



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD., v právnej veci žalobcu: **O. S. B. D., Ž.**, zastúpený: JUDr. I. Š., advokátka, H., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/8222-45000/2006/993196-r zo dňa 28.06.2006 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 10S 145/2006-37 zo dňa 25.03.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 10S 145/2006-37 zo dňa 25.03.2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/8222-45000/2006/993196-r zo dňa 28.06.2006 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Žilina I č. 694/230/21647/2006/Kia zo dňa 22.03.2006 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ OSP a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** nahradiť žalobcovi trovy konania 398,33 eura do 30 dní od právoplatnosti rozsudku do rúk JUDr. I. Š., advokátky v Ž.

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorý v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie správcu dane – Daňového úradu Žilina I zo dňa 22.03.2006, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zák.č. 511/1992 Zb.) vyrubil daňovému subjektu – žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 vo výške 86 427,-- Sk.

Dôvodom zamietnutia žaloby uvedeným v rozsudku bolo, že žalobca ako daňový subjekt bol objednávateľom diela na podklade zmluvy o dielo č. 50/94 zo dňa 13.07.1994, ktorú uzavrel so zhotoviteľom Š. V. – V., O.. Predmetom zmluvy bol záväzok Š. V. asanovať budovu sýpky postavenej v katastrálnom území Žilina na pozemku parcelné číslo X., pričom objednané práce v zmysle bodu IV. Zmluvy o dielo mali byť ukončené do 30.09.1994. Keďže práce boli vykonané v roku 1994, tak potom náklad daňového subjektu – žalobcu súvisiaci s odovzdaním asanačných prác, nesúvisí a ani nemôže vecne súvisieť s rokom 2004.

Z tohto dôvodu postupoval podľa krajského súdu žalovaný aj správca dane zákonne, keď správca dane zvýšil žalobcovi základ dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 o predmetnú čiastku, teda o sumu 454 875,15 Sk, keďže uvedený náklad časovo a vecne nesúvisí so zdaňovacím obdobím roku 2004.

Krajský súd poukazujúc na § 3 ods. 2 zákona o účtovníctve č. 431/2002 Z.z. (ďalej len zákon o účtovníctve) uviedol, že bolo potrebné, aby daňový subjekt náklad účtoval v tom účtovnom období, v ktorom vznikol bez ohľadu na deň úhrady, inkasa alebo na deň vyrovnania iným spôsobom. Z obsahu vykonaného dokazovania bolo preukázané, že uvedené práce boli vykonané v roku 1994, z tohto dôvodu nebolo ani podľa krajského súdu možné, aby žalobca účtovný prípad vykazoval v roku 2004, keďže predmetný náklad časovo ani vecne nesúvisí s týmto účtovným obdobím.

Z uvedených dôvodov krajský súd považoval postup a rozhodnutie správcu dane v súlade so zákonom a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Proti rozsudku krajského soudu podal včas odvolanie žalobca, v ktorom namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného z nasledovných dôvodov:

1. zo strany správcu dane prišlo k procesným pochybeniam, najmä § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého rozhodnutie musí obsahovať odôvodnenie, v ktorom sa uvedú skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo, keďže napadnutý dodatočný platobný výmer v časti odôvodnenia uvedené zákonom stanovené náležitosti nespĺňal.
2. Žalobca namietol skutočnosť, že nesúhlasí so záverom správcu dane týkajúcim sa hmotnoprávneho posúdenia problému, teda, že výdavok – náklad súvisiaci s asanáciou sýpky má byť zaradený do roku 1994.
3. Krajský súd sa vo svojom rozsudku venoval len námietkam uvedeným pod bodom 2/. Z tohto dôvodu žalobca zdôraznil, že dodatočný platobný výmer neobsahuje riadne odôvodnenie v zmysle zákona, je nezrozumiteľný a nejasný, keďže správca dane jasne neuviedol s akým časovým obdobím náklady žalobcu, ktoré vylúčil súvisia a či sa opiera vo svojom hodnotení dôkazov o zmluvu o dielo, alebo následne o faktúru č. 28/98 zo dňa 17.05.1998, ako daňový doklad.
4. Žalobca sa nestotožnil s názorom žalovaných ako aj prvostupňového súdu, že náklad súvisí s rokom 1994, v ktorom bolo dielo vykonané. Podkladom zaúčtovania vzniknutého nákladu je daňový doklad. Žalobca však v roku 1994 žiaden daňový doklad nemal a ani nevedel, čo by si mal ako náklad uplatniť.

Odvolateľ ďalej uviedol, že sa nestotožnil so záverom krajského súdu, že náklad za asanáciu sýpky nemal byť žalobcom zahrnutý ako náklad z roku 2004, keďže ako protihodnota za vykonané asanačné práce malo byť uzavretie zmluvy o dielo na výstavbu obytných budov, ktorá sa mala realizovať na pozemku, kde stála sýpka. Firma zhotoviteľa diela Š. V. – V. mala zužitkovať pri stavbe nových budov použiteľný materiál z asanácie. V tomto prípade však došlo medzi účastníkmi zmluvy o dielo k rozporom, následne potom Š. V. – V. v roku 1998 vystavil faktúru č. 28/98 zo dňa 07.05.1998, ktorou vyfakturoval žalobcovi práce za asanáciu sýpky celkom vo výške 1 266 423,-- Sk. Žalobca uvedenú faktúru neuznal, nezaúčtoval ju a listom zo dňa 15.05.1998 túto vrátil Š. V.. Následne sa Š. V. – V. v predmetnej veci obrátil na súd, v ktorej rozhodol Krajský súd v Žiline rozsudkom č.k. 22Cb 304/00-435 zo dňa 08.10.2002, ktorým zaviazal žalobcu v tomto konaní, zaplatiť čiastku 454 875,-- Sk

s príslušenstvom a to titulom ceny za vykonané dielo. Uvedený rozsudok potvrdil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. značka 6 Obo 74/03 zo dňa 16.06.2004. Následne žalobca ako daňový subjekt po nadobudnutí právoplatnosti rozsudku zaradil platbu na účte 518-33 vo výške 454 875,-- Sk za služby, keďže sa jednalo o cenu za vykonané práce. Uvedený náklad žalobca nemohol zaradiť nikde inde ako do roku 2004, keďže do právoplatného rozhodnutia vo veci vôbec nevedel, či má povinnosť platiť a aká suma by mala byť zahrnutá do nákladov. Uviedol, že krajský ako aj odvolací súd vychádzali pri stanovení dlžnej sumy nie zo zmluvy o dielo č. 50/94, ale zo znaleckého posudku č. 015/2001, ktorý bol vypracovaný znalcom Ing. M. B., znalcom v odbore oceňovania stavebných prác, ktorý nariadil vo veci súd.

S poukazom na uvedené navrhol Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného zo dňa 28.06.2006 a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný sa vyjadril dňa 23.07.2008 k podanému odvolaniu uvádzajúc, že Krajský súd v Žiline vo veci posúdenia časovej a vecnej súvislosti nákladov viažucich sa k predmetným asanačným prácam rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a to na základe preukázaného skutkového stavu. Má tiež za to, že rozhodnutie správcu dane netrpí takými nedostatkami, ktoré by mali za následok jeho nezákonnosť resp. nepreskúmateľnosť.

Žalovaný k námietke žalobcu, že rozhodnutie správcu dane je v rozpore s ust. § 30 ods. 3 zák.č. 511/1992 Zb. uviedol, že v rozhodnutí správcu dane je skutočnosť, prečo predmetný náklad nesúvisí s rokom 2004 náležite odôvodnená a to na tretej strane rozhodnutia v 1. a 2. odstavci, kde je uvedené, že predmetné náklady súvisia so zmluvou o dielo č. 50/94 zo dňa 13.07.1994 za asanačné práce budovy sýpky, postavenej na pozemku parcelné číslo X. katastrálne územie Žilina. Práce boli aj fyzicky realizované v priebehu mesiaca september a október 1994. Zdôraznil, že správca dane pri výkone daňovej kontroly dane z príjmov právnických osôb posudzuje časovú a vecnú súvislosť nákladov vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu, to znamená, či s týmto obdobím časovo a vecne súvisia, resp. nesúvisia. Ak správca dane dôjde k záveru, že konkrétny náklad časovo a vecne nesúvisí s kontrolovaným zdaňovacím obdobím, vylúči ho zo základu dane, pričom už nie je ďalej povinný skúmať do ktorého obdobia patrí. Je vecou daňového subjektu

ako sa s touto skutočnosťou vysporiada (napríklad podaním dodatočného daňového priznania).

Žalovaný ďalej uviedol, že prijatie argumentácie žalobcu v danej veci, by znamenalo vážne narušenie doterajšej aplikácie princípu časovej a vecnej súvislosti nákladov a výnosov, čo by mohlo priniesť nekontrolovateľnú a nežiaducu reguláciu nákladov a výnosov daňových subjektov.

S poukazom na uvedené navrhol žalovaný, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky vyniesol rozsudok, v ktorom potvrdí rozsudok Krajského súdu v Žiline sp.zn. 10S 145/2006-37 zo dňa 25.03.2008.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP, § 246 ods. 1 OSP). Na prejednanie odvolania nariadil pojednávanie v súlade s § 250ja ods. 2 veta druhá OSP a podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP v spojení s § 220 OSP zmenil rozsudok krajského súdu a zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Odvolací súd z obsahu pripojeného administratívneho a súdneho spisu zistil, že podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/8222-45000/2006/993196-r zo dňa 28.06.2006, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane – Daňového úradu Žilina I č. 694/230/21647/2006/Kia zo dňa 22.03.2006, ktorým bola žalobcovi dorubená daň z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 vo výške 86 427,-- Sk z toho dôvodu, že v rámci daňovej kontroly, ktorá sa u žalobcu uskutočnila, dospel správca dane k záveru, že žalobca ako daňový subjekt si zaúčtoval v roku 2004 náklady na základe výpisu z účtu 535670/5200, pod poradovým číslom 232, dňa 20.09.2004, na základe rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 6 Obo 74/03 zo dňa 16.06.2004, vo výške 454 875,15 Sk neoprávnené. Podľa správcu dane uvedený náklad súvisí so zmluvou o dielo č. 50/94 zo dňa 13.07.1994, predmetom ktorej bola dodávka asanačných prác budovy sýpky postavenej na pozemku parc.č. X., katastrálne územie Žilina, ktorú uzavrel žalobca ako objednávateľ diela so zhotoviteľom diela firmou Š. V. – V., O.

Uvedený náklad bol vylúčený z dôvodu, že časovo a vecne nesúvisí so zdaňovacím obdobím roku 2004.

Odvolací súd po preskúmaní obsahu zmluvy dospel k záveru, že v predmetnej zmluve o dielo č.50/94 zo dňa 13.07.1994 nebol dohodnutý spôsob odovzdania a prevzatia diela, rovnako ani cena diela a platobné podmienky, čo má v tomto prípade rozhodujúci význam pre posúdenie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane.

Z obsahu administratívneho spisu ako aj z rozhodnutia daňových orgánov vyplýva, že dielo bolo zhotoviteľom zrealizované, asanačné práce boli vykonané. Z obsahu vykonaného dokazovania, ani z obsahu daňového spisu, podľa názoru odvolacieho súdu, **nie je možné ustáliť, či v tomto prípade zhotoviteľ diela reálne žalobcovi zrealizované dielo aj dodal, t.j. kedy a akým spôsobom zhotoviteľ diela, dielo objednávateľovi odovzdal,** keďže priamo z obsahu predmetnej zmluvy o dielo nevyplýva spôsob dodania a odovzdania diela. *Uvedená skutočnosť má rozhodujúci význam pri posúdení východísk daňových orgánov a aj krajského súdu v tejto veci pretože až po jej ustálení je možné jednoznačne posúdiť, či vyradený sporný náklad vznikol alebo nevznikol v kontrolovanom daňovom období, t.j. v roku 2004, teda či s ním vecne i časovo súvisí.* V tomto prípade je potrebné rozlišovať pojmy *deň samotnej asanácie budov* (realizácia diela) a *deň dodania diela objednávateľovi – t.j. deň (obdobie) odovzdania a prevzatia diela.* V tomto prípade je podľa názoru senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako dátum zdaniteľného plnenia t.j. dátum uskutočnenia účtovného prípadu, možné označiť až deň dodania diela objednávateľovi, pretože až týmto dňom je objednávateľ informovaný, že dielo ním objednané bolo zhotovené a teda až v tomto okamihu objednávateľovi diela vznikol náklad v zmysle § 2 ods. 4 písm. e/ zákona č.431/2002 Z.z., ktorý si môže účtovná jednotka zaúčtovať do príslušného účtovného obdobia, ale to len za predpokladu, že pozná aj konkrétnu cenu diela.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že asanáciu mal zhotoviteľ diela zrealizovať v roku 1994. V spise sa nenachádza doklad o odovzdaní a prevzatí diela resp. výzva zhotoviteľa na prevzatie diela, ani preberací protokol. Rovnako ani daňový doklad, ktorým by cenu za uvedené dielo (zrealizované v roku 1994) zhotoviteľ vyúčtoval objednávateľovi. Za takýto doklad odvolací súd nepovažuje ani faktúru – daňový doklad č. 25/98, ktorý vystavil dodávateľ žalobcu Š. V. – V. s dátumom zdaniteľného plnenia dňa 06.05.1998, s dátumom vystavenia 06.05.1998 a s dátumom splatnosti 13.05.1998 na celkovú

sumu 1 266 423,-- Sk, keďže dátum zdaniteľného plnenia v uvedenom daňovom doklade sa nezohoduje s realizáciou predmetného diela (realizácia diela v roku 1994 a doklad obsahuje dátum zdaniteľného plnenia v roku 1998 bez toho, aby preukázal súvislosť vecnú a aj časovú).

Uvedená faktúra bola doručená žalobcovi podľa prezentačnej pečiatky dňa 11.05.1998.

V administratívnom spise sa nachádza oznámenie zo dňa 15.05.1998, ktoré adresuje žalobca Š. V. – V., v ktorom mu oznamuje, že uvedenú faktúru č. 25/98 neuznáva, pretože jej opodstatnenosť nie je doložená nijakou zmluvou. Pokiaľ zhotoviteľ opiera nárok o zmluvu č. 50/94 v zmluve nebola dohodnutá cena, rovnako sa uvádza, že zhotoviteľ nespĺnil podmienky zmluvy, keďže materiál neuložil a neodovzdal žalobcovi, ale ho použil pre vlastnú potrebu, prípadne ho mal rozpredať.

Následne bolo zistené, že Š. V. – V. podal na Krajský súd v Žiline žalobu vedenú pod sp.zn. 22Cb 304/00, ktorou sa domáhal zaplatacia čiastky 1 266 423,-- Sk spolu s príslušenstvom. V spise sa nachádza rozsudok Krajského súdu v Žiline vydaný v tejto veci pod č.k. 22Cb 304/00- 435 dňa 08.10.2002, z ktorého vyplynulo, že žalobcovi, v predmetnom konaní odporcovi, bola uložená povinnosť zaplatiť navrhovateľovi (Š. V. – V.) sumu 454 875,15 Sk s 20% ročným úrokom od 07.05.1998 až do zaplatacia. Vo zvyšku bola žaloba zamietnutá.

O odvolaní rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom č. 6 Obo 74/03 zo dňa 16.06.2004 tak, že rozsudok krajského súdu v napadnutej časti potvrdil. Z odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že predmetné plnenie posúdil ako plnenie zo zmluvy o dielo, pričom povinnosť zaplatiť cenu za dielo vyplýva v tomto prípade z § 546 ods. 1 Obchodného zákonníka a to ako cenu vo výške, ktorá sa obvykle platí za porovnateľné dielo v čase uzavretia zmluvy za obdobných obchodných podmienok. Priznaná cena za dielo bola ustálená súdom prvého stupňa na základe znaleckého dokazovania, keďže v tomto prípade účastníci predmetnej zmluvy uzavreli zmluvu bez dohody o cene alebo bez určenia spôsobu jej určenia, pričom ale účastníci zmluvy prejavili vôľu uzavrieť zmluvu aj bez tohto určenia, pričom uvedený postup zodpovedá zmluvnej voľnosti strán, podľa ktorej cena za dielo musí byť v zmluve dohodnutá, alebo v nej musí byť aspoň určený spôsob jej určenia, ibaže strany v zmluve prejavia vôľu uzavrieť zmluvu aj bez tohto určenia (§ 536 ods. 3 Obchodného zákonníka).

Na podklade uvedených skutočností odvolací súd konštatuje, že **v tomto prípade bola uzavretá zmluva o dielo bez určenia ceny diela, resp. bez toho, aby bol v zmluve určený aspoň spôsob určenia ceny (§ 536 ods.3 Obchodného zákonníka)**. V súlade so záverom obsiahnutým v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. značka 6Obo 74/2003, že **žalobcovi vznikla povinnosť zaplatiť cenu za dielo vo výške, ktorá sa obvykle platí za porovnateľné dielo v čase uzavretia zmluvy a to za obdobných podmienok (§ 546 ods. 2 Obchodného zákonníka)**. V tomto prípade účastníci konania ani dodatočne neuzatvorili dohodu o cene, a preto nebolo objektívne možné cenu vyúčtovať faktúrou. Samotná cena, (nie iba povinnosť ju zaplatiť) musela byť určená až rozhodnutím súdu. Daňovým dokladom, ktorý deklaruje existenciu nákladu je v danom prípade právoplatný rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. značka 6Obo 74/2003.

Z uvedených dôvodov, senát odvolacieho súdu dospel k záveru, že **žalobca v tomto prípade postupoval v súlade s ust. § 3 ods. 1 veta druhá zák.č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení účinnom do 31.12.2004, keď náklad účtoval v tom účtovnom období, v ktorom sa tieto skutočnosti zistili (súdnym rozhodnutím), bez ohľadu na obdobie, s ktorým súvisia resp. v ktorom vznikli, t.j v roku 2004. Účtovnú zásadu vyjadrenú v ust. § 3 ods. 1, veta prvá zák.č. 431/2002 Z.z. nebolo možné dodržať.**

Zákonné podmienky na uplatnenie sporného nákladu v súlade s § 3 ods.1 veta druhá v spojení s § 2 ods. 4 písm. e/ zákona o účtovníctve č. 431/2002 Z.z. v tomto prípade podľa názoru odvolacieho súdu boli splnené až dňom nadobudnutia právoplatnosti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. značka 6Obo 74/03 zo dňa 16.06.2004.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1, 2 tak, že priznal úspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania, ktoré pozostávajú zo súdneho poplatku za žalobu 10 000,-- Sk a za odvolanie 2 000,-- Sk, celkom 12 000,-- Sk, t.j. 398,33 eur. Trovy právneho zastúpenia priznané neboli s poukazom na § 151 ods. 2 OSP, keďže v lehote troch dní od vyhlásenia rozsudku, žalobca nepredložil ich špecifikáciu. Žalobca bol prostredníctvom advokátky riadne predvolaný na pojednávanie, na ktorom súd vyhlásil rozsudok. Na pojednávanie súdu sa žalobca nedostavil, ani svoju účasť neospravedlnil.

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

V Bratislave dňa 26. februára 2009

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.

predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková