohľadávky nadobudnutej postúpením alebo výdavok vo výške odpisu menovitej hodnoty pohľadávky ^{68a)} bez jej príslušenstva alebo hodnoty pohľadávky, ak ide o pohľadávku podľa štvrtého bodu, alebo neuhradenej časti týchto pohľadávok u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva alebo daňovníka, ktorý účtoval v sústave podvojného účtovníctva a zmenil spôsob účtovania na účtovanie v sústave jednoduchého účtovníctva pri pohľadávkach už zahrnutých do príjmov v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, v ktorých účtoval v sústave podvojného účtovníctva:

1. u ktorého súd zamietol návrh na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku,
2. na základe výsledku konkurzného alebo vyrovnacieho konania,
3. ktorý zomrel a pohľadávka nemohla byť uspokojená ani vymáhaním na dedičoch dlžníka,

4. ktorá nepresahuje 1.000 Sk za každú pohľadávku jednotlivo, ak sa trvale upúšťa od jej vymáhania z dôvodu, že náklady na jej vymáhanie by presiahli hodnotu pohľadávky,
5. ak majetok dlžníka nepostačuje na krytie nákladov exekučného konania alebo na krytie trov výkonu súdneho rozhodnutia a súd exekúciu na návrh oprávneného alebo výkon rozhodnutia zastaví,
6. ak pohľadávka bola klasifikovaná ako stratová a ak na túto pohľadávku možno tvoriť opravnú položku zahrňanú do výdavkov (nákladov) podľa osobitného zákona vo výške 100 % nominálnej hodnoty pohľadávky.

Vychádzajúc z citovaných zákonných ustanovení ako aj z obsahu administratívneho i súdneho spisu možno sa stotožniť s právnym názorom žalovaného i krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozsudku, že zo strany žalovaného ani zo strany správcu dane nedošlo k porušeniu citovaných zákonných ustanovení, tak ako to tvrdí žalobca v svojom odvolaní.

Žalobca sa mylne domnieva, že platbu vo výške 103.091.312,58 Sk, ktorú poskytol spoločnosti S. G. a. s. (zaslaná na účet R. Z.) omylom a bez právneho dôvodu, možno považovať za daňový výdavok podľa § 24 ods. 1 zákona o dani z príjmov. To, že nejde o daňový výdavok podľa § 24 ods. 1 zákona o dani z príjmov vyplýva jednak zo žaloby žalobcu - podľa žalobcu išlo o chybnú platbu, tak ako to popisuje vo svojej žalobe (na strane 7 druhý odsek zdola) - a vyplýva to aj z rozhodnutia Krajského soudu v O. č. 30 Cm 31/99-41 z 02. marca 2001 (spor bol o vydanie bezdôvodného obohatenia, kedy sa spoločnosť S. G. a. s. bezdôvodne obohatil na úkor žalobcu, a to plnením za niečo čo sa nikdy neposkytlo). Teda v žiadnom prípade nešlo o platbu žalobcu, ktorú by bolo možné charakterizovať ako daňový výdavok podľa § 24 ods. 1 zákona o dani z príjmov, keďže žalobca v daňovom a ani v súdnom konaní nepreukázal vecnú súvislosť (účelnosť) chybné platby zaslanej omylom nad rámec zmluvy o budúcej zmluve na kúpu cenných papierov, ktorú uzavrel so spoločnosťou S. G. a. s., a od ktorej na základe dodatku č. 1 zmluvné strany následne odstúpili.

Nakoľko podľa platnej právnej úpravy v § 24 ods. 2 písm. s/ zákona o dani z príjmov, možno daňové výdavky podľa odseku 1 uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, pričom výdavok vo výške 103.091.312,58 Sk – ostatné pohľadávky, nie je aj podľa názoru odvolacieho súdu možné posúdiť ako výdavok (náklad), ktorý bol

daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a hoci bol tento zaúčtovaný v účtovníctve žalobcu, a to aj v prípade ak majetok dlžníka nepostačuje na krytie nákladov exekučného konania alebo na krytie trov výkonu súdneho rozhodnutia a táto pohľadávka bola klasifikovaná ako stratová.

V daňovom konaní je na ťarchu daňového subjektu aby preukázal správcovi dane, že uplatnené daňové výdavky, sú výdavkami preukázateľne vynaloženými na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Toto však v danom prípade žalobca správcovi dane aj podľa odvolacieho súdu nepreukázal.

Žalobca totiž uzavrel so spoločnosťou S. G. a. s. zmluvu o budúcej zmluve o odplatnej kúpe cenných papierov, a to dňa 29. septembra 1998 a spoločnosť S. G. a. s. poskytla žalobcovi preddavok na kúpu cenných papierov vo výške 320.000.000 Kč, spôsobom dohodnutým zmluvnými stranami. Dňa 01. decembra 1998 bol zmluvnými stranami uzavretý dodatok č. 1 k tejto zmluve o budúcej zmluve s tým, že zmluvné strany od tejto zmluvy odstúpili a boli si povinné vrátiť to čo si vzájomne plnili. Následne žalobca nevrátil spoločnosti S. G. a. s. iba poskytnutý preddavok, čím došlo medzi nimi k zániku tohto záväzku, ale zároveň aj poukázal na účet označený spoločnosťou S. G. a. s. sumu o 103.091.312,58 Sk vyššiu než bol povinný vrátiť, pričom žalobca označil túto platbu za chybnú platbu a nad rámec svojej povinnosti, ktorá mu vyplynula z dodatku č. 1 k uzavretej budúcej zmluve o kúpe cenných papierov.

Nakoľko v danom prípade žalobca v predmetnej veci nepreukázal, že by z jeho strany išlo o výdavok (náklad) účelne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov tak, ako to definuje § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov, nezostalo odvolaciemu iné, než sa stotožniť s právnym názorom daňových orgánov i krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného aj v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, že základ dane z príjmov za rok 2003 bol v zmysle ustanovenia § 23 ods. 1 písm. b/ zákona o správe daní zvýšený o sumu 103.091.312,58 Sk dôvodne, keďže platba poskytnutá chybnou bez právneho titulu nemôže mať charakter výdavku (nákladu) definovaného v § 24 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval ďalšie námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné,

ktoré nemohli mať vplyv na posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a s poukazom na § 246c veta prvá a § 224 ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

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

V Bratislave 20. októbra 2010

JUDr. Ida Hanzelová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Petra Slezáková