

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/50/2012
Identifikačné číslo spisu:	8010200647
Dátum vydania rozhodnutia:	29.05.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8010200647.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša, a členiek senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: PASELL SLOVAKIA, spol. s r.o., so sídlom Scholtzová 1, Poprad, IČO: 305 808 438, zastúpený advokátkou JUDr. Danielou Surkošovou, Advokátska kancelária so sídlom v Bratislave, Na Hrebienku 16, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 17. júna 2010, č. I/225/8690-71388/2010/990723-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 12. apríla 2012, č. k. 1S/98/2010-101, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 12. apríla 2012, č. k. 1S/98/2010-101, 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

Krajský súd v Prešove napadnutým rozsudkom zo dňa 12. apríla 2012, č. k. 1S/98/2010-101 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 17. júna 2010, č. I/225/8690-71388/2010/990723-r a súčasne jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu v Poprade - dodatočný platobný výmer zo dňa 26. februára 2010 č. j.: 717/230/10922/10/Vár3, 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 sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 125.603,93 eur.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu ďalej zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu - žalobcu, daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008, o výsledku

ktorej vyhotovil Protokol dňa 2. februára 2010 pod č. 717/320/5372/2010/Pok a na základe stanoviska k protokolu vyhotovil Dodatok č. 1 k protokolu, ktorý bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 24. februára 2010. Na jeho základe Daňový úrad v Poprade vydal rozhodnutie - dodatočný platobný výmer zo dňa 26. februára 2010 č. j. : 717/230/10922/10/Var3.

Krajský súd uviedol, že z protokolu o daňovej kontrole vyplýva, že žalobca v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 vykázal základ dane o 435 791 Sk nižší, ako základ dane zistený kontrolou a súčasne z protokolu vyplýva, že konkrétne úľavy na dani podľa § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. v nadväznosti na § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. bolo správcom dane zistené, že spoločnosti žalobcu bola poskytnutá štátna pomoc na základe Oznámenia o schválení štátnej pomoci zo dňa 5. augusta 2003 vydané Úradom pre štátnu pomoc Bratislava a Oznámenia o poskytnutí štátnej pomoci zo dňa 26. augusta 2003 vydané Daňovým úradom Poprad za splnenia uvedených podmienok.

Ďalej mal krajský súd preukázané, že správca daní v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia konštatoval, že spoločnosť žalobcu si splnila podmienky podľa § 35a ods. 1 písm. a/ bod 2 zákona č. 366/1999 Z. z. a za roky 2002 až 2006 vyčerpala štátnu pomoc formou úľavy na dani z príjmov právnickej osoby podľa § 35a ods. 1 uvedeného zákona v spojení s § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. vo výške 56 137 857 Sk; spoločnosť žalobcu v dodatočnom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2008 si uplatnila úľavu na dani podľa § 35a ods. 9 tohto zákona v spojení s § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. vo výške 3 701 144 Sk; za zdaňovacie obdobie rok 2008 žalobca druhýkrát čerpal ďalší daňový úver vo výške 50 % vykazanej dane v daňovom priznaní podľa § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z., s poukazom na ustanovenia § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. a § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z.. Ďalej správca dane s poukazom na usmernenie Ministerstva financií Slovenskej č. MF/ 1254/2001-72 uverejnenom vo Finančnom spravodajcovi MF SR 5/2001 k zákonu č. 366/1999 Z. z. uviedol, že podmienku zvýšenia základného imania v zmysle § 35a ods. 9 uvedeného zákona spoločnosť žalobcu preukázala rozhodnutím valného zhromaždenia zo dňa 14. decembra 2007 o zvýšení základného imania novým peňažným vkladom spoločníka o sumu 102 000 000 Sk a vyhlásením spoločníka o prevzatí záväzku na nový vklad. Ďalej správca dane mal preukázané, že spoločnosť v decembri 2007 podala návrh na zápis zmeny zapísaných údajov do Obchodného registra, pričom Okresný súd v Prešove Oznámením zo dňa 21. decembra 2007 odmietol vykonať zmenu zapísaných údajov týkajúcich sa základného imania s odôvodnením, že registrovanému súdu nebolo predložené písomné vyhlásenie štatutárneho orgánu spoločnosti o zmenu rozsahu splatenia základného imania a vkladu spoločníka podľa prílohy č. P8/19 vyhláške č. 25/2004 Z. z.. S poukazom na právnu úpravu uvedenú v § 111 ods. 1 Obchodného zákonníka a v § 143 ods. 4 Obchodného zákonníka správca dane konštatoval, že spoločnosť do dnešného dňa nepodala návrh na zápis zvýšenia základného imania do obchodného registra, pretože spoločník ešte nesplatil najmenej 30 % nového peňažného vkladu, keď podľa vyjadrenia zástupcu spoločnosti táto podmienka nebola splnená z dôvodu nedostatku finančných prostriedkov spôsobených hospodárskou a finančnou krízou. Správca dane poukázal na to, že spoločnosť interným účtovným dokladom zo dňa 14. decembra 2007 zaúčtovala pohľadávku za upísané vlastné imanie v sume 102 000 000 Sk na ťarchu účtu 353.2 so súvzťažným zápisom v prospech účtu 419 - zmeny základného imania, spoločnosť žalobcu k 31. decembru 2007 mala v obchodnom registri zapísané základné imanie v sume 130 000 000,- Sk, ktoré bolo k tomuto dátumu aj splatné a táto suma bola k 31. decembru 2007 vykázaná aj na účte 411 - základné imanie. Na základe skutkových zistení správca dane vyvodil záver že spoločnosť žalobcu nemala v obchodnom registri k 31. decembru 2007 zapísané a zároveň splatené základné imanie v sume zodpovedajúcej prepočtu 6 000 000 eur v zmysle § 35a zákona č. 366/1999 Z. z. v nadväznosti na usmernenie MF č. 1254/2001-72, čím spoločnosť žalobcu nesplnila podmienky zvýšenia základného imania podľa § 35a ods. 9 uvedeného zákona pre čerpanie ďalšieho daňového úveru vo výške 50 % vykazanej dane za zdaňovacie obdobie roku 2007, porušila tým ustanovenie § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. v nadväznosti na § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z., keď v zdaňovacom období rok 2008 si uplatnila čerpanie ďalšieho daňového úveru vo výške 3 701 144 Sk, aj keď nesplnila podmienku zvýšenia základného imania spoločnosti k 31. decembru 2007 o sumu zodpovedajúcu v prepočte najmenej 3 000 000 eur.

Ďalej krajský súd mal preukázané, že proti rozhodnutiu správcu dane podal odvolanie žalobca, ktoré obsahovalo identické dôvody, ako sú uvedené v žalobe. Žalovaný o odvolaní rozhodol preskúmaným

rozhodnutím tak, že potvrdil prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného súd zistil, že žalovaným mal taktiež za to, že daňový subjekt v roku 2008 preukázal splnenie podmienky pre čerpanie ďalšieho daňového úveru v zmysle § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z., t. j. zvýšenie základného imania o zodpovedajúcu sumu ďalšími peňažnými alebo nepeňažnými vkladmi rozhodnutím valného zhromaždenia zo dňa 14. decembra 2007 a vyhlásením spoločníka o prevzatí záväzku na nový vklad zo dňa 14. decembra 2007. Žalovaný považoval za nedôvodnú námietku žalobcu, že správca dane sa pri neuznaní oprávnenosti čerpania daňového úveru vo výške 50 % nezaoberal skutočnosťou, že konštitutívny účinok zvýšenia základného imania nastáva dňom prijatia rozhodnutia o zvýšení základného imania valným zhromaždením a vyhlásením spoločníka o prevzatí záväzku na nový vklad, nesúhlasiac s výkladom žalobcu, tvrdiac že v prípade spoločnosti s ručením obmedzeným Obchodný zákonník výslovne určuje, či zápis zvýšenia základného imania do obchodného registra má konštitutívny alebo deklaratórny účinok. Žalovaný konštatoval, že spoločnosť žalobcu na valnom zhromaždení síce rozhodla o zvýšení základného imania, avšak deň tohto rozhodnutia nemožno považovať za moment, kedy vznikli právne účinky zvýšenia základného imania, majúť za to, že z citovaných ustanovení Obchodného zákonníka vyplýva, že na zvýšenie základného imania sa použijú primerané ustanovenia o splácaní vkladov pri založení spoločnosti teda platí, že peňažné vklady je potrebné splatiť v lehote určenej v spoločenskej zmluve najneskôr do 5 rokov, pričom 30 % peňažného vkladu je potrebné splatiť pred podaním návrhu na zápis základného imania do obchodného registra. Ďalej konštatoval, že zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že v roku 2008 žalobca nesplatil zákonom požadovanú výšku nového peňažného vkladu z titulu zvýšenia základného imania, a preto toto základné imanie nemožno považovať za zvýšené ďalej žalovaný, nesúhlasiac s námietkou žalobcu, že vzhľadom na deklaratórny účinok zápisu zvýšenia základného imania môže spoločnosť kedykoľvek podať návrh na zápis zvýšeného základného imania, ku ktorému došlo dňa 14. decembra 2007. Argumentoval, že v zmysle § 145 Obchodného zákonníka je spoločnosť povinná tak urobiť bez zbytočného odkladu, spolu s návrhom sú konatelia povinní predložiť aj úplne znenie spoločenskej zmluvy, pretože zvýšením základného imania došlo k zmene spoločenskej zmluvy, ktorá povinnosť rovnako vyplýva z § 5 ods. 5 zákona o obchodnom registri, s poukazom na to, že spoločnosť podľa zisteného skutkového stavu v zmysle uvedených ustanovení zákona síce podala v decembri 2007 návrh na zápis do obchodného registra, ale z dôvodu nesplnenia podmienky uvedenej v § 111 ods. 1 Obchodného zákonníka v spojení s § 143 ods. 4, teda splatenia najmenej 30 % nového peňažného vkladu, zápis zmeny nebol uskutočnený. K tvrdeniam žalobcu, že právne účinky rozhodnutia o zvýšení základného imania dokazuje aj jeho účtovná evidencia, žalovaný poukazom na ustanovenia Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002 - 92 z 16. decembra 2002 uviedol, že z vykonaného dokazovania správcom dane bolo preukázané, že zostatok na účte 353 - pohľadávky za upísané vlastné imanie, spoločnosť zaúčtovala základné imanie v sume 102 000 000 Sk v prospech účtu 419 - zmeny základného imania, ktoré zúčtovanie je v súlade s postupom účtovania pri zvyšovaní základného imania pred zápisom do obchodného registra a neovplyvňuje stav základného imania na účte 411. Poukázal na to, že stav základného imania na účte 411 vykázaný žalobcom k 31. decembru 2007 bol 130 000 000 Sk čo dokazuje, že základné imanie nebolo oproti pôvodnému zvýšeniu o nový vklad 102 000 000 Sk a rovnaká suma základného imania je podľa výpisu zapísaná v obchodnom registri k 31. decembru 2007, z čoho vyplýva, že k zvýšeniu základného imania v zmysle platných právnych predpisov nedošlo a zvýšenie základného imania je podľa Obchodného zákonníka podmienené splatením požadovanej výšky nového vkladu do imania, čo je podmienkou pre zápis zmeny základného imania do obchodného registra a následného účtovania zvýšenia základného imania na účte číslo 411. Žalovaný neakceptoval ani námietku žalobcu, že správca dane svojvoľne doplnil v texte usmernenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 1254/2001 - 72 k zákonu č. 358/2000 Z. z. a k zákonu č. 466/2000 Z. z., ktoré dopĺňajú zákon č. 366/1999 Z. z., text o ďalšiu vetu a o slovo „splatiť“, čím zmenil zásadne interpretáciu ustanovenia § 35a ods. 9 uvedeného zákona. Podľa názoru žalovaného správca dane správne vyslovil záver, že pre splnenie podmienky zvýšenia základného imania je rozhodujúci stav základného imania k 31. decembru zdaňovacieho obdobia, za ktoré je prvýkrát uplatňované čerpanie daňového úveru vo výške 50 % teda, že najneskôr k tomuto termínu je potrebné ho zvýšiť čo v nadväznosti na vyššie uvedené právne predpisy znamená i reálne splatiť zvýšené základné imanie o zákonom stanovené sumy. Žalovaný dospel k záveru, že pre splnenie povinnosti vyplývajúcej žalobcovi z § 35a ods. 9 zákona mal ako daňovník zabezpečiť, aby právne účinky spojené so zápisom zákonom určenej podmienky o zvýšení

základného imania boli vykonané registrovým súdom do 31. decembra 2007. Konštatoval, že správca dane pri vyrubení rozdielu dane z príjmov z dôvodu nepriznania ďalšieho daňového úveru v zmysle § 35a ods. 9 zákona postupoval správne a v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, ako aj v zmysle § 29 zákona č. 511/1992 Zb. čo najúplnejšie zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, nepovažujúc za dostačujúce pre vznik nároku na čerpanie ďalšieho daňového úveru taktiež preukázanie zvýšenia základného imania rozhodnutím valného zhromaždenia, vyhlásením spoločníka a vyššie uvedeným účtovaním o tejto skutočnosti.

Krajský súd posudzoval zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného v intenciách ustanovení § 2 ods. 3 v spojení s § 17 ods. 2 a s § 35a ods. 1, písm. a/, ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. a v spojení s § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z., ďalej v intenciách ustanovení § 2 ods. 1 v spojení s § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. a v intenciách ustanovení § 27 ods. 1, v spojení s § 58 ods. 2, s § 145 Obchodného zákonníka a v spojení s ustanoveniami § 2 ods. 2, písm. c/, s § 3 ods. 1, písm. b/, s § 5 ods. 2, 5, s § 6 ods. 1, písm. c/, s § 8 ods. 3 zákona č. 530/2003 Z. z. o obchodnom registri a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 530/2003 Z. z.), ktoré citoval.

Podľa názoru krajského súdu žalobca podmienku zvýšenia základného imania v zmysle § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. čiastočne preukázal a to rozhodnutím valného zhromaždenia zo dňa 14. decembra 2007 o zvýšení základného imania spoločnosti novým peňažným vkladom spoločníka o sumu 102 000 000 Sk t. j. 3 000 000 eur a následne vyhlásenie spoločníka o prevzatí záväzku na nový vklad. Konštatoval, že týmto postupom nastali právne účinky zvýšenia základného imania zo strany spoločníka, ktorý vyhlásením prevzal záväzok voči spoločnosti žalobcu, avšak právne účinky zvýšenia základného imania spoločnosti voči štátu resp. voči daňovým orgánom právne nenastali, pretože nedošlo v súlade so znením ustanovenia § 111 ods. 1 Obchodného zákonníka v nadväznosti na § 143 ods. 4 Obchodného zákonníka k splateniu najmenej 30 % peňažného vkladu spoločníka PINAFIN S.R.L ešte pred podaním návrhu na zápis zvýšenia základného imania spoločnosti do obchodného registra, v dôsledku čoho napokon Okresný súd v Prešove obchodný register oznámením o odmietnutí vykonania zmeny zapísaných údajov na základe § 8 ods. 3 zákona číslo 530/2003 Z. z., tieto skutočnosti aj potvrdil. Krajský súd taktiež dospel k záveru, že aj keď spoločnosť žalobcu rozhodla na valnom zhromaždení o zvýšení základného imania spoločnosti, k právnym účinkom samotného aktu spoločnosti žalobcu voči štátu nedošlo, pretože žalobca v konečnom dôsledku nesplnil podmienku stanovenú v Obchodnom zákonníku a to v dôsledku neuhradenia minimálne 30 % nového peňažného vkladu, a preto následne nedošlo k splneniu možnosti čerpania ďalšieho úveru, a s poukazom na nesplnenie povinnosti zvýšiť základné imanie spoločnosti ďalším peňažným vkladom bola táto možnosť čerpania ďalšieho úveru prakticky znemožnená. Krajský súd poukazom na rozsiahle vykonanie dokazovania správcu dane a žalovaného mal za to, že daňové orgány sa dôsledne vypořádali so všetkými námietkami žalobcu a taktiež žalovaný sa dôsledne vypořadal so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, ako aj že vyvodil z vykonaného dokazovania správny právny záver pokiaľ išlo právny účinok zvýšenia základného imania spoločnosti. Poukázal na to, zo spisu nezistil také skutočnosti, ktoré by boli v rozpore s jeho obsahom a odôvodnením rozhodnutí obidvoch správnych orgánov a nezistil ani takú procesnú vadu v konaní, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov. Záverom Krajský súd konštatoval, že sa v plnom rozsahu stotožňuje s názorom daňových orgánov oboch stupňov. Krajský súd dospejúc k záveru, že preskúmané rozhodnutia boli vydané na základe dostatočne zisteného skutkového stavu po dôkladnom dokazovaní, z ktorého správne orgány vyvodili správny záver, že žalobca porušil ustanovenia § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. v spojení s § 52 zákona č. 595/2003 Z. z. keď v zdaňovacom období 2008 si uplatnil čerpanie ďalšieho daňového úveru vo výške 3 701 144 Sk, aj keď nesplnil podmienku zvýšenia základného imania spoločnosti, žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

S poukazom na ustanovenie § 250i ods. 1 O.s.p. krajský súd uviedol, že k ďalším žalobným námietkam žalobcu sa nevyjadroval z dôvodu, že žalobca tieto námietky zhodne uviedol v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a z týmito námietkami sa náležite už vypořadal žalovaný, s názorom ktorého sa v danom prípade v plnom rozsahu sa stotožňuje.

Krajský súd o náhrade trov konania rozhodoval v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p.. Náhradu trov konania

účastníkom nepriznal s poukazom na neúspešnosť žalobcu v konaní.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane v časti vyrubeného rozdielu dane z príjmov vo výške 122.855,47 € zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov konania.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca považoval napadnutý rozsudok krajského súdu za nesprávny a v rozpore so zákonom. Nesúhlasil s rozhodnutím súdu prvého stupňa, ktorý nespochybnil postup žalovaného ani správcu dane, hoci podľa jeho názoru tieto orgány vychádzali pri svojich rozhodnutiach z nesprávnych aplikácií jednotlivých ustanovení zákona o dani z príjmov.

Namietal, že súd prvého stupňa ako aj daňové orgány oboch stupňov vec nesprávne právne posúdili, tvrdiac že súd a rovnako daňové orgány mu uložili ďalšiu povinnosť, ktorá však nevyplyva zo zákona o daniach z príjmov na čerpanie ďalšieho daňového úveru podľa ustanovenia § 35a ods. 9 a to nad rámec tohto zákona.

Citujúc znenie ustanovenia § 35a ods. 1, 9 zákona o daniach z príjmov dôvodil, že na rozdiel od právnej úpravy ustanovenia § 35a ods. 1 v ustanovení § 35a ods. 9 je definovaná ako jediná podmienka pre umožnenie čerpať ďalší daňový úver vo výške 50 % vykázananej dane v daňovom priznaní, že daňovník zvýši (nie splatí) základné imanie spoločnosti ďalšími peňažnými alebo nepeňažnými vkladmi. Dôvodil, že rozdielnu právnu úpravu podmienok pre čerpanie ďalšieho daňového úveru ako daňový subjekt rešpektoval a vychádzal zo znenia § 35a ods. 9 zákona o dani z príjmov v súlade s úmyslom zákonodarcu, keď pri skúmaní podmienok čerpania ďalšieho daňového úveru v decembri 2007 vychádzal striktné a dôsledne z textu § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov a splnil zákonom vyžadovanú podmienku v plnom rozsahu.

Výtýkal súdu prvého stupňa, že nesprávne interpretoval ustanovenie § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov, keď pod podmienku zvýšenia základného imania uloženú týmto zákonom subsumoval aj iné povinnosti, ktoré konateľovi a spoločnosti vyplývajú z ustanovenia § 111 ods. 1 v nadväznosti na § 143 ods. 4 Obchodného zákonníka. Poukázal na to, že nezaplatenie časti nového vkladu spoločníka a nezapísanie zvýšenia základného imania žalobcu v obchodnom registri možno hodnotiť ako porušenie ustanovení § 145 a § 111 ods. 1 Obchodného zákonníka, majúce za následok, že príslušný obchodný register mohol uložiť žalobcovi zodpovedajúcu sankciu za nesplnenie si tejto povinnosti, doplniac že nemožno z uvedeného však vyvodiť záver, že týmto nedošlo k plneniu ďalšej podmienky pre zvýšenie základného imania, pretože splnenie takejto podmienky zákon o daniach z príjmov neukladá. Zdôraznil, že napriek tomu žalobca nesplnil časť základného imania vo výške 30 % pred podaním návrhu na zápis dňa 18. decembra 2007 a v dôsledku toho Okresný súd v Prešove nezapísal zvýšenie základného imania spoločnosti do obchodného registra neznamena to, že by základné imanie spoločnosti nebolo zvýšené, s poukazom na skutočnosť, že prvostupňový súd konštatoval v rozsudku (str. 11), že k zvýšeniu základného imania došlo na valnom zhromaždení žalobcu dňa 14. decembra 2007. Ďalej uviedol, že v priebehu celého konania poukazoval na konštitutívny účinok rozhodnutia valného zhromaždenia o zvýšení základného imania a prevzatia záväzku spoločníka na nový vklad, pričom vychádzal z právneho názoru uvedeného v Komentári k Obchodnému zákonníku vydaného nakladateľstvom C. H. Beck v Prahe v roku 2010 spracovaného Prof. JUDr. Máriou Patakyovou CSc. a kolektív.

Nesúhlasí ani so záverom prvostupňového súdu, v zmysle ktorého v dôsledku nevykonania zápisu zvýšeného základného imania do obchodného registra nenastali právne účinky zvýšenia základného imania voči štátu, resp. voči daňovým orgánom, tvrdiac že k zvýšeniu základného imania dochádza už rozhodnutím valného zhromaždenia, s poukazom na to že v zmysle právneho názoru uvedeného v Komentári k Obchodnému zákonníku je potrebné zohľadniť aj účel, ktorým zákon o daniach z príjmov ukladá daňovému subjektu v paragrafe 35a ods. 9 pre čerpanie ďalšieho daňového úveru podmienku zvýšenia základného imania ďalším peňažným alebo nepeňažným vkladom. Zdôraznil s, že v podmienke zvýšenia základného imania je obsiahnutý zámer zákonodarcu dosiahnuť prostredníctvom ďalšieho vkladu do základného imania zvýšenie investícií daňového subjektu v Slovenskej republike, ktorá prispeje k rastu pracovných miest v regiónoch. Trval na tom, že si povinnosť uloženú v ustanovení § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov splnil a rozhodnutím valného zhromaždenia a prevzatím záväzku spoločníka PINAFIN s.r.l. na nový vklad zo dňa 14. decembra 2007 sa zaviazal spoločník poskytnúť žalobcovi finančné prostriedky v objeme 102.000.000 Sk t. j. 3.000.000 eur, ktoré však ustanovenie § 35a ods. 9

nevyžadovalo aj okamžité splatiť, v ktorej súvislosti poukázal na právnu úpravu ustanovenú v paragrafe 113 ods. 1 Obchodného zákonníka. Výslovil názor, že z právnej úpravy, na ktorú poukazoval, je možné prijať záver, že právne účinky zvýšenia základného vymania voči štátu resp. daňovým orgánom nastali prevzatím záväzku spoločníka žalobcu dňa 14. decembra 2007, čím bol zabezpečený účel predpokladaný zákonom uloženou podmienkou zvýšenia základného imania. Dal do pozornosti, že nevykonanie zápisu zvýšeného základného imania v obchodnom registri môže zakladať zodpovednosť žalobcu za nedodržania lehôt a povinností vyplývajúcich zo zákona v obchodnom registri a Obchodného zákonníka, ktoré predpokladajú potrebu vykonania tohto zápisu, avšak tieto ustanovenia (§ 145 a 111 ods. 1 Obchodného zákonníka, § 5 ods. 5 zákona o obchodnom registri) nemožno vzťahovať na podmienku čerpania ďalšieho daňového úveru podľa § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov. Právny záver súdu o tom, že podmienku zvýšenia základného imania v zmysle § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov preukázal len čiastočne, považoval za nesprávny a nemajúci oporu v zákone.

Ďalej namietal, že prvostupňový súd sa vo vydanom rozsudku nezaoberal právnym odôvodnením svojho rozhodnutia, ale v ďalšom v plnom rozsahu sa stotožnil s právnym záverom žalovaného, nezaoberaajúc sa tvrdeniami žalobcu, ktorými poukazoval na viaceré rozpory v argumentácii daňových orgánov uvedených v ich rozhodnutiach alebo podaniach. V danej súvislosti poukázal na argumentáciu žalovaného uvedenú v preskúmanom rozhodnutí zo dňa 17. júna 2010, ako aj vo vyjadrení k žalobe zo dňa 3. novembra 2010, ktorou charakterizoval zápis zmeny výšky základného imania do obchodného registra ako zápis konštitutívneho charakteru, pričom potom ako žalobca vo svojom stanovisku k vyjadreniu žalovaného zo dňa 1. decembra 2010 podložil súdu svoje závery o konštitutívnom účinku prijatia rozhodnutia valného zhromaždenia o zvýšení základného imania a prevzatia záväzku spoločníka na nový vklad o právny názor uvedený v komentári k Obchodnému zákonníku, žalovaný pozmenil svoju právnu argumentáciu a k uvedenej právnej otázke sa vyjadroval zmierlivejšie. Výtýkal súdu prvého stupňa, že napriek tomu sa stotožnil s právnymi závermi prijatými daňovými orgánmi a poukázal pritom na to, že bol už vo veci prijatý správny právny názor, čo sa týka samotného účinku zvýšenia základného imania spoločnosti. Ďalej dal do pozornosti rozporuplnosť argumentácie daňových orgánov a prvostupňového súdu v otázke výšky, v ktorej mal podľa ich názorov žalobca preukázať splatenie základného imania na to, aby mohol čerpať ďalší daňový úver podľa ustanovenia § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov. Dôvodil, že z tvrdenia daňového úradu uvedeného v odôvodnení dodatočného platobného výmeru „keďže spoločnosť žalobcu nemá v obchodnom registri k 31. decembru 2007 zapísané a zároveň splatené základné imanie v sume zodpovedajúcej prepočtu 6.000.000 eur je zrejmé, že daňový úrad vo svojich úvahách považoval za potrebné pre čerpanie ďalšieho daňového úveru splatenie celej výšky nového peňažného vkladu spoločníka do základného imania, dajúc do pozornosti, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku prvostupňového súdu vyplýva odlišný názor v otázke výšky splatenia vkladu spoločníka, keď uvádza, že „právne účinky zvýšenia základného imania spoločnosti voči štátu resp. voči daňovým orgánom nenastali, pretože nedošlo k splateniu najmenej 30 % peňažného vkladu spoločníka PINAFIN s.r.l.“ a ďalej, že „právnym účinkom samotného aktu spoločnosti žalobcu voči štátu nedošlo pretože žalobca v konečnom dôsledku nesplnil podmienku stanovenú v Obchodnom zákonníku a to v dôsledku neuhradenia minimálne 30 % nového peňažného vkladu“. Dôvodil, že pokiaľ daňové orgány vo svojich zdôvodneniach interpretovali podmienky pre čerpanie ďalšieho daňového úveru tak, že je potrebné splatiť v stanovenej lehote celý nový vklad spoločníka do základného imania, pričom prvostupňový súd v rovnakej otázke uviedol, že žalobca bol povinný splatiť najmenej 30 % peňažného vkladu pred zápisom vkladu do obchodného registra, z týchto tvrdení je zrejmy argumentačný rozpor v odôvodneniach daňových orgánov a prvostupňového súdu v otázke výšky splatenia zvýšeného základného imania. Mal za to, že aj vyššie uvedený rozpor v argumentácii vyplýva z toho, že tak daňové orgány ako aj prvostupňový súd vo svojich úvahách ukládajú žalobcovi povinnosť, ktorá nevyplýva z ustanovenia § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov.

V priebehu odvolacieho preskúmavacieho konania žalobca odvolaciemu súdu listom zo dňa 30. januára 2013 oznámil právnu skutočnosť, že v súlade s § 113 ods. 1 Obchodného zákonníka spoločník PINAFIN s.r.l. splnil svoj záväzok splatiť celý peňažný vklad v 5-ročnej lehote, keď dňa 18. októbra 2012 poukázal žalobcovi za účelom zvýšenia základného imania sumu vo výške 2.365.780 eur, ktorá skutočnosť bola následne konateľom oznámená registrovanému súdu a zapísaná do obchodného registra dňa 21. decembra 2012. Uviedol, že skutočnosť, že zvýšené základné imanie žalobcu bol jeho

spoločníkom splatené zákonom v stanovenej lehote v plnej výške, je v súlade s jeho doterajšou argumentáciou k otázkam vzniku účinkov zvýšenia základného imania a povinnosti splatenia základného imania, majúc za to, že týmto bolo potvrdené, že žalobca zvýšil základné imanie dňa 14. decembra 2007 a teda splnil podmienku čerpania ďalšieho daňového úveru podľa § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov, keď zvýšené základné imanie splatil lehote v zmysle ustanovenia § 113 ods. 1 Obchodného zákonníka.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. S odvolacími dôvodmi žalobcu uvedenými v jeho písomnom odvolaní nesúhlasil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Poprad, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2008 vo výške 125.603,93eur, a preto odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2008.

Najvyšší súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov §§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 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.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Z uvedeného článku ústavy vyplýva, že výklad a uplatňovanie všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. Vplyvom ústavy dochádza k vsunutiu jej obsahovo-hodnotových vlastností do všeobecných pojmov zákona tak, aby bol zabezpečený ústavne konformný výklad. Požiadavka na ústavne konformnú aplikáciu a výklad zákona je súčasťou zákonnosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu. Práve tu je ťažisko činnosti správneho súdnictva, pretože dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane, mimo zmyslu a účelu zákona, cieľa právnej regulácie, ktorý zákon sleduje. Orgány štátu realizujú svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej moci povinné postupovať v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy, s prihliadnutím na to, že súčasne sú viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl. 7 Ústavy Slovenskej republiky) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s právne záväznými predpismi Európskeho spoločenstva a Európskej únie.

Odvolací súd v danej veci zistil, že spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného medzi účastníkmi konania v preskúmvacom konaní spočíva práve v ústavnej konformnosti výkladu právnej úpravy ustanovujúcej v § 35a ods. 9 zákona o dani z príjmov.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni 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 (ods.1). 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 (ods. 2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 35a ods. 1, 9 zákona č. 366/1999 Z. z. daňovníkovi uvedenému v § 17 ods. 2 s výnimkou daňovníka, ktorý vznikol premenou, splynutím alebo rozdelením spoločností, a daňovníkovi uvedenému v § 2 ods. 3 podnikajúcemu na území Slovenskej republiky prostredníctvom podniku alebo organizačnej zložky umiestnenej na území Slovenskej republiky a zapísanej v obchodnom registri sa poskytne zníženie dane vykázananej v daňovom priznaní s výnimkou príjmov, z ktorých sa daň vyberá osobitnou sadzbou dane vrátane preddavkovo vybranej dane (ďalej len "daňový úver"), vo výške 100% dane na päť bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom daňovník vykáže prvýkrát základ dane a daň pri neznižovanom základe dane o daňovú stratu, ak sú splnené podmienky ustanovené v písm. a/ až f/.

Daňovník uvedený v odseku 1 môže počas piatich po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, počnúc zdaňovacím obdobím nasledujúcim po zdaňovacom období, v ktorom poslednýkrát čerpal daňový úver podľa odseku 1, čerpať ďalší daňový úver vo výške 50% vykázananej dane v daňovom priznaní, ak zvýši základné imanie spoločnosti ďalšími peňažnými alebo nepeňažnými vkladmi o sumu zodpovedajúcu v prepočte najmenej 4 500 000 EUR, ak ide o daňovníka podľa odseku 1 písm. a/ prvého bodu, a o 3 000 000 EUR, ak ide o daňovníka podľa odseku 1 písm. a) druhého bodu.

Podľa § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. daňovníci, ktorí vznikli v lehotách podľa § 35 a 35a zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov, môžu uplatniť nárok na úľavy a ich čerpanie podľa doterajších predpisov za podmienok ustanovených v § 52b, pričom nepreukazujú splnenie podmienok uvedených v § 35 ods. 1 písm. b/ zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov o dodržaní podielu splateného vkladu zo zdrojov v zahraničí počas celej doby čerpania daňového úveru najmenej vo výške 75% a v § 35a ods. 1 písm. b/ zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov vo výške 60%. Ustanovenia osobitného predpisu nie sú dotknuté.

Podľa § 111 ods. 1 Obchodného zákonníka pred podaním návrhu na zápis spoločnosti do obchodného registra musí sa na každý peňažný vklad splatiť najmenej 30%. Celková hodnota splatených peňažných vkladov spolu s hodnotou odovzdaných nepeňažných vkladov musí však byť aspoň 50% zo zákonom ustanovenej minimálnej výšky základného imania podľa § 108 ods. 1.

Podľa § 143 ods. 4 Obchodného zákonníka na zvýšenie základného imania novými vkladmi sa použijú primerane ustanovenia o splácaní vkladov pri založení spoločnosti.

Podľa § 145 Obchodného zákonníka konatelia sú povinní bez zbytočného odkladu podať návrh na zápis zvýšenia základného imania do obchodného registra.

Podľa § 2 ods. 2, písm. c/ zákona č. 530/2003 Z. z. do obchodného registra sa ďalej zapisujú pri spoločnosti s ručením obmedzeným mená, priezviská a bydliská spoločníkov, obchodné meno alebo názov a sídlo právnickej osoby ako spoločníka, výška základného imania a rozsah jeho splatenia, výška vkladu každého spoločníka do základného imania a rozsah jeho splatenia.

Podľa § 5 ods. 5 zákona č. 530/2003 Z. z. fyzická osoba zapísaná do obchodného registra alebo fyzické osoby oprávnené konať v mene zapísanej právnickej osoby sú povinné najneskôr do 30 dní odo dňa uvedeného v rozhodnutí spoločníkov alebo orgánu spoločnosti, orgánu družstva alebo inej zapísanej osoby, inak odo dňa, keď bolo toto rozhodnutie prijaté, alebo odo dňa, keď nastali účinky právnej skutočnosti, podať návrh na zápis zmeny zapísaných údajov alebo návrh na výmaz zapísaných údajov.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom, a preto vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane v súlade so zákonom, z ktorých dôvodov boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnych normách § 35a zákona č. 366/1999 Z. z. v spojení s § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. ustanovuje zákonné podmienky daňovej úľavy, ktorá môže daňovému subjektu byť priznaná za predpokladu splnenia všetkých zákonných podmienok. Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb. požaduje, aby daňový subjekt preukázal všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že splnil zákonné podmienky podľa § 35a ods. 9 zákona o dani z príjmov pre čerpanie ďalšieho daňového úveru vo výške 50% z vykázananej dane za zdaňovacie obdobie roku 2007 tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti. Pokiaľ si teda žalobca ako platiteľ dane v dodatočnom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007 uplatnil úľavu na dani podľa § 35a ods.9 zákona č. 366/1999 Z. z. v spojení s § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. - nárok na čerpanie ďalšieho daňového úveru vo výške 50%, potom na ňom spočívala dôkazná povinnosť preukázať, že splnil všetky zákonom stanovené povinnosti, ktoré zákonodarca so zvýšením základného imania spájal ako základnej povinnosti pre čerpanie ďalšieho daňového úveru v zmysle § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Zb. v spojení s § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z.

Cieľom daňovej kontroly je zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom a v danej veci si zadovážili dostatok skutkových skutočností relevantných pre vydanie rozhodnutia. V priebehu daňového konania žalobca - v stanovisku k protokolu, v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, ani nenamietal nedostatočne zistený skutkový stav alebo skutočnosť, že by správca dane sa dopustil takej procesnej vady konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť rozhodnutia, avšak v priebehu celého daňového konania namietal, že správca dane vec nesprávne právne posúdil, keď podmienil splnenie povinnosti daňového subjektu pre čerpanie ďalšieho daňového úveru podľa § 35a ods.9 zákona - zvýšenie základného imania, so splnením ďalšej povinnosti a to preukázanie skutočnosti, že zvýšenie základného imania bolo zapísané do obchodného registra. Rovnako v žalobe ako aj v odvolaní proti rozsudku súdu prvého stupňa žalobca predovšetkým namietal nesprávne právne posúdenie veci žalovaným a prvostupňovým súdom, keď nesprávne interpretovali ustanovenie § 35a ods. 9 na skutkové okolnosti danej veci, keď splnenie podmienky zvýšenia základného imania stanovenú v uvedenej právnej norme podmieňovali splnením aj iných povinností, ktoré konateľovi spoločnosti vyplývajú z ustanovenia § 111 ods. 1, § 143 ods. 4, 145 Obchodného zákonníka a povinností vyplývajúcich zo zákona č. 530/2003 Z. z..

Zákonodarca v právnych normách § 35a zákona č. 366/1999 Z. z. v spojení s § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. ustanovuje zákonnú podmienku daňovej úľavy, ktorá môže byť daňovému subjektu priznaná za predpokladu splnenia všetkých zákonných podmienok zákonodarcom predpokladaných. Zákonodarca v právnej norme § 35a ods. 9 uvedeného zákona ustanovuje, že daňovník môže čerpať ďalší daňový úver vo výške 50% vykázananej dane v daňovom priznaní, ak zvýši základné imanie spoločnosti ďalšími peňažnými alebo nepeňažnými vkladmi. Zákonodarca súčasne stanovuje, že konateľ (konatelia) spoločnosti s ručením obmedzeným pri zvýšení základného imania spoločnosti je povinný bez zbytočného odkladu podať návrh na zápis zvýšenia základného imania do obchodného registra (§ 145 ObZ) v spojení s § 2 ods. 2 písm. c/ zákona č. 530/2003 Z. z., pričom v právnej norme § 5 ods. 5 zákona č. 530/2003 Z. z. ustanovuje lehotu na podanie návrhu na zápis do obchodného registra tak, že

fyzické osoby oprávnené konať v mene zapísanej právnickej osoby sú povinné najneskôr do 30 dní odo dňa uvedeného v rozhodnutí spoločníkov alebo orgánu spoločnosti, orgánu družstva alebo inej zapísanej osoby, inak odo dňa, keď bolo toto rozhodnutie prijaté, alebo odo dňa, keď nastali účinky právnej skutočnosti, podať návrh na zápis zmeny zapísaných údajov alebo návrh na výmaz zapísaných údajov. Súčasne zákonodarca pri zvýšení základného imania spoločnosti s ručením obmedzeným stanovuje, že na zvýšenie základného imania novými vkladmi sa použijú primerane ustanovenia o splácaní vkladov pri založení spoločnosti (§ 143 ods. 4 ObZ), v dôsledku čoho je zákonodarcom stanovená povinnosť konateľa uvedenej spoločnosti pred podaním návrhu na zápis zmeny výšky základného imania spoločnosti do obchodného registra tak, že musí peňažný vklad zodpovedajúci zmene výšky základného imania splatiť najmenej 30% (§ 111 ods. 1 ObZ).

Vzhľadom k uvedenému daňového orgány oboch stupňov v konaní postupovali správne a v súlade so zákonom, keď skúmali, či žalobca ako platiteľ dane si v súlade so zákonom v dodatočnom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007 uplatnil úľavu na dani podľa § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. v spojení s § 52 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. - nárok na čerpanie ďalšieho daňového úveru vo výške 50%. V súlade so zásadou zákonnosti v zmysle § 2 zákona č. 511/1992 Zb. posudzovali konanie žalobcu smerujúce k čerpaniu ďalšieho daňového úveru v zmysle § 35a ods. 9 zákona o dani z príjmov, keď skúmali, či žalobca si splnil všetky podmienky zákonom predpokladané pre uplatnenie nároku čerpania ďalšieho daňového úveru, teda či žalobca splnil zákonnú podmienku zvýšenia základného imania ustanovenú v právnej norme § 35a ods. 9 zákona o dani z príjmov a zákonné podmienky, ktorými zákonodarca ustanovuje splnenie zvýšenia základného imania v Obchodnom zákonníku v zmysle § 143 ods. 4 v spojení s § 111 ods. 1 v spojení so zákonnou úpravou v zákone č. 530/2003 Z. z. v právnych normách § 2 ods. 2 písm. c/ v spojení s § 5 ods. 5.

Vychádzajúc zo skutkových zistení a z vyššie citovaných právnych noriem odvolací súd taktiež dospel k záveru, že žalobca v danej nesplnil všetky zákonné podmienky pre čerpanie ďalšieho daňového úveru, keďže rozhodnutím valného zhromaždenia spoločnosti a prevzatím záväzku spoločníka PINAFIN s.r.l. na nový vklad zo dňa 14. decembra 2007, ktorým sa zaviazal spoločník poskytnúť žalobcovi finančné prostriedky v objeme 102.000.000 Sk t. j. 3.000.000 eur, právnym úkonom zaväzujúcim len spoločnosť zvýšil základné imanie, avšak tým, že pred uplatnením nároku si nesplnil zákonné podmienky vyplývajúce mu z Obchodného zákonníka a zo zákona č. 530/2003 Z. z., teda nesplatil 30% z navýšeného základného imania v zmysle § 143 ods. 4 v spojení s § 111 ods. 1 ObZ a nezabezpečil zápis zmeny základného imania v obchodnom registri v zmysle § 2 ods. 2 písm. c/ v spojení s § 5 ods. 5 zák. č. 530/2003 Z. z., nesplnil všetky zákonné podmienky pre čerpanie ďalšieho daňového úveru a tým nepreukázal skutočnosti deklarované v dodatočnom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2008.

Senát odvolacieho súdu sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že žalobca podmienku zvýšenia základného imania v zmysle § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. čiastočne preukázal a to rozhodnutím valného zhromaždenia zo dňa 14. decembra 2007 o zvýšení základného imania spoločnosti novým peňažným vkladom spoločníka o sumu 102 000 000,- Sk t. j. 3 000 000 eur a následne vyhlásenie spoločníka o prevzatí záväzku na nový vklad., ktorým postupom nastali právne účinky zvýšenia základného imania zo strany spoločníka, avšak právne účinky zvýšenia základného imania spoločnosti voči štátu resp. voči daňovým orgánom právne nenastali. Z uvedených dôvodov odvolací súd považoval za správny záver prvostupňového súdu, že aj keď spoločnosť žalobcu rozhodla na valnom zhromaždení o zvýšení základného imania spoločnosti, k právnym účinkom samotného aktu spoločnosti žalobcu voči štátu nedošlo.,

Odvolací súd súhlasí s tvrdením žalobcu, že v podmienke zvýšenia základného imania ako podmienky pre čerpanie ďalšieho daňového úveru je obsiahnutý zámer zákonodarcu dosiahnuť prostredníctvom ďalšieho vkladu do základného imania zvýšenie investícií daňového subjektu v Slovenskej republike, ktorá prispeje k rastu pracovných miest v regiónoch. V ktorej súvislosti však dáva do pozornosti, že práve zákonodarca sledujúc uvedený zámer zákonnou úpravou viažucou sa práve k naplneniu tohto zámeru vo svojom právnom poriadku ustanovuje podmienky alebo povinnosti, splnenie ktorých predpokladá pre čerpanie ďalšieho daňového úveru. Z uvedených dôvodov odvolací súd považuje za

nesprávny názor žalobcu, že si povinnosť uložení v ustanovení § 35a ods. 9 zákona o daniach z príjmov splnil a to rozhodnutím valného zhromaždenia a prevzatím záväzku spoločníka PINAFIN s.r.l. na nový vklad zo dňa 14. decembra 2007, však ustanovenie § 35a ods. 9 nevyžadovalo aj okamžité splatiť zvýšené základné imanie. Právnu úpravu ustanovenú v § 35a ods. 9 zákona o dani z príjmov nie je možné interpretovať izolovane, ale v zmysle vyššie uvedeného v súlade s čl. 152 ods. 4 ústavy je potrebné ju interpretovať v súlade s ostatnými právnymi predpismi právneho poriadku Slovenskej republiky, ktorými je predmetná právna úprava dotknutá, z ktorých dôvodov v danom prípade splnenie zákonnej podmienky ustanovenej v § 35a ods. 9 zákona o dani z príjmov je podmienené splnením zákonných podmienok ustanovených v Obchodnom zákonníku a v zákone č. 530/2003 Z. z. viažucich sa k splneniu zákonnej podmienky ustanovenej v § 35a ods. 9.

Odvolací súd nemohol súhlasiť ani s tvrdením žalobcu, že splnil zákonné podmienky pre čerpanie ďalšieho úveru poukazom na právnu úpravu ustanovenú v paragrafe 113 ods. 1 Obchodného zákonníka. Podľa § 113 ods. 1 Obchodného zákonníka spoločník je povinný splatiť vklad za podmienok a v lehote ustanovenej zákonom, prípadne určenej v spoločenskej zmluve najneskôr však do piatich rokov od vzniku spoločnosti alebo od jeho vstupu do spoločnosti alebo od prevzatia záväzku na nový vklad. Tejto povinnosti nemožno spoločníka zbaviť. Konatelia oznámia registrovému súdu bez zbytočného odkladu splatenie celého vkladu každého spoločníka.

V uvedenej právnej norme zákonodarca stanovuje povinnosť spoločníka splatiť vklad za určených podmienok a lehoty, pričom vychádzajúc z účelu tohto a z kontextu predchádzajúcej právnej úpravy tohto zákona vyplýva vôľa zákonodarcu upraviť podmienky a lehotu pre určenie povinnosti spoločníka splatiť vklad v jeho celosti. Z uvedených dôvodov poukaz žalobcu na právnu úpravu ustanovenú v § 113 ods. 1 Obchodného zákonníka odvolací súd považoval pre posúdenie splnenia zákonných podmienok pre čerpanie ďalšieho daňového úveru v danom prípade za právne bezvýznamné.

Odvolací súd považoval tiež za nedôvodnú námietku, ktorou žalobca v odvolaní namietal, že súd prvého stupňa sa v odôvodnení svojho rozhodnutia náležite nevyporiadal s jeho žalobnými námietkami a len v ďalšom odkázal na závery žalovaného uvedené v preskúmvacom konaní, pričom sa nezaoberal jeho tvrdeniami, ktorými poukazoval na viaceré rozpory v argumentácii daňových orgánov uvedených v ich rozhodnutiach alebo podaniach, ktorej súvislosti poukázal na argumentáciu žalovaného uvedenú v preskúmvanom rozhodnutí zo dňa 17. júna 2010, ako aj vo vyjadrení k žalobe zo dňa 3. novembra 2010.

Vychádzajúc zo skutkových a právnych záverov uvedených v odôvodnení prvostupňového súdu odvolací súd mal preukázané, že súd prvého stupňa v preskúmvacom konaní vychádzal zo skutkových zistení daňových orgánov vyplývajúcich z administratívneho spisu a svoju pozornosť pri posudzovaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí oboch daňových orgánov zameral predovšetkým na námietku žalobcu, ktorou namietal nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a nesprávnej interpretácie ustanovenia § 35a ods. 9 zákona o dani z príjmov. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že prvostupňový súd sa uvedenou námietkou dôsledne zaoberal, dospievajúc k správne názoru a svoj záver k problematike otázky nastolenej žalobcom náležite aj zdôvodnil, na ktorý odvolací súd súčasne poukazuje a ako uviedol vyššie sa s ním stotožňuje. Pokiaľ sa aj nevyjadril ku všetkým žalobným námietkam sa nedopustil takej vady konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozsudku, v ktorej súvislosti odvolací súd poukazuje na ustálenú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej nie je povinnosťou v odôvodnení rozhodnutia odpovedať na všetky otázky nastolené nespokojným účastníkom a povinnosťou súdu je odpovedať na zásadné otázky resp. sa vyporiadať so zásadnými námietkami nespokojného účastníka. Pokiaľ teda súd prvého stupňa v ďalšom poukázal na závery uvedené v odôvodnení preskúmvaného rozhodnutia žalovaného, odvolací súd takýto postup prvostupňového súdu nepovažoval za takú vadu preskúmvacieho procesu, ktorá by spôsobovala nezákonnosť napadnutého rozsudku, keďže súd prvého stupňa sa náležite vysporiadal so zásadnou žalobnou námietkou, ktorou žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci žalovaným a jeho nesprávnu interpretáciu zákona.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, ktorou namietal zrejmy argumentačný rozpor v

odôvodneniach daňových orgánov a prvostupňového súdu v otázke výšky splatenia zvýšeného základného imania, keď správca dane v odôvodnení dodatočného platobného úveru uviedol: „,keďže spoločnosť žalobcu má v obchodnom registri k 31. decembru 2007 zapísané a zároveň splatené základné imanie v sume zodpovedajúcej prepočtu 6.000.000 eur, majú za to, že z uvedeného je zrejmé, že daňový úrad vo svojich úvahách považoval za potrebné pre čerpanie ďalšieho daňového úveru splatenie celej výšky nového peňažného vkladu spoločníka do základného imania, dajúc do pozornosti, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku prvostupňového súdu vyplýva odlišný názor v otázke výšky splatenia vkladu spoločníka, keď uviedol: „právne účinky zvýšenia základného imania spoločnosti voči štátu resp. voči daňovým orgánom nenastali, pretože nedošlo k splateniu najmenej 30 % peňažného vkladu spoločníka PINAFIN s.r.l.“

Z odôvodnenia dodatočného platobného výmeru správcu dane vyplýva, že daňový úrad na str. 13 odôvodnenia rozhodnutia uviedol: „ Spoločnosť PASELL SLOVAKIA, s. r. o. nemá v obchodnom registri k 31. decembru 2007 zapísané a zároveň splatené základné imanie v sume zodpovedajúcej prepočtu 6.000.000 eur v zmysle § 35a ods. 9 zákona č. 366/1999 Z. z. v znení neskorších predpisov...“ Vychádzajúc z kontextu odôvodnenia uvedeného rozhodnutia správcu dane jednoznačne vyplýva, že pokiaľ správca dane aj uviedol výšku peňažnej sumy 6.000.000 eur, išlo o zrejmu chybu v písaní výšky tejto istiny, pretože vychádzajúc z kontextu rozhodnutia je zrejmé, že predmetom posudzovania v danom prípade bolo zvýšenie základného imania novým peňažným vkladom spoločníka o sumu 3.000.000 eur, zodpovedajúcej 102.000.000 Sk. V danej súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti, že istina 6.000.000 eur ani nepredstavuje celý nový vklad spoločníka do základného imania tak, ako to tvrdí žalobca.

Odvolací súd nemohol prihliadnuť na skutočnosť, ktorú žalobca oznámil v priebehu odvolacieho preskúmavacieho konania listom zo dňa 30. januára 2013, že v súlade s § 113 ods. 1 Obchodného zákonníka spoločník PINAFIN s.r.l. splnil svoj záväzok splatiť celý peňažný vklad v 5-ročnej lehote, keď dňa 18. októbra 2012 poukázal žalobcovi za účelom zvýšenia základného imania sumu vo výške 2.365.780 eur, ktorá skutočnosť bola následne konateľom oznámená registrovanému súdu a zapísaná do obchodného registra dňa 21. decembra 2012.

V zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. je pre súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia a súd môže vykonať len dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. Z uvedenej právnej úpravy vyplýva povinnosť súdu posudzovať zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu na základe skutkových okolností, ktoré existovali v čase vydania rozhodnutia žalovaného. Zo skutkových okolností v danom prípade vyplýva, že žalovaný vydal rozhodnutie napadnuté žalobou dňa 17. júna 2010 a spoločník PINAFIN s.r.l. splnil svoj záväzok splatením celého peňažného vkladu dňa 18. októbra 2012. Z uvedeného je zrejmé, že k splateniu celého peňažného vkladu došlo po vydaní preskúmaného rozhodnutia žalovaného, z ktorých dôvodov ide o novú skutočnosť, ktorá v čase vydania napadnutého rozhodnutia neexistovala, a preto súd na túto skutočnosť pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného nemohol prihliadnuť podľa § 250i ods. 1 O.s.p..

Vzhľadom k uvedenému odvolací nepovažoval námietky žalobcu uvedené v odvolacom konaní za relevantné k vyhoveniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia správne vyhodnotili v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmanej veci nebolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobca splnil zákonné podmienky pre čerpanie ďalšieho daňového úveru tak ako to

deklaroval v dodatočnom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 .

Z uvedených dôvodov odvolací súd považuje záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane vyrubili za zdaňovacie obdobie 2008 rozdiel dane z príjmov právnických osôb.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 a s § 219 ods. 1, 2 Os.p..

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

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.