



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členiek senátu JUDr. Eleny Krajčovičovej a JUDr. Jarmily Urbancovej v právnej veci žalobcu: **L, š. p., N. S. 8**, Banská Bystrica, zastúpeného **JUDr. B. N.**, advokátom so sídlom H., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ul. č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. **I/221/14920-84242/2008/990390-r** zo dňa **06. novembra 2008**, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/3/2009-72 zo dňa 08. apríla 2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/3/2009-72 zo dňa 08. apríla 2009 **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného č. **I/221/14920-84242/2008/990390-r** zo dňa 06.11.2008 z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/, d/ Občianskeho súdneho poriadku **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume **209,10 Eur** k rukám právneho zástupcu žalobcu, do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu zo dňa 12.01.2009, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/221/14920-84242/2008/990390-r zo dňa 06. novembra 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica II č. 851/230/35600/08/Šim zo dňa 29.05.2008, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 23.233.500,- Sk.

Rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S 235/2005-21 zo dňa 18. januára 2006 boli v spojenom konaní zamietnuté žaloby žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorými potvrdil rozhodnutia správca dane o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 23.233.500,- Sk a dane z pridanej hodnoty za mesiac január 2002 v sume 708.863,- Sk.

Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len Najvyšší súd SR) sp. zn. 5Sž-o-KS/32/2006 zo dňa 26. apríla 2007 bol vyššie uvedený rozsudok krajského súdu zmenený tak, že zrušil rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR v Banskej Bystrici č. I/221/7685-54610/2005/390-r a č. I/221/7684-54602/2005/390-r obe zo dňa 16.08.2005 spolu s rozhodnutiami Daňového úradu Banská Bystrica II č. 851/230/13039/2005/276 a č. 851/230/12920/2005/276 obe zo dňa 30.11.2005 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Najvyšší súd SR rozhodol o dôvodnosti odvolania z dôvodu, že prvostupňové rozhodnutia správca dane vydal na základe výsledkov daňovej kontroly vykonanej daňovým riaditeľstvom bez toho, aby prebehlo riadne prvostupňové konanie.

V rámci výkonu ďalšieho daňového konania v predmetnej veci Daňový úrad Banská Bystrica II vydal dodatočný platobný výber č. 851/230/35600/08/Šim zo dňa 29.05.2008, ktorým dorubil žalobcovi rozdiel dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie

roku 2002 v sume 23.233.500,- Sk. Podkladom pre rozhodnutie bol protokol o vykonaní daňovej kontroly č. I/341/3360-7745/2005 zo dňa 28.02.2005, prerokovaný dňa 16.03.2005. Uvedenú daňovú kontrolu vykonalo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Proti vyššie uvedenému dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. I/221/14920-84242/2008/990390-r zo dňa 06.11.2008 a potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane.

Pri svojom rozhodovaní krajský súd v tejto veci nedospel k záveru, že by správne orgány prvého alebo druhého stupňa vecne a procesne pochybili, nakoľko správca dane podľa § 15 ods. 13 štvrtá veta 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 o správe daní“) začal vyrubovacie konanie. Žalobcovi bolo dňa 12.11.2007 doručené oznámenie č. 851/230/64882/07/Šim zo dňa 09.11.2007, ktorým mu správca dane oznámil, že začal konanie vo veci vyrubenia dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 a vyrubenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2002, pričom žalobcovi oznámil, že podkladom pre uvedené konania bude protokol o výsledku daňovej kontroly č. I/341/3360-7745/2005 zo dňa 28.02.2005 ukončenej prerokovaním protokolu dňa 16.03.2005. Správca dane v uvedenom oznámení zároveň žalobcu žiadal, aby k tomuto konaniu v zmysle § 29. ods. 8 zákona o správe daní v lehote 8 dní odo dňa doručenia oznámenia predložil dôkazy k jeho tvrdeniam v rozsahu uvedenom v rozsudku NS SR, sp. zn. 5Sž-o-KS/32/2006 zo dňa 26. apríla 2007. Na uvedenú výzvu správcu dane žalobca v stanovenej lehote nereagoval, ani po uplynutí tejto lehoty. Vo vyrubovacom konaní žalobca nevzniesol žiadne nové námietky, nepredložil žiadne nové dôkazy. Z uvedeného dôvodu krajský súd považoval námietku žalobcu vo vzťahu k nevykonaniu prvostupňového konania za neopodstatnenú. Taktiež v žalobe nie je jediná zmienka o tom, v čom mala byť konkrétne žalobcovi odňatá možnosť konať pred prvostupňovým orgánom. Ak žalobca v žalobe konkrétne neuvedie, akými konkrétnymi nezákonnosťami rozhodnutie žalovaného orgánu trpí, v čom bol ukrátený na svojich právach (podľa názoru krajského súdu nestačí len všeobecné tvrdenie, že mu bola odňatá možnosť konať pred orgánom verejnej správy), súd tieto skutočnosti nevyhľadáva, keďže práve tieto skutočnosti podľa § 249 ods. 2 OSP majú tvoriť obsah žaloby a určovať rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia súdom, ktorým je podľa § 250h OSP súd viazaný. Vo vyrubovacom konaní bol žalobca vyzvaný na predloženie dôkazov k tvrdeniam, avšak žalobca na túto výzvu nereagoval. Podľa názoru

krajského súdu predmetné daňové konanie sa uskutočnilo vo všetkých troch etapách: prípravné konanie, vyrubovacie konanie, preskúmvacie konanie.

Vo vzťahu k neuznaniu daňových výdavkov (nákladov) na podnikový časopis L. krajský súd vyslovil názor, že výdavky vynaložené na tento časopis nespĺňajú požiadavky daňových výdavkov v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (v znení účinnom v rozhodnom období roku 2002 ďalej len zákon o dani z príjmov). Vydávanie a distribúcia podnikového časopisu nezabezpečuje žalobcovi dosiahnutie príjmu a ani nezabezpečuje udržanie zdaniteľných príjmov. Podnikový časopis L. má len informačno-propagačný charakter.

Krajský súd taktiež v odôvodnení odvolaním napadnutého rozsudku vyjadril názor, že nie je možné žalobcovi dať za pravdu vo vzťahu k výkladu aplikácie § 10 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 368/1999 Z. z. o rezervách a opravných položkách na zistenie základu dane z príjmov (ďalej len zákon o rezervách) pri tvorbe opravných položiek k pohľadávkam voči dlžníkom v konkurznom a vyrovnacom konaní.

Opravné položky k pohľadávkam voči dlžníkom v konkurznom a vyrovnacom konaní sa na výdavky (náklady) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu uznávajú daňovníkom k dani z príjmov účtujúce v sústave podvojného účtovníctva, najviac do výšky v určenej lehote prihlásených pohľadávok. Výška opravných položiek je limitovaná rozsahom pohľadávok prihlásených veriteľom v lehote 60 dní odo dňa vyhlásenia konkurzu (§ 13 ods. 2 zákona č. 328/1991 Zb. o konkurze a vyrovnaní v znení neskorších predpisov). Podľa názoru krajského súdu, pohľadávky prihlásené po lehote 60 dní za opravné položky nemožno považovať, nakoľko neboli uplatnené včas.

Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/3/2009-72 zo dňa 08. apríla 2009 žalobca podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie. Podľa názoru žalobcu napadnutý rozsudok krajského súdu je čiastočne nepreskúmateľný pre nedostatok a nezrozumiteľnosť dôvodov a čiastočne nesprávny, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia spočívajúceho v nesprávnom výklade konkrétnych právnych ustanovení zákonov a tiež v dôsledku nesprávneho hodnotenia skutkového stavu v rozpore so skutočným obsahom dôkazov obsiahnutých v administratívnom spise.

Žalobca tvrdí, že je nesprávny záver krajského súdu, ktorým neuznal žalobcovu námietku, že neprebehlo prvostupňové konanie. V tejto časti vidí žalobca odvolaním

napadnutý rozsudok „nepreskúmateľný pre nedostatok a nezrozumiteľnosť dôvodov“. Žalobca nezákonnosť prvostupňového konania opäť nachádza v skutočnosti, že jediným úkonom v tomto konaní bolo vydanie rozhodnutia správcom dane, pričom jediným podkladom pre rozhodnutie bol protokol o daňovej kontrole, ktorý sa doslovne zhoduje s dôvodmi prvostupňového rozhodnutia bez toho, aby sa správca dane v prvostupňovom konaní vysporiadal s námietkami žalobcu. Podľa názoru žalobcu protokol o daňovej kontrole nemôže byť jediným podkladom pre rozhodnutie a procesné úkony vykonané v daňovej kontrole, ako samostatnej časti daňového procesu, nemožno nahradiť a prevziať ako procesné úkony daňového konania, keďže daňová kontrola nie je daňovým konaním. Žalobca naďalej trvá na tom, že prvostupňové konanie vôbec neprebehlo a tým, že sa žalobca nezúčastnil ani odvolacieho konania, bolo mu znemožnené realizovať práva účastníka konania. Na uvedenej skutočnosti podľa žalobcu nemení nič ani tvrdenie žalovaného, že žalobca nereagoval na výzvu správcu dane zo dňa 09.11.2007 na predloženie dôkazov k tvrdeniam v rozsahu rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5Sž-o-KS/32/2006 zo dňa 26. apríla 2007, ktorou oznámil žalovanému začatie vyrubovacieho konania. Podľa názoru žalobcu správca dane okrem zbytočnej výzvy a vydania odvolaním napadnutého rozhodnutia nevykonal nič, len žalobcu formálne vyzval na predloženie dôkazov bez akýchkoľvek iných možností, pričom všetky dôkazy, ktoré existovali a s ktorými žalobca disponoval sa správca dane oboznámil a neexistujú žiadne nové dôkazy, tak na túto výzvu by bolo podľa názoru žalobcu zbytočné odpovedať. Žalobca zotrváva na tvrdení, že okrem uvedenej výzvy mu správca dane neumožnil prerokovať s ním žalobcove námietky, prípadne uzavrieť dohodu podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní.

Žalobca nesúhlasí so závermi krajského súdu, keď sa tento stotožnil s názorom žalovaného vo vzťahu k neuznaniu výdavkov na podnikový časopis L. za daňové výdavky v zmysle § 24 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. V tejto časti žalobca považuje odvolaním napadnutý rozsudok v rozpore s obsahom spisu, t. j. so skutočným obsahom dôkazov, nakoľko krajský súd sám konštatuje, že uvedený časopis má informačný charakter, čo znamená, že prostredníctvom neho sú pracovníci informovaní o rôznych záležitostiach týkajúcich sa činnosti v ich spoločnosti. Podľa názoru žalobcu ide teda o vnútroorganizačný informačný zdroj ako ktorékoľvek iné vnútroorganizačné tlačivo a i týmto spôsobom v konečnom dôsledku získané informácie slúžia na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov nepriamo prostredníctvom zamestnancov žalobcu, ktorí vo svojej činnosti priamo

využívajú informácie získané z časopisu, a len prostredníctvom činnosti zamestnancov je realizovaná podnikateľská činnosť žalobcu, ktorá je zdrojom zdaniteľných príjmov. Podľa názoru žalobcu informácia je v súčasnosti jedným z najdôležitejších zdrojov podnikania, a preto na základe uvedeného sú výdavky na podnikový časopis jednoznačne daňovými výdavkami podľa § 24 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov.

Žalobca taktiež nesúhlasí so závermi krajského súdu, keď sa tento stotožnil s názorom žalobcu vo vzťahu k neuznaniu daňových výdavkov spočívajúcich v pohľadávkach prihlásených žalobcom ako konkurzným veriteľom po lehote určenej na ich prihlásenie v uznesení konkurzného súdu o vyhlásení konkurzu. Podľa názoru žalobcu odôvodnenie krajského súdu je v tejto časti nezrozumiteľné, pretože zákon o konkurze a vyrovnaní je vo vzťahu k zákonu č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov zákonom nadriadeným (*lex specialis*), keď upravuje určitú právnu skutočnosť, ktorú predpokladá zákon o daniach z príjmov ako všeobecne záväzný právny predpis. Z tohto dôvodu, podľa názoru žalobcu, v tomto prípade zákon o konkurze a vyrovnaní nemôže obsahovať odkaz na podriadený zákon, ale použitie a výklad ustanovení zákona o daniach z príjmov musí vychádzať a rešpektovať zákon o konkurze a vyrovnaní. Podľa názoru žalobcu ust. § 22 zákona o konkurze a vyrovnaní stanovuje lehotu na podávanie prihlášok pohľadávok konkurzných veriteľov (žalobca má zrejme na mysli lehotu do skončenia prieskumného pojednávania), a preto, ak v tejto lehote žalobca podal konkurzné prihlášky pohľadávok, boli prihlásené v stanovenej lehote a musia byť v celom rozsahu zohľadnené do daňových výdavkov.

Z vyššie uvedených dôvodov žalobca v odvolaní žiada, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zmenil tak, že zruší predmetné rozhodnutie žalovaného ako i súvisiace prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica II a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení na odvolanie žalobcu zo dňa 10.06.2009 uviedol, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu obsiahnutými v odvolaní napadnutom rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako príslušný odvolací súd podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal

bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§250ja ods. 2 OSP), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.supcourt.gov.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 odvolanie je dôvodné a podľa § 250ja ods. 3 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku z nižšie uvedených dôvodov.

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 § 250ja ods. 3 OSP, ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona.

V preskúmvanej veci bolo medzi účastníkmi sporné, či riadne prebehlo prvostupňové daňové konanie, v rámci ktorého neboli žalobcovia ako účastníkovi konania odňaté práva predkladať návrhy na vykonanie dôkazov a vysporiadanie sa s jeho námietkami v rámci dokazovania vo vyrubovacom konaní.

Taktiež bolo v preskúmvanej veci medzi účastníkmi sporné, či je možné, resp. nie je možné zaradiť medzi daňové výdavky v zmysle ust. § 24 zákona o dani z príjmov výdavky na podnikový časopis žalobcu L. a výdavky v spojení s § 10 ods. 1 zákona č. 368/1999 Z. z. o rezervách, ktoré tvorí plná výška pohľadávok prihlásených žalobcom v konkurznom konaní do skončenia prieskumného pojednávania (§ 22 zákona o konkurze a vyrovnaní), alebo len do výšky prihlásených žalobcom v lehote určenej konkurzným súdom podľa § 20 ods. 1 zákona o konkurze a vyrovnaní.

Najvyšší súd SR v medziach žaloby a odvolacích dôvodov s prihliadnutím na obsah námietok žalobcu preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, rozhodnutie prvostupňového a druhostupňového správneho orgánu ako i zákonnosť namietaného procesného postupu v daňovom konaní predchádzajúcom vydaniu preskúmvaných

rozhodnutí a zistil, že krajský súd pri rozhodovaní o žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu vo všetkých troch námietkach nesprávne právne posúdil vec bez dostatočného zistenia skutkového stavu a nevysporiadal sa zrozumiteľne so všetkými námietkami žalobcu.

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

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

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 29 ods. 1, ods. 2 a ods. 4 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 23 ods. 1 zákona o daniach z príjmov, základom dane je rozdiel medzi príjmami s výnimkou príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, príjmom oslobodených od dane, a daňovými výdavkami (§ 24 citovaného zákona), a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období. Ak daňové výdavky presahujú príjmy, ich rozdiel je daňovou stratou.

Podľa § 24 zákona o daniach z príjmov daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov,

zúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4 citovaného zákona. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť to 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.

Predpokladom odpočítania daňového výdavku, resp. nákladu od základu dane, je preukázateľnosť jeho vynaloženia, ktorej základ tvoria predovšetkým účtovné doklady vedené účtovnou jednotkou podľa príslušných ustanovení zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Ich predloženie však nezabavuje správcu dane oprávnenia skúmať prvotnosť operácie, na základe ktorej bol účtovný doklad vyhotovený, pričom sa do úvahy berie skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej na určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 10 ods. 1 zákona o rezervách opravné položky k pohľadávkam voči dlžníkom v konkurznom a vyrovnávacom konaní sa za výdavky (náklady) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu uznávajú daňovníkom dane z príjmov účtujúcim v sústave podvojného účtovníctva najviac do výšky v určenej lehote prihlásených pohľadávok.

Podľa § 10 ods. 2 zákona o rezervách opravné položky k pohľadávkam voči dlžníkom v konkurznom a vyrovnávacom konaní sa uznávajú za výdavky (náklady), počínajúc zdaňovacím obdobím, v ktorom boli pohľadávky v určenej lehote prihlásené.

Podľa § 20 ods. 1 prvá veta zákona o konkurze a vyrovnaní veritelia dlžníka prihlásia svoje pohľadávky v lehote určenej v uznesení o vyhlásení konkurzu, a to aj vtedy, keď sa o nich vedie súdne alebo iné konanie podľa osobitných predpisov; to sa vzťahuje aj na veriteľov, ktorí podali návrh na vyhlásenie konkurzu.

Podľa § 22 zákona o konkurze a vyrovnaní súd preskúma aj prihlášky, ktoré boli doručené po prihlasovacej lehote, najneskôr však do skončenia prieskumného pojednávania.

Podľa § 23 ods. 2 zákona o konkurze a vyrovnaní konkurzní veritelia pohľadávok, ktoré zostali sporné, čo sa týka právneho dôvodu, výšky alebo poradia, môžu sa domáhať určenia svojho práva v lehote určenej súdom. Žalobu musia podať na súde, ktorý vyhlásil konkurz, proti všetkým, ktorí pohľadávku popreli; smú sa v nej dovolávať len právneho dôvodu a poradia uvedeného v prihláške alebo na prieskumnom pojednávaní a pohľadávku

môžu uplatniť len do výšky uvedenej v prihláške alebo na prieskumnom pojednávaní. Ak nejde o vec patriacu do právomoci súdu, rozhodne o správnomi popretia pohľadávky príslušný správny orgán. O poradí popretej pohľadávky rozhodne vždy súd.

Podľa § 24 zákona o konkurze a vyrovnaní správca je oprávnený najneskôr do skončenia prieskumného pojednávania poprieť právny dôvod alebo výšku alebo poradie pohľadávky prihlásenej konkurzným veriteľom.

Podľa § 25 ods. 1 zákona o konkurze a vyrovnaní rozhodnutia súdu alebo príslušného správneho orgánu o právnom dôvode, výške alebo o poradí popretých pohľadávok sú účinné voči všetkým veriteľom. Súd nemôže v rozvrhu priznať konkurznému veriteľovi viac, ako si uplatnil v prihláške alebo na prieskumnom pojednávaní.

V daňovom konaní platí nielen procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov vykonaných v tomto konaní kompetentným orgánom, ale i zásada prejednávacia (rozhodnutie NS SR 4Sž/136/99). Vo vzťahu k prejednávacej zásade daňového konania v spojení s povinnosťou správcu dane zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane čo najúplnejšie s uplatnením zásady voľného hodnotenia dôkazov správca dane nepostupoval v súlade so zákonom, keď medzi dôkazné prostriedky v rámci prvostupňového daňového konania po skončení daňovej kontroly a v nadväznosti na námietky žalobcu ku kontrolným zisteniam ako i jeho argumentáciu, nezaradil skúmanie obsahu podnikového časopisu a sumy žalobcom prihlásených pohľadávok v lehote do skončenia prieskumných pojednávani pre jednotlivé relevantné konkurzné konania.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane, hoci mal vedomosť o obsahu námietok žalobcu k priebehu prvostupňového konania, k daňovým výdavkom vynaloženým na podnikový časopis L. a k účtovaniu opravných položiek k pohľadávkam voči dlžníkom v konkurznom a vyrovnacom konaní, po vrátení veci na ďalšie konanie nepokračoval v prvostupňovom konaní doplnením dokazovania formou predvolania žalobcu, prípadne skúmaním ďalších relevantných skutočností z dokladov a listinných dôkazov žalobcu, ale naopak sa len uspokojil s pasívnym prístupom žalobcu, keď na nekonkrétne výzvu správcu dane na predloženie dôkazov na podporu jeho tvrdení, tento nepredložil žiadne dôkazy. Z obsahu odôvodnenia odvolaním napadnutého dodatočného platobného výmeru vyplýva, že správca dane celkom prevzal do jeho odôvodnenia zistenia uvedené v protokole o výsledku daňovej kontroly a to bez toho, aby sa dodatočne v rámci prvostupňového konania

vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v jeho vyjadrení k výsledkom daňovej kontroly. Vo veci výdavkov vynaložených na podnikový časopis L. správca dane v odôvodnení dodatočného platobného výmeru zhodne s obsahom protokolu uvádza, že uvedený časopis je distribuovaný zamestnancom jednotlivých OZ za účelom oboznámenia sa a informovanosti o dianí v spoločenskom a odbornom živote na úrovni OZ ale aj podniku, pričom prevzal taktiež konštatovanie, že náklady na podnikový časopis nie je možné uznať za daňové náklady, pretože neboli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

Tento postup správneho orgánu považoval administratívny odvolací orgán ako i krajský správny súd za zákonný, čo je však v rozpore s uplatňovaním zásady voľného hodnotenia dôkazov v daňovom konaní, nakoľko z obsahu správneho spisu vyplýva, že správca dane nepodrobil skúmaniu jednotlivé čísla podnikového časopisu vydané v relevantnom kontrolovanom zdaňovacom období z hľadiska ich obsahu so zameraním na účel, ktorý v rámci podniku časopis plní (vzdelávanie zamestnancov, vlastnú reklamu a podobne), či neslúži na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov a taktiež sa nevysporiadal s argumentáciou žalobcu. Súčasťou administratívneho spisu sú aj stanoviská Ministerstva financií SR a Daňového riaditeľstva SR, obe z roku 1999, k iným prípadom, v ktorých tieto inštitúcie vyjadrujú názor na nezaradenie výdavkov na podnikový časopis medzi daňové výdavky slúžiace na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Pre úplnosť treba dodať, že takto vyslovený právny názor nadriadených inštitúcií správcu dane pre konkrétny iný prípad nemožno zovšeobecniť a aplikovať pre každý ďalší prípad bez skúmania skutkových okolností kontrolovaného daňového subjektu a zdaňovacieho obdobia. V tomto ohľade prvostupňové konanie pred dodatočným vyrubením daňovej povinnosti neprebehlo, len bol prevzatý právny názor obsiahnutý v protokole o daňovej kontrole bez ďalšieho skúmania stavu veci s prihliadnutím na tvrdenia žalobcu.

Podľa zákona o konkurze a vyrovnaní v znení účinnom v relevantnom čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, konkurzný súd preskúma aj prihlášky pohľadávok doručených po prihlasovacej lehote, najneskôr však do skončenia prieskumného pojednávania; taktiež v rámci incidenčnej žaloby konkurzní veriteľia môžu uplatniť popretú pohľadávku, pričom sa môžu dovolávať len právneho dôvodu, poradia a výšky uvedenej v prihláške alebo na prieskumnom pojednávaní a súd nemôže na základe tejto incidenčnej žaloby priznať konkurznému veriteľovi viac ako si uplatnil v prihláške alebo

na prieskumnom pojednávaní. V kontexte vyššie uvedeného nie je na mieste použiť reštriktívny výklad ustanovenia § 10 ods. 1 zákona o rezervách vo vzťahu k charakteristike určenia výšky daňových nákladov tvoriacich prihlásené pohľadávky daňového subjektu v postavení konkurzného veriteľa, t. j. pojmu „lehoty určenej na prihlásenie pohľadávok“, nakoľko i pohľadávkam prihláseným po lehote určenej súdom v uznesení o vyhlásení konkurzu, avšak prihláseným do skončenia prieskumného pojednávania (môže sa jednáť i o pohľadávky proti podstate, ktoré vznikajú okrem iného i po vyhlásení konkurzu), prislúcha právo na ich preskúmanie konkurzným súdom, prípadne s využitím incidenčnej žaloby aj ďalšia právna ochrana popretej pohľadávky. Preto možno považovať za dostatočnú starostlivosť o pohľadávky daňových subjektov, ak prihlásia svoje pohľadávky v konkurznom konaní do skončenia prieskumného pojednávania (samozrejme len v konkurznom konaní vedenom podľa zákona č. 328/1991 Zb. o konkurze a vyrovnaní v znení neskorších predpisov), pretože je tu predpoklad, že budú uznané v uplatnenej výške a uhradené, vzhľadom na zmysel a účel konkurzného konania, v pomernej výške podľa príslušného poradia schváleného konkurzným súdom.

Ak boli pohľadávky žalobcu ako daňového subjektu prihlásené v lehote do skončenia prieskumného pojednávania podľa zákona o konkurze a vyrovnaní, je možné, za použitia rozumného výkladu a účelu § 22 zákona o konkurze a vyrovnaní v spojení s § 10 ods. 1 zákona o rezervách, tieto pohľadávky zaradiť do daňových výdavkov.

S prihliadnutím na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutého rozhodnutia správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní sú dôvodné a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov odvolacieho konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania v celkovej sume 209,10 Eur pozostávajúcich z náhrady trov právneho zastúpenia a to odmeny advokáta podľa § 11 ods. 1 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov za jeden úkon právnej služby v roku 2008 (prevzatie a príprava zastúpenia 18.02.2008 á 1.371,- Sk /45,51 €/ a za tri úkony právnej služby v roku 2009 (podanie žaloby 12.01.2009, účasť na pojednávaní dňa 08.04.2009

a podanie odvolania proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici dňa 01.06.2009),
t. j. $3 \times 53,49 \text{ €} = 160,47 \text{ €}$. Hodnoty boli prepočítané konverzným kurzom
1 Eur = 30,126 Sk.

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

V Bratislave 25. mája 2010

JUDr. Ida Hanzelová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková