

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **K., s. r. o.**, so sídlom M., *zastúpenej advokátskou kanceláriou JUDr. P. K., JUDr. A. S., s. r. o., so sídlom D.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ul. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/15369-87085/2008/992025-r z 11. novembra 2008, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/4/2009-109 z 09. novembra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/4/2009–109 z 09. novembra 2010 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/15369-87085/2008/992025-r zo dňa 11. novembra 2008. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina I. č. 694/230/83362/08/Per zo dňa 26. augusta 2008, ktorým správca dane vyrubil žalobkyňi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2000 v sume 4.288.500,- Sk (142.312,12 eura), keď konštatoval, že žalobkyňa interným dokladom č. 77/23451 zo dňa 31. decembra 2003 zaúčtovala tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku za rok 2000, kde dodatočne zvýšila neúčtovným

spôsobom náklady z titulu tvorby predmetnej rezervy a znížila tak základ dane z príjmov za rok 2000 o sumu 18.500.000,- Sk (614.087,50 eura).

Krajský súd v Žiline posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 3 ods. 1, 2 a § 29 ods. 1 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve účinného do 31. decembra 2002 (ďalej len „zákon č. 563/1991 Zb.“) a dospel k záveru, že žalovaný ako aj správca dane rozhodli správne, keď neakceptovali tzv. spätné vytvorenie časti rezervy žalobkyne za rok 2000, keď dospeli k záveru, že nie je možné spätné vytvorenie rezervu považovať za daňový výdavok dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2000. Krajský súd záverom poukázal na skutočnosť, že žalobkyňa v konaní nepreukázala splnenie podmienky uvedenej v ustanovení § 24 ods. 1 veta prvá zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov účinného do 31. decembra 2003 (ďalej len „zákon č. 366/1999 Z. z.“), podľa ktorého daňovým výdavkom je výdavok daňovníka preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a súčasne ani nepreukázala splnenie ďalšej podmienky uvedenej v ustanovení § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z. z. t. j., že skutočne v roku 2000 v stanovenej výške k reálnemu vytvoreniu rezervy u žalobkyne aj fyzicky došlo. Táto skutočnosť totiž z účtovníctva žalobkyne nevyplýva a žalobkyňa nepreukázala existenciu tejto rezervy ani dokladmi, ktoré sa týkajú inventarizácie majetku a záväzkov žalobkyne podľa § 29 zákona č. 563/1991 Zb.. Krajský súd dospel k záveru, že nemožno spätné zaúčtovať tvorbu rezervy, v danom prípade v roku 2003 za zdaňovacie obdobie roku 2000, pokiaľ tvorba rezervy bola stanovená rozhodnutím, o ktorom v predmetnom období roku 2000 mala žalobkyňa vedomosť.

Pokiaľ ide o námietku žalobkyne týkajúcu sa neprerokovania dodatku č. 1 k protokolu o kontrole, dospel krajský súd k záveru, že toto procesné pochybenie považoval za nepodstatné, nemajúce vplyv na vecnú správnosť rozhodnutia, pretože dodatok k protokolu obsahoval iba vyjadrenia žalobkyne k znaleckému posudku, neobsahoval žiadne chyby a nesprávnosti, neobsahoval žiadne nové zistenia, s ktorými by žalobkyňa nebola oboznámená.

K námietke žalobkyne, že je sankcionovaná dvakrát, a to nielen preskúmaným rozhodnutím, ale aj v inom konaní, v ktorom jej bola uložená pokuta, krajský súd uviedol, že uloženie pokuty nie je predmetom tohto preskúmavacieho konania a nemôže mať vplyv na konanie o preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Pokiaľ ide o námietku žalobkyne, že predmetnú rezervu vytvorila v roku 2000, ale nedopatrením ju zaúčtovala až v roku 2003, keď tu zlyhal ľudský faktor, krajský súd

považoval túto námietku za účelovú, pretože tieto skutočnosti nevyplývajú z obsahu spisového materiálu. Pokiaľ žalobkyňa namietala zrušenie rezerv, krajský súd uviedol, že táto skutočnosť nemá vplyv na záver znaleckého posudku vypracovaného Ing. S. a podľa názoru krajského súdu, žalobkyňa tým, že v roku 2000 predmetnú rezervu vytvorila, mala vedieť, že túto v súlade s platnou legislatívou, zákonom o účtovníctve a zákonom o rezervách mala zahrnúť aj do účtovníctva. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobkyne, že až v roku 2003 zistila, že rezervy vytvorené v roku 2000 sú nezaúčtované, preto v súlade s ustanovením § 39 ods. 2 zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Z. z.“ alebo „zákon o správe daní“) podala dodatočné daňové priznanie, podľa krajského súdu táto skutočnosť sama o sebe nemá vplyv na právne hodnotenie, či predmetná rezerva bola alebo nebola vytvorená. Podľa krajského súdu pre posúdenie danej veci je rozhodujúce, či rezerva bola vytvorená zákonne alebo nie. Pokiaľ bola rezerva vytvorená zákonne, ide o vytvorenú rezervu. Pokiaľ však vytvorená zákonne nebola, má sa za to, že vytvorená nebola. V danom prípade je rozhodujúce, že rezerva schválená rozhodnutím spoločnosti v roku 2000 nebola v tomto roku obsiahnutá v účtovníctve a v dôsledku tejto skutočnosti treba mať za to, že k jej vytvoreniu nedošlo, a teda nemožno hovoriť o zákonne vytvorenej rezerve.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 246c OSP v spojení s § 142 ods. 1 OSP tak, že žalovanému napriek jeho úspechu v konaní ich náhradu nepriznal, pretože mu ani žiadne trovy nevznikli.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina zruší a vec vráti na ďalšie konanie. Žalobkyňa namietala, že krajský súd na podklade posudku znalca Ing. J. zo dňa 07. mája 2008 č. 1/2008 vyvodil právny záver, že žalovaný ako aj správca dane rozhodli správne, keď neakceptovali tzv. spätné vytvorenie rezervy žalobkyne, t. j. časti vytvorenej rezervy za rok 2000. Uviedla, že podstata sporu spočíva v právnom posúdení oprávnenosti nákladu vytvorenej rezervy rozhodnutím konateľa žalobkyne zo dňa 15. marca 2000, ktorý bol žalobkyňou zaúčtovaný v roku 2003 ako náklad minulých období, pri dodržaní jeho časovej a vecnej súvislosti. Namietala, že nesúhlasí s právnym záverom tak, ako ho vyslovil krajský súd. Uviedla, že jednou zo základných podmienok pre uznanie daňového výdavku

podľa § 24 ods. 1 veta prvá zákona. č. 366/1999 Z. z. v platnom znení je, že výdavok „je zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka“. Tvrdila, že zo strany žalobkyne táto zákonná podmienka bola splnená. Je nesprávny záver súdu, že nakoľko vytvorená rezerva rozhodnutím konateľá z roku 2000 na základe ním vypracovaného rozpočtu nebola v roku 2000 zaúčtovaná v účtovníctve žalobkyne, nedošlo k splneniu zákonom stanovenej podmienky. Splnenie zákonnej podmienky uznania oprávnenosti nákladu, je podmienené jeho „*zaúčtovaním v účtovníctve daňovníka*“ a nie je viazané na splnenie podmienky „*jeho zaúčtovania v účtovníctve daňovníka v príslušnom zdaňovacom období*“. Takto formulovaná zákonná podmienka uznania nákladu, a to „*zaúčtovanie v účtovníctve*“ nesporne korešponduje so zákonným právom daňového subjektu upraveného v § 39 ods. 3 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré upravuje zákonné právo daňového subjektu na podanie dodatočného daňového priznania v prípade zistenia, že základ dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie má byť vyšší, resp. nižší. Namietala, že tento postup daňového subjektu je zákonným postupom, ktorý vychádza zo základnej zásady daňového konania, a to zásady správneho a spravodlivého platenia daní. Ide o zákonné právo daňového subjektu, ktoré môže daňový subjekt v prípade zistenia tejto skutočnosti až do momentu začatia výkonu daňovej kontroly uplatniť, v dôsledku čoho dôjde k úprave základu dane a následnému podaniu dodatočného daňového priznania. Jediným legitímnym spôsobom takejto úpravy je zákonom daná možnosť jeho zaúčtovania v účtovníctve v období, v ktorom zistí túto skutočnosť, a to cez opravné položky, pri dodržaní časovej a vecnej súvislosti tohto nákladu: *časová súvislosť* – rok 2000 ako náklad minulých období, *vecná súvislosť* – oprava hmotného majetku vo vlastníctve žalobkyne. Pokiaľ žalovaný ako aj krajský súd tvrdí, že uvedený náklad mal byť zaúčtovaný v príslušnom zdaňovacom období, a to v roku tvorby rezervy, vykladá toto zákonné ustanovenie extenzívne a nad rámec svojho oprávnenia. Ďalej namietala, že je nesprávne tvrdenie žalovaného a následne aj krajského súdu, že oprávnenosť tvorby rezervy, ako aj samotná tvorba rezervy je podmienená inventarizáciou. Podľa § 76 ods. 1 zákona č. 8/1999 Z. z. o rezervách, moment oprávnenosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku je podmienený existenciou hmotného majetku, ktorý sa nachádza vo vlastníctve daňového subjektu. Nadobudnutím hmotného majetku do vlastníctva, vzniká daňovému subjektu zákonný nárok oprávnenosti tvorby rezervy na jeho opravu. Samotné vytvorenie rezervy je potom závislé od vôle daňového subjektu túto rezervu vytvoriť, určiť jej výšku v súlade s ust. § 7 ods. 4 zákona č. 368/1999 Z. z. na základe rozpočtu. Tieto podmienky boli v rámci konania daňovým subjektom preukázané a neboli spochybnené ani zo strany žalovaného, ani zo strany krajského súdu. Súčasne bolo preukázané, že daňový subjekt časť vytvorenej rezervy použil aj na

opravu hmotného majetku. Uviedla, že plán realizácie opráv majetku, na ktorý bola vytvorená rezerva je uvedený v základnom podklade pre tvorbu rezervy. Rozpočet ako podklad pre tvorbu rezervy obsahuje prehľad podľa jednotlivých objektov hmotného majetku, v ktorom je uvedená obstarávacia cena, predpokladané náklady na opravu tvorby rezervy a predpokladaný rok realizácie opráv. Prvým rokom, v ktorom sa malo začať s realizáciou opráv majetku na ktorý bola vytvorená rezerva, bol rok 2003.

Pokiaľ ide o tvrdenie, že daňový subjekt tým, že nevykonal inventarizáciu majetku nemohol vytvoriť rezervu, žalobkyňa uviedla, že nevykonanie inventarizácie nemôže viesť k záveru, že daňový subjekt nevytvoril rezervu. Namietala, že podstatou inventarizácie rezerv je len posudzovanie dôvodnosti rezervy vo vzťahu k cenovým vplyvom na trhu a v tej súvislosti jej prehodnotenie z pohľadu jej výšky, či táto výška bude postačujúca k účelu na ktorý bola vytvorená. Je potom na daňovom subjekte, či výšku rezervy upraví z dôvodu tejto skutočnosti, resp. vytvorenú rezervu zruší. Porušenie povinnosti spočívajúcej vo vykonaní inventarizácie nielen rezervy, ale aj ostatného majetku účtovnej jednotky, zákonodarca sankcionuje uložením pokuty podľa zákona o účtovníctve č. 563/1991 Zb. v platnom znení a od 01. januára 2004 podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

K vykonanému dôkazu - znaleckému posudku vypracovanému znalcom Ing. S. č. 1/2008 zo dňa 07. mája 2008 žalobkyňa uviedla, že ním vyslovené závery na položené otázky nie sú závermi, ktoré by mali preukázať neoprávnenosť nákladu vytvorenej rezervy v roku 2000 žalobkyňou, zaúčtovanej v roku 2003 v súlade s účtovnými osnovami, ako aj zákonom o účtovníctve. Z odpovede znalca na prvú otázku vyplýva, že zaúčtovanie rezervy v období roku 2003 ako nákladu minulých období je v súlade so zákonom o účtovníctve, ako aj účtovnými osnovami. Tvrdenie znalca, že žalobkyňa nebola oprávnená vytvoriť rezervu neúčtovným spôsobom podaním dodatočných daňových priznaní, je v samotnom rozpore s § 24 ods. 1 prvá veta zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov. Oprávnenosť uznania tvorby rezervy ako daňovo uznateľného nákladu, nie je závislá na jeho účtovnom, resp. neúčtovnom vytvorení, ale na jej zaúčtovaní ako jednej z podmienok oprávnenosti nákladu, a to bez ohľadu na zdaňovacie obdobie, avšak pri dodržaní časovej a vecnej súvislosti toho výdavku. Sám znalec tvrdil, že táto podmienka bola splnená.

Z odpovede znalca na druhú otázku podľa žalobkyne vyplynul záver, že daňový subjekt nezaúčtoval v roku 2000-2003 vytvorenú rezervu spôsobom podľa platných predpisov, týkajúcich sa účtovania účtovnej jednotky, neznamená, že jej zaúčtovanie v roku 2003 ako nákladu minulých období je preukázaním neexistencie tvorby rezervy vytvorenej

v roku 2000. Namietala, že záver znalca je v samotnom rozpore s hmotnoprávnymi podmienkami tvorby rezervy a jej uznateľnosti ako oprávneného nákladu. Skonštatovanie, že spoločnosť prvýkrát vytvorila rezervu v roku 2003, a to iba vo vzťahu k jej zaučovaniu v roku 2003 cez náklady minulých období, bez skúmania správnych aspektov tvorby rezervy, nemá žiadnu oporu, že spoločnosť prvý krát vytvorila rezervu v roku 2003 v dôsledku jej zaučtovania, ide o záver, ku ktorému znalec nie je oprávnený, nakoľko týmto právnym záverom nahradil činnosť správcu dane, ktorý daňové konanie vedie. Žalobkyňa poukazovala na to, že znalecký posudok ako dôkaz, je predovšetkým prostriedkom na vyjadrenie odborných záverov znalca, nemôže byť záverom podávajúcim riešenie právnych otázok, vyvodzovaním právnych záverov, resp. hodnotením dôkazov.

Podľa názoru žalobkyne z odpovede znalca na tretiu otázku vyplýva jeho subjektívny názor, ktorý opiera svoje závery na pravdepodobnej úvahe a nie o zákonné ustanovenia upravujúce podmienky tvorby rezervy z pohľadu jej oprávnenosti, alebo možnosti prehodnotenia jej výšky, ako aj zrušenia rezervy, ktorú práve vo vzťahu k cenovým vplyvom daňový subjekt môže využiť a takto vytvorenú rezervu následne zrušiť. Opätovne žalobkyňa poukazovala na to, že úlohou znalca nie je skúmať zákonnosť uplatnenia rezervy z pohľadu hmotnoprávných predpisov, ale z pohľadu jej účtovania účtovnou jednotkou.

Žalobkyňa ďalej namietala, že pokiaľ ide o odvolanie sa znalca na usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky k podaniu dodatočných daňových priznaní uviedla, že toto usmernenie nemá žiadnu právnu záväznosť a slúži ako interný pokyn pre správcu dane. I napriek tejto skutočnosti, usmernenie na ktoré sa znalec odvoláva, nevylučuje toto zákonom dané právo daňového subjektu. Zo samotného usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky vyplýva nutnosť dodržiavania zásady priradovania nákladu k vecne a časovo súvisiacemu zdaniteľnému príjmu, pričom túto zásadu treba rešpektovať aj vtedy, ak daňovník v bežnom zdaňovacom období zistí, že základ dane za niektoré z predchádzajúcich zdaňovacích období vyčíslil v rozpore s vtedy platným právnym alebo skutkovým stavom. Ak sú splnené podmienky podľa § 39 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt za zdaňovacie obdobie, s ktorým predmetná položka súvisí podá dodatočné daňové priznanie.

Žalobkyňa tiež namietala, že znalec vo svojom posudku cituje zákony a ustanovenia v časti II znaleckého posudku, ale zo samotného znaleckého posudku vyplýva, že tieto jeho závery sú nesprávne, zavádzajúce a preukazujúce nesprávnosť jeho právnej argumentácie. Napríklad odvolanie sa na zákon o účtovníctve na strane 12 znaleckého posudku, kde znalec tvrdí, že daňovník zdôrazňuje právo upravené v § 3 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve,

ktoré podľa tvrdenia znalca už v roku 2003 neplatilo. Pritom ide o zásadu, ktorá platila aj v zákone č. 563/1991 Zb. ako aj v súčasnom zákone o účtovníctve.

Ďalej žalobkyňa namietla, že krajský súd, ktorý vyvodil svoj právny záver na podklade znaleckého posudku, na strane 5 rozsudku sám potvrdzuje skutočnosť vytvorenia rezervy dňa 15. marca 2000, pričom samotné konštatovanie z pohľadu jej nezaúčtovania v roku 2000 vo vzťahu k jej tvorbe vedie k absurdnému právnemu záveru. Z uvedeného preto vyplýva, že predmetný znalecký posudok nie je možné považovať za dôkaz, na základe ktorého je možné vyvodiť tak závažný právny záver, že žalobca v roku 2000 nevytvoril rezervu na opravu hmotného investičného majetku (ďalej len „HIM“). Znalecký posudok je založený na subjektívnych úvahách znalca, ktorý na jednej strane tvrdí, že rozhodnutie o tvorbe rezervy je dokumentom zdôvodňujúcim nevyhnutnosť tvorby rezerv na položky HIM, pričom následne toto rozhodnutie spochybňuje v dôsledku možnosti jeho pozmeňovania. Tieto úvahy nie je možné považovať za záväzné, nakoľko nekorešpondujú so zákonnými ustanoveniami upravujúcimi tvorbu rezerv a sú vyvodením nesprávnych záverov pri rozlišovaní základných pojmov vytvorenia rezervy a zaúčtovania rezervy, pričom zaúčtovanie rezervy neznamená súčasne aj jej vytvorenie. Súčasne nie je právne významné vyjadrenie znalca, že daňový subjekt po zaúčtovaní rezervy túto následne zrušil. Daňový subjekt po analýze harmonogramu čerpania rezerv a prehodnotení stavu nehnuteľností rozhodol o zrušení časti rezerv vytvorených na opravu HIM. Dôvodom zrušenia časti rezerv bol odpredaj nehnuteľností (položka č. 1 - budov B., reštaurácia G.) a technické zhodnotenie objektov (položky 2, 3, 4, 5, 6, 26, 30, 38, 39) v rámci investičnej činnosti daňového subjektu. V týchto prípadoch vytvorená daňová rezerva stratila svoje opodstatnenie. Žalobkyňa použila rezervu na financovanie opráv a v tejto výške bola aj čerpaná. Rezerva bola zrušená iba v odôvodnenej výške na základe skutočností uvedených vyššie. Zrušenie ostávajúcej výšky rezerv v roku 2004 bolo uskutočnené až po doručení dodatočných platobných výmerov za roky 2000, 2001, 2002 a dorubení dane k uvedeným rokom z titulu neuznania tvorby rezervy do daňových výdavkov a nie z dôvodu, že ju žalobkyňa považovala za neodôvodnenú.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 05. januára 2011 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Skonštatoval, že odvolanie neobsahuje skutočnosti, pre ktoré by mal byť rozsudok Krajského súdu v Žiline zrušený. Tvrdenie žalobkyne, že rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pretože nevyhovelo jeho argumentom uvedeným v žalobnom návrhu je neopodstatnené. Žalovaný má za to, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade

s platnými právnymi predpismi a aplikoval a vykladal ustanovenia v príslušných právnych predpisov správne a dospel k správne rozhodnutiu vo veci. Uviedol, že v podvojnom účtovníctve sa tvorba rezerv účtuje na vrub nákladov a použitie v prospech výnosov. Pokiaľ ide o účtovníctvo, zásady pre tvorbu a použitie rezerv určuje Účtovná osnova a postupy účtovania pre podnikateľov č. 3177/1998-KM v znení neskorších zmien a doplnkov v čl. XI Úvodných ustanovení.

Žalovaný poukazoval na ustanovenia § 4 zákona č. 368/1999 Z. z. podľa ktorého, ak v zdaňovacom období pominú dôvody, pre ktoré sa rezervy vytvorili, tieto sa zrušia v prospech výnosov v rovnakom zdaňovacom období. Stanovenie povinnosti zrušenia rezervy znamená jej režim čo do vecnej a časovej súvislosti so zdaňovacím a účtovným obdobím. Poukazoval na to, že ak žalobkyňa rozhodla, že v roku 2000 bude tvoriť rezervu na opravu hmotného majetku (rozhodnutie o vytvorení rezervy na opravy zo dňa 15. marca 2000), bola povinná v roku 2000 aj o tejto rezerve účtovať. Táto povinnosť vyplýva jednak zo zákona o rezervách, kde je uvedené, že pri inventarizácii sa posudzuje účel, odôvodnenosť a výška rezerv a inventarizáciou daný stav je možné zistiť len z riadne vedeného účtovníctva účtovnej jednotky, ktoré je vedené v súlade so zákonom o účtovníctve ako aj s postupmi účtovania a jednak zo zákona o daniach z príjmov, kde z ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. vyplýva, že daňovým výdavkom je výdavok preukázateľne vynaložený daňovníkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, ktorý je súčasne zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka. Pojem zaúčtovanie obsahuje aj povinnosť rešpektovania vecnej a časovej súvislosti s dosiahnutými príjmami. Ďalej žalovaný poukazoval na to, že rezervy na opravu hmotného majetku patria medzi nepovinné rezervy, ktoré sa vytvárajú na základe dobrovoľného rozhodnutia účtovnej jednotky. Účtovná jednotka má možnosť, nie povinnosť tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, je teda v jej kompetencii či túto možnosť využije a rezervu vytvorí v súlade so zákonnými normami alebo nie. Dôvodom tvorby rezervy je vytvorenie zdrojov na budúce výdavky. Účelom tvorby rezerv na opravy je možnosť postupnej tvorby zdrojov na budúcu opravu a tiež rovnomernejšie rozvrhnutie nákladov. Spôsob tvorby a výška rezerv musia byť preukázateľné, rovnako ako každý iný daňový výdavok. Preukázateľnosť sa zabezpečí predovšetkým vykonaním inventarizácie. Rezervy na opravu hmotného majetku sú také rezervy, o ktorých tvorbe a použití rozhoduje účtovná jednotka sama a ktoré podliehajú inventarizácii. Navyše, ak účtovná jednotka rezervu na opravu hmotného investičného majetku nevytvorí, ale k oprave v budúcich účtovných obdobiach dôjde, zúčtuje sa predmetná oprava do nákladov v tom účtovnom období, v ktorom

sa oprava vykonala. Účtovné jednotky sú povinné viesť účtovníctvo úplne, preukazným spôsobom a správne tak, aby verne zobrazovalo skutočnosti, ktoré sú jeho predmetom.

Žalovaný uviedol, že nakoľko žalobkyňa vypracovala rozhodnutie o vytvorení rezervy na opravy hmotného investičného majetku a harmonogram opráv v roku 2000, avšak o nich v uvedenom roku neúčtovala, (vedela výšku vytvorených rezerv a obdobie na ktoré sa tvorí, t. j. roky 2000, 2001 a 2002), teda jej účtovníctvo nebolo úplné a preukazné v zmysle § 7 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve, tzn. že účtovná jednotka v roku 2000, 2001 a 2002 nezúčtovala všetky účtovné prípady týkajúce sa účtovného obdobia a neinventarizovala záväzky, čím porušila ustanovenia §§ 6, 7, 29 a 30 zákona č. 563/1991 Zb.. Žalovaný súčasne uviedol, že postup správca dane bol v súlade so závermi rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžo KS 81/2005 zo dňa 22. novembra 2006.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie žalobkyne prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je opodstatnené, a že krajský súd vec nedostatočne a tým aj nesprávne právne posúdil.

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).

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/15369-87085/2008/992025-r zo dňa 11. novembra 2008. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina I. č. 694/230/83362/08/Per zo dňa 26. augusta 2008, ktorým správca dane vyrubil žalobkyňi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2000 v sume 4.288.500,- Sk (142.312,12 eura), keď konštatoval, že žalobkyňa interným dokladom č. 77/23451 zo dňa 31. decembra 2003 zaúčtovala tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku za rok 2000, kde dodatočne zvýšila neúčtovným spôsobom náklady z titulu tvorby predmetnej rezervy a znížila tak základ dane z príjmov za rok 2000 o sumu 18.500.000,- Sk (614.087,50 eura).

Rozhodujúcim v danom prípade je posúdenie oprávnenosti nákladu vytvorenej rezervy rozhodnutím konateľa žalobkyne zo dňa 15. marca 2000, ktorý bol žalobkyňou v účtovníctve zaúčtovaný až v roku 2003 ako náklad minulých období, pri dodržaní jeho vecnej a časovej súvislosti.

Podľa § 39 ods. 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 o správe daní“) pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania alebo hlásenia môže daňový subjekt podať opravné priznanie alebo hlásenie. Pre vyrubovacie konanie sa použije opravné priznanie alebo hlásenie a na predchádzajúce priznanie alebo hlásenie sa neprihliada.

Podľa § 39 ods. 2 zákona o správe daní ak zistí daňový subjekt, že jeho daňová povinnosť má byť vyššia, ako bola uvedená v daňovom priznaní alebo hlásení alebo správcom dane vyrubená, je povinný predložiť do konca mesiaca nasledujúceho po tomto zistení dodatočné daňové priznanie alebo hlásenie. V rovnakej lehote je dodatočne priznaná daň splatná.

Podľa § 39 ods. 3 zákona o správe daní dodatočné priznanie alebo hlásenie môže daňový subjekt predložiť aj v tom prípade, ak zistí, že jeho daňová povinnosť má byť nižšia, ako bola uvedená v daňovom priznaní alebo hlásení alebo správcom dane vyrubená. Znížiť základ dane na základe dodatočného daňového priznania alebo hlásenia možno len v prípade uplatnenia skutočností, ktoré neboli predmetom daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly. Dodatočné daňové priznanie alebo hlásenie nemôže daňový subjekt predložiť po uplynutí jedného roka od ukončenia daňovej kontroly.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení platnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o daniach z príjmov“), daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4. Ak výšku nákladu (výdavku) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

Podľa § 24 ods. 2 zákona o daniach z príjmov daňové výdavku podľa odseku 1, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone sú:

a/ vytvorené rezervy vo výške podľa osobitného predpisu alebo rezervy, pri ktorých tvorbe osobitný zákon ustanoví, že sú výdavkom (nákladom) podľa odseku 1; rezerva na opravu hmotného majetku sa môže tvoriť podľa vypracovaného rozpočtu nákladov na opravu hmotného majetku len rovnomerne počas najmenej dvoch rokov, a to najviac do výšky 80 % vstupnej ceny alebo zvýšenej vstupnej ceny hmotného majetku evidovanej ku koncu zdaňovacieho obdobia roku, ktorý predchádza roku, v ktorom sa začala rezerva tvoriť, s výnimkou nehnuteľností obstaraných pred 31. decembrom 1992, pri ktorých sa vstupná cena zvyšuje o vykonané technické zhodnotenie do 31. decembra 1998; pri nájomnej zmluve podľa odseku 4 môže nájomca na základe písomnej zmluvy s prenajímateľom tvoriť rezervu na opravu hmotného majetku za rovnakých podmienok zo vstupnej (obstarávacej) ceny evidovanej u prenajímateľa počas trvania nájomnej zmluvy a po jej ukončení a prechode vlastníckych práv na nájomcu.

Podľa § 3 zákona č. 368/1999 Z. z. o rezervách (ďalej len „zákon o rezervách“) spôsob tvorby rezerv a opravných položiek za zdaňovacie obdobie a ich výška musia byť preukázateľné. Pri inventarizácii sa posudzuje účel, odôvodnenosť a výška rezerv a opravných položiek.

Podľa § 4 zákona o rezervách výška rezervy na opravu hmotného majetku sa určí podľa jednotlivých vecí určených na opravu na základe rozpočtu nákladov na ich opravu. Rezerva na opravu hmotného majetku sa môže tvoriť len rovnomerne najmenej počas dvoch rokov, a to najviac do výšky 80 % vstupnej ceny alebo zvýšenej vstupnej ceny hmotného investičného majetku, pri nehnuteľnostiach obstaraných pred 31. decembrom 1992, zvýšenej o vykonané technické zhodnotenie do 31. decembra 1998.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve v znení platnom v rozhodnom čase, účtovné jednotky účtujú o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, do obdobia s ktorým tieto skutočnosti časovo a vecne súvisia (ďalej len „účtovné obdobie“); ak túto zásadu nemožno dodržať, môžu účtovať aj v účtovnom období, v ktorom zistili uvedené skutočnosti.

V predmetnej veci, rozhodoval už Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ktorý rozsudkom sp. zn. 3Sžo KS 81/2005 z 22. novembra 2006 skôr vydané rozhodnutie žalovaného č. V/256/9120/2004/Mat z 18. novembra 2004, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina I č. 694/230/85034/2004/Kia zo dňa 09. júla 2004 o dorubení dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2000 vo výške 4.281.098,- Sk zrušil a vrátil na ďalšie konanie. Z obsahu tohto rozsudku vyplýva, že najvyšší súd dospel k záveru, že pre posúdenie dôvodnosti postupu žalobkyne pri podaní dodatočného daňového priznania za rok 2000 je v záujme náležitého zistenia skutkového stavu dôvodné nariadiť znalecké dokazovanie vzhľadom na rozporné posúdenie základnej otázky predmetného sporu, a to či daňový subjekt tvoril zákonnú rezervu spätne tak, ako to tvrdia daňové orgány alebo ju daňový subjekt vytvoril v roku 2000 a túto len nezaúčtoval.

Ako vyplýva z obsahu spisového materiálu správca dane nariadil vo veci znalecké dokazovanie a dňa 25. septembra 2007 ustanovil znalca Ing. J., PhD.. Menovaný znalec vypracoval dňa 07. mája 2008 znalecký posudok č. 1/2008. Podľa názoru najvyššieho súdu však znalec na rozhodujúcu otázku, a to či daňový subjekt tvoril rezervu spätne alebo ju vytvoril už v roku 2000 a túto len nezaúčtoval v rozhodnom období, nezodpovedal. Od zodpovedania tejto otázky totiž závisí rozhodnutie o tom, či vytvorenú rezervu možno považovať za daňový výdavok. Treba uviesť, že znalec nie je oprávnený vyslovovať právne závery; toto je úlohou len daňových orgánov a súdu. Úlohou znalca bolo zistiť, či žalobkyňa vytvorila rezervu už v roku 2000 a túto len nezaúčtovala v rozhodnom období tak, ako mala, alebo ju vytvorila až v roku 2003. Tento nedostatok znaleckého posudku krajský súd ponechal celkom bez povšimnutia, čím nebol nielen zo strany žalovaného, ale ani zo strany krajského súdu náležite rešpektovaný právny názor najvyššieho súdu vyslovený v rozsudku sp. zn. 3Sžo KS 81/2005 z 22. novembra 2006.

Podľa názoru krajského súdu uvedeného v napadnutom rozsudku si žalovaný protirečí, keď na jednej strane uvádza, že žalobkyňa vypracovala rozhodnutie o vytvorení rezervy na opravy hmotného investičného majetku a harmonogram opráv v roku 2000, avšak o nich v uvedenom roku neúčtovala, (vedela výšku vytvorených rezerv a obdobie na ktoré sa tvorí, t. j. roky 2000, 2001 a 2002), teda jej účtovníctvo nebolo úplné a preukazné v zmysle § 7 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve, tzn. že účtovná jednotka v roku 2000, 2001 a 2002 nezúčtovala všetky účtovné prípady týkajúce sa účtovného obdobia a neinventarizovala

záväzky, čím porušila ustanovenia §§ 6, 7, 29 a 30 zákona č. 563/1991 Zb., na druhej strane tvrdí, že žalobkyňa dodatočne v roku 2003 zvýšila neúčtovným spôsobom náklady z titulu tvorby predmetnej rezervy (ide o spätnú tvorbu rezervy) a znížila tak základ dane z príjmov za rok 2000 o sumu 18.500.000,- Sk. Skutočnosť, že si žalovaný v tejto základnej otázke protirečí svedčí aj skutočnosť, okrem napadnutého dodatočného platobného výmeru vo veci vydal aj rozhodnutie č. 694/230/83399/08/Per zo dňa 26. augusta 2008, ktorým uložil žalobkyni pokutu vo výške 1.000.000,- Sk (33.193,92 eura) za porušenie § 7 ods. 1 a § 29 ods. 2 zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve za účtovné obdobie roku 2000, pretože rezervu na opravu HIM vytvorila, ale nezaúčtovala. Naproti tomu na druhej strane v napadnutom rozhodnutí tvrdí, že žalobkyňa rezervu vytvorila až v roku 2003 a spätne ju zaúčtovala v roku 2000. Tento rozpor v odôvodnení napadnutého rozhodnutia je potrebné odstrániť.

Podľa názoru najvyššieho súdu spätné vytvorenie rezervy nie je možné považovať za výdavok (náklad) v roku 2000 v zmysle § 24 ods. 1 a 2 zákona o daniach z príjmov. Pokiaľ však žalobkyňa rezervu skutočne v roku 2000 vytvorila, ale nezaúčtovala, dopustila sa porušenia ustanovení zákona o účtovníctve, čo však nebráni toto pochybenie odstrániť podaním dodatočného daňového priznania za podmienok uvedených v ustanovenia § 39 ods. 1, 3 a 4 zákona o správe daní za súčasného dodržania ustanovení zákona o rezervách a účtovníctve.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti najvyšší súd rozhodol tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 221 ods. 1 písm. h/ OSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Bude úlohou krajského súdu v ďalšom konaní vypočítať znalca Ing. J., PhD. k otázke, či žalobkyňa vytvorila rezervu už v roku 2000 a túto len nezaúčtovala v rozhodnom období tak, ako mala, alebo ju vytvorila až v roku 2003. Od zodpovedania tejto otázky totiž závisí posúdenie, či napadnuté rozhodnutie správcu dane je zákonné (§ 250i ods. 1 veta druhá OSP).

V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd aj o náhrade trov celého konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

P o u č e n i e : P r o t i t o m u t o u z n e s e n i e n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .

V Bratislave 24. novembra 2011

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková