



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, v právnej veci žalobcu : **A. C. spol. s r.o.**, IČO : X. so sídlom V. 160, X. B., zast. : *JUDr. Ing. K. V.*, advokátom so sídlom S. č. 9, X. B., proti žalovanému : **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, Banská Bystrica o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo 17. mája 2007 č.k. 1 S 348/2006-27, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo 17. mája 2007 č.k. 1 S 348/2006-27 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Rozhodnutím č. : I/221/8456-43826/2006/990390-r zo dňa 21.07.2006 žalovaný ako odvolací daňový orgán zmenil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/6901/06/Ral z 12. apríla 2006 o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnických osôb

za zdaňovacie obdobie roku 2003 z pôvodnej sumy 2.591.800,- Sk na čiastku 2. 467.300,- Sk.

Svoje zmeňujúce rozhodnutie žalovaný odôvodnil tým, že po vykonaní daňovej kontroly boli zistené nasledovné položky zvyšujúce hospodársky výsledok žalobcu, a to

1. 747.234,41 Sk v súvislosti s poskytovaním garančných opráv nad rámec garancií, ktoré prepláca výrobca,
2. 2.045.833,- Sk ako zákonnej rezervy na opravu hmotného majetku žalobcu,
3. 2.643.095,- Sk v súvislosti s propagáciou a vystavovaním motorových vozidiel a
4. 148.492,70 Sk v súvislosti s nákladmi na pobyt zamestnancov a ich rodinných príslušníkov v hoteli na Štrbskom Plese.

Vylúčenie čiastky 747.234,41 Sk žalovaný odôvodnil tým, že s prihliadnutím na ust. § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. zákona o daniach z príjmov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 366/1999 Z.z.“) sú daňovým výdavkom iba daňovo uznateľné výdavky najviac do výšky limitovanej osobitným predpisom. Nakoľko Občiansky zákonník limituje výšku výdavkov na odstránenie väd existenciou písomne potvrdenou zárukou v záručnom liste, ktorá vymedzuje rozsah a dobu jej trvania, bolo úlohou žalobcu, aby preukázal tieto skutočnosti v daňovom konaní. Toto dôkazné bremeno neunesol.

Vylúčenie čiastky 2.045.833,- Sk žalovaný odôvodnil tým, že s prihliadnutím na ust. § 24 ods. 2 písm. h) zák. č. 366/1999 Z.z. je možné za daňové výdavky uznať rezervy na opravu hmotného majetku vytvorené rovnomerne najmenej počas 2 rokov najviac do výšky 80 % vstupnej alebo zvýšenej vstupnej ceny evidovanej v príslušnom roku. Žalobca však v rozpore so svojou povinnosťou v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov nepreukázal, na základe akých úvah vychádzal pri stanovení výšky vstupnej ceny klimatizácie (vzduchotechniky) z cenovej ponuky na realizáciu opravy administratívnej budovy a vôbec nezobral do úvahy faktúru č. 02/98, ktorá ako jediná potvrdzuje v tom čase akceptovateľnú vstupnú cenu klimatizácie (vzduchotechniky) v sume 400.000,- Sk.

K vylúčeniu sumy 2.643.095,- Sk sa žalovaný vyjadril tak, že s odvolaním sa na ust. § 24 ods. 2 písm. u) body 3 a 4 zák. č. 366/1999 Z.z. je možné za daňové výdavky uznať výdavky vynaložené na reklamu výkonov súvisiacich s príjmami žalobcu, a to formou propagácie a vystavovania exponátov a ďalej formou priamych výdavkov súvisiacich so zhotovením reklám vo vlastnej réžii.

Žalovaný však poukázal na to, že predmetný reklamný spot prezentujúci vozidlo VW Touareg bol vyrobený spoločnosťou W., B., za protihodnotu 437.988,- Sk, a preto nie je možné toto vyhodnotiť ako náklady vyvolané zhotovením reklamy vo vlastnej réžii. Takisto na akcie z 13.03.2003, 29.05.2003, 12.06.2003 a 03.11.2003 nie je možné nahliadať ako na propagáciu a vystavovanie exponátov, lebo celkom stratili spôsobom selektívneho výberu charakter výstav, ktorých termín a miesto sú širokej verejnosti vopred známe, napríklad zverejnením informácií o ich konaní prostriedkami na informovanie verejnosti.

Vylúčenie čiastky 148.492,70 Sk žalovaný odôvodnil tým, že podľa § 24 ods. 2 písm. i) bod 5. zák. č. 366/1999 Z.z. v spojení so Zákonníkom práce je možné mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov uznať za daňové výdavky len v tom prípade, ak by žalobca dodržal podmienky ust. § 2 ods. 1 a § 3 ods. 1 zákona č. 283/2002 o cestovných náhradách, tzn. ak by preukázal, že eviduje v svojom účtovníctve pracovné cesty zamestnancov. Nakoľko miestnym zisťovaním správca dane zistil, že žalobca v dňoch 30.04. až 04.05.2003 neevidoval relaxačný pobyt svojich zamestnancov na Štrbskom Plese ako pracovnú cestu, nakoľko títo zamestnanci nemali vydané cestovné príkazy na pracovnú cestu, ani tento výdavok nebolo možné zaradiť do kategórie daňovo uznateľných výdavkov.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Bratislave včas žalobu z 20.09.2006.

Krajský súd ako súd prvého stupňa žalobu zamietol, nakoľko sa nestotožnil s námietkami a právnym názorom žalobcu uplatneným v jeho žalobe a naopak konštatoval, že záver uvedený žalovaným v napadnutom rozhodnutí má oporu v zistenom skutkovom stave.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 25.07.2007 (č.l. 31) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca vyjadril nesúhlas s jednotlivými argumentmi žalovaného uvedenými v odôvodnení rozsudku.

Vo vzťahu k sume 747.234,41 Sk žalovaný uviedol, že rozhodnutie žalovaného je v tejto časti v rozpore so zákonom, konkrétne v tom, že zákon vôbec neurčuje, kto má znášať náklady na opravu a odstránenie väd, a tiež neurčuje, ktoré vady sú a ktoré nie sú také, aby ich predajca bol alebo nebol povinný odstrániť. Navyše podľa mienky žalobcu je rozsah a dĺžka garancie plne v jeho právomoci.

Vo vzťahu k sume 2.045.833,- Sk žalovaný nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, lebo z ust. § 20 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov vyplýva podľa žalobcu záver, že tvorba rezervy je možná aj z ceny určenej odhadom podloženým rozpočtom. Nakoľko celá stavba bola realizovaná dodávateľským spôsobom na kľúč, potom nebola a ani dodávateľ stavby nemal povinnosť osobitne fakturovať žalobcovi dodávku vzduchotechniky a rovnako žalobca nemôže odpisovať osobitne vzduchotechniku, ale stavbu ako celok. Ďalej pri argumentácii k tejto sume poukázal na ust. § 19 ods. 1 Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktoré umožňuje výslovne postup odhadu s prihliadnutím na riziká a neistoty.

Vo vzťahu k sume 2.643.095,- Sk žalovaný uviedol, že podľa jeho mienky náklady vynaložené na architekta, režiséra, choreografa, aranžéra a na strihanie sú nákladmi na výrobu reklamy. Ďalej nesúhlasil so záverom žalovaného, že za vystavovanie a prezentáciu výrobkov nie je možné považovať iba verejne organizované výstavy, ale tiež, v súlade so zaužívanou praxou u predajcov drahších aut, prezentácie vo vlastných, vyčlenených priestoroch. Takisto ani zák. č. 366/1999 Z.z. a ani zákon o reklame neurčuje okruh alebo počet ľudí, ktorým má byť reklamná akcia určená.

Vo vzťahu k sume 148.492,70 Sk žalovaný uviedol, že preukázal, že akcia na Štrbskom Plese sa skladala z dvoch častí, a to z 2-dňového seminára a 3-dňového predĺženého víkendu, pričom iba náklady spojené s prvou časťou si žalobca uplatnil ako daňové výdavky. Následne žalobca vyslovil všeobecný názor, že napriek záverov žalovaného, podľa jeho mienky ide o daňovo uznateľné výdavky vynaložené v súlade s § 24 ods. 2 písm. i) bod 5 zák. č. 366/1999 Z.z.

Záverom žalobca žiadal, aby napadnutý rozsudok krajského súdu bol zmenený tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vracia sa mu na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe postupom podľa § 212 a nasl. ustanoveniami zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou (právnym zástupcom účastníka konania) v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 3 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné,

pretože napadnutý rozsudok krajského súdu je vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom podľa § 219 O.s.p. potvrdil.

Najvyšší súd z obsahu podaného odvolania predovšetkým zistil, že žalobca spochybňuje rozsudok krajského súdu na základe odvolacieho dôvodu uvedeného v § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p., tzn. že rozhodnutie krajského súdu podľa implicitne vyjadrenej mienky žalobcu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Pri sume 747.234,41 Sk nesprávnosť právneho posúdenia veci videl žalobca v tom, že zákon (žalobca bohužiaľ bližšie neuviedol, či má na mysli citovaný Občiansky zákonník alebo daňové predpisy) vôbec neurčuje, kto má znášať náklady na opravu a odstránenie väd, a tiež neurčuje, ktoré vady sú a ktoré nie sú také, aby ich predajca bol alebo nebol povinný odstrániť. Žalobca však celkom opomenul ten právny záver žalovaného, že osobitným právnym predpisom, ktorý môže limitovať výdavky podnikateľa na daňové účely, je nad všetky pochybnosti Občiansky zákonník.

Podľa § 620 ods. 2 a 3 Občianskeho zákonníka na seba predávajúci preberá povinnosť vydať kupujúcemu pri predaji záručný list s vyznačením záručnej doby, ktorá môže presahovať zákonný rozsah záruky len vtedy, ak predávajúci v záručnom liste určí podmienky a rozsah tejto záruky. Túto povinnosť nemôže nahradiť vnútropodniková smernica, lebo neumožňuje v žiadnom prípade jednotlivcovi v pozícii kupujúceho pri uzavretí kúpnej zmluvy byť informovaný o všetkých svojich právach a výhodách spôsobom, ktorý má na mysli uvedené ust. Občianskeho zákonníka.

Takisto hore odmietnutý postup žalobcu, tzn. predlžovanie zákonnej záručnej lehoty prostredníctvom vnútropodnikovej smernice, spochybňuje zákaz diskriminácie obsiahnutý v § 6 zákona č. 634/1992 Zb. o ochrane spotrebiteľa v znení platnom v roku 2003, lebo vyvoláva dostatočne dôvodné pochybnosti o možnosti každého zákazníka žalobcu využiť výhody vyplývajúce z rozšírenej záruky v tom zmysle, že neboli zákonným, a tzn. aj transparentným spôsobom informovaní o jej existencii. Preto správne príslušný daňový orgán postupoval, keď z daňovo uznateľných nákladov vylúčil čiastku 747.234,41 Sk v súvislosti s poskytovaním garančných opráv nad rámec garancií, ktoré prepláca výrobca automobilov, a preto správne krajský súd tento postup potvrdil.

Rovnako pri sume 2.045.833,- Sk žalobca nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, lebo z ust. § 20 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov vyplýva podľa žalobcu záver, že tvorba rezervy je možná aj z ceny určenej odhadom podloženým rozpočtom. Najvyšší súd k tejto argumentácii uvádza, že je irelevantná, lebo cit. zák. č. 595/2003 Z.z., na ktorý žalobca vo svojom odvolaní poukazoval, je platný od 1. januára 2004, tzn. že sa na rok 2003, ktorý bol predmetom daňovej kontroly, vôbec nevzťahuje.

Odhlídnuc od tohto argumentu, Najvyšší súd musí z dôvodu transparentnosti aplikácie daňového práva podporiť argumentáciu žalovaného. Z § 7 ods. 4 zákona č. 368/1999 Z.z. jednoznačne vyplýva záver, že výšku rezervy na opravu hnutel'ného majetku nie je možné určiť bez toho, aby žalobca nepoznal vstupnú, resp. zvýšenú vstupnú cenu hnutel'nej veci určenej na budúcu opravu. Je iba vecou žalobcu, ako túto vstupnú cenu určí na účely vytvorenia daňovej rezervy. Pokiaľ vôbec žalobca pripustí pri výstavbe nehnuteľnosti situáciu, že celá stavba bola realizovaná dodávateľským spôsobom na kľúč a že nemá predstavu o vnútornej štruktúre ceny vyhotovenej nehnuteľnosti (napríklad formou rozpočtu), potom má dostatok možností, aby si zabezpečil, napríklad priamo od dodávateľa stavby alebo výrobcu výšku vstupnej ceny. Toto však žalobca neurobil, bol pasívny a je správny všeobecný záver krajského súdu, že si nesplnil svoju dokazovaciu povinnosť v zmysle dôkazného bremena.

Navyše nie je možné súhlasiť s argumentom žalobcu, že žalobca nemôže odpisovať osobitne vzduchotechniku, ale stavbu ako celok, ktorý nemá oporu v daňových predpisoch. Naopak, otázka daňového odpisovania musí byť zosúladená s jeho hlavným princípom, tzn. umožniť čo najrýchlejšiu výmenu morálne alebo fyzicky opotrebovanej hnutel'nej veci bez ohľadu na skutočnosť, či je súčasťou stavby alebo je samostatnou vecou. Preto aj v tomto prípade správne krajský súd postupoval, keď neuznanie sumy 2.045.833,- Sk žalovaným, vynaloženú žalobcom ako zákonnej rezervy na opravu hmotného majetku žalobcu, z daňových nákladov potvrdil.

Pri sume 2.643.095,- Sk žalovaný uviedol, že podľa jeho mienky náklady vynaložené na architekta, režiséra, choreografa, aranžéra a na strihanie sú nákladmi na výrobu reklamy. Avšak, okrem týchto všeobecných právnych domnienok, žalobca nepredložil v zmysle svojej povinnosti podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov žiadny relevantný doklad alebo iný dôkazný prostriedok preukazujúci hodnovernosť tohto jeho tvrdenia. Naopak správne žalovaný posúdil faktúru č. 2003-052, ktorou spoločnosť W., a.s., B. predložila žalobcovi k úhrade čiastku 437.988,- Sk za personálne zabezpečenie a prípravu prezentácie VW Touareg dňa 13. marca 2003

v Paddocku, vrátane vymenovania funkcií osôb na tomto zúčastnených, že táto spoločnosť bola priamym výrobcom tohto spotu.

K druhej časti námietok spojených s obhajobou sumy výdavkov 2.643.095,- Sk Najvyšší súd uvádza, že v prejednávanej veci je možné akceptovať záver žalovaného, že za vystavovanie a prezentáciu výrobkov je nutné predovšetkým považovať verejne organizované výstavy, pričom verejnosť musí byť vopred informovaná o dostupnosti takejto prezentácie prostredníctvom v danej lokalite bežnými informačnými prostriedkami. Je veľmi obtiažne pod takýto spôsob prezentácie zaradiť zaužívanú prax predajcov automobilov, že prezentáciu vykonávajú vo vlastných, na tento účel vyčlenených priestoroch. Na druhej strane však z textu zákonných ustanovení daňových predpisov výslovne zákaz takýchto prezentácií nevyplýva. Potom je úlohou daňového subjektu preukázať opodstatnenosť a nutnosť takejto osobitnej prezentácie a výdavkov s tým spojených. Žalobca však toto nepreukázal a naopak zotrval pri svojich všeobecných právnych záveroch o tom, že jeho právny názor je správny s konštatovaním, že ani zák. č. 366/1999 Z.z. a ani zákon o reklame neurčuje okruh alebo počet ľudí, ktorým má byť reklamná akcia určená.

Z uvedených dôvodov aj v tomto prípade správne krajský súd postupoval, keď vylúčenie sumy 2.643.095,- Sk v súvislosti s propagáciou a vystavovaním motorových vozidiel z daňových nákladov potvrdil.

Vo vzťahu k sume 148.492,70 Sk žalovaný uviedol, že akcia na Štrbskom Plese sa skladala z dvoch častí, a to z 2-dňového seminára a 3-dňového predĺženého víkendu, pričom iba náklady spojené s prvou časťou si žalobca uplatnil ako daňové výdavky. Pokiaľ chcel žalobca obhájiť svoj názor, že skutočne hore uvedená suma predstavuje náklady na pracovné a sociálne podmienky vynaložené v súlade s § 24 ods. 2 písm. i) bod 5. zák. č. 366/1999 Z.z. na mzdové a iné pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu danom pracovnoprávnymi predpismi, musel preukázať v zmysle príslušných pracovnoprávnych predpisov, že pobyt jeho zamestnancov na Štrbskom Plese je spojený s plnením pracovnoprávnych povinností.

Správne preto žalovaný postupoval v odvolacom konaní, že nechal preskúmať tento rozmer pobytu na Štrbskom Plese. Skutočnosť, že na základe zistených údajov (neboli vystavené cestovné príkazy pre zamestnancov na pracovnú cestu na Štrbské Pleso) dospel žalovaný k právnomu záveru, že v danom prípade išlo iba o relaxačný pobyt zamestnancov, je len logickým dôsledkom vyhodnotenia zistených údajov.

Argumentácia žalobcu spočívajúca vo vyslovení svojho všeobecného názoru, že napriek záverom žalovaného, ide podľa jeho mienky o daňovo uznateľné výdavky vynaložené v súlade s § 24 ods. 2 písm. i) bod 5 zák. č. 366/1999 Z.z., nemá žiadnu výslovnú oporu v zákone. Navyše, ako celkom irelevantné na účely tohto súdneho prieskumu musel Najvyšší súd vyhodnotiť námietku, že žalovaný posúdil náklady spojené s pobytom zamestnancov žalobcu v hoteli P. ako ich príjem zo závislej činnosti, čím mal byť žalovaným tento výdavok zdanený dvakrát, lebo tieto skutočnosti nie sú predmetom súdneho prieskumu veci.

Preto aj v tomto prípade správne krajský súd postupoval, keď vylúčenie sumy 148.492,70 Sk správcom dane v súvislosti s nákladmi na pobyt zamestnancov a ich rodinných príslušníkov v hoteli na Štrbskom Plese z daňových nákladov, ako správny postup potvrdil.

Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia a právne závery Najvyššieho súdu, ako aj na odvolacie dôvody žalobcu Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z príjmov vyplýva z verejnoprávnych vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nevzniklo a žalovanému vo všeobecnosti procesná úprava platná v správnom súdnictve právo na náhradu týchto trov konania nepriznáva.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave, dňa 27. mája 2008

JUDr. Anna Elexová, v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :
Anna Koláriková