

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/7/2015
Identifikačné číslo spisu:	8013201052
Dátum vydania rozhodnutia:	04.11.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:8013201052.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a sudkýň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Pribelskej PhD., v právnej veci žalobcu: M-dio, spol. s r.o., Priemyselná 45, Michalovce, IČO: 36 472 719 (predtým D.I.O., spol. s r.o., so sídlom Hlavná 52, Stropkov), právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/437199/2013/5052 zo dňa 16. septembra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/90/2013-147 zo dňa 24. októbra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/90/2013-147 zo dňa 24. októbra 2014 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a**.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/437199/2013/5052 zo dňa 16.09.2013, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 16.05.2013 č. 9711401/5/1952406/2013/Dzu. Prvostupňový správny orgán vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 7 815,44 € tak, že podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) rozhodnutie Daňového úradu Prešov potvrdil. Krajský súd v Prešove zároveň rozhodol o trovách konania tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

V rozsudku poukázal, že predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorý podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 7 815,44 €, keď dôvodom okrem iného bolo aj zvýšenie základu dane o 261 351,- Sk, lebo

žalobca nezaúčtoval do výnosov celkovú výšku úrokov prislúchajúcu k zdaňovaciemu obdobiu 2007 z uzatvorených zmlúv o pôžičke, ale do výnosu zahrnul len sumu úroku, ktorú mu dlžníci v roku 2007 zaplatili, čím porušil § 2 písm. b/, f/, h/, j/, § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“) a § 3 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 431/2002 Z.z.).

Ďalším dôvodom bolo neuznatie nákladov v celkovej sume 1 882 108,- Sk, ktoré žalobca účtoval na účte 504 - predaný tovar, napriek tomu, že tento tovar nenakupoval, nevlastnil, ale predajom jednotlivých vecí len zabezpečoval uspokojovanie pohľadávky a tak realizoval záložné právo. Takýmto postupom porušil § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. a § 17 ods. 9 Opatrenia Ministerstva financií SR č. MF/23054/2002-92 (ďalej len „Opatrenie MF SR“).

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v zmysle § 250b ods. 1 O.s.p. žaloba sa musí podať do dvoch mesiacov od doručenia správneho orgánu v poslednom stupni, pokiaľ osobitný zákon neustanovuje inak. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Podľa § 250h ods. 1 O.s.p. až do rozhodnutia súdu môže žalobca rozsah napadnutia správneho rozhodnutia obmedziť, a rozšíriť ho môže len v lehote podľa § 250b.

Dodal, že žalobou podanou dňa 26.11.2013 žalobca namietal nedostatočne zistený skutkový stav a nesprávne právne posúdenie vecí, námietky uvedené v žalobe sú identické s odvolacími námietkami. Podaním doručeným dňa 22.10.2014 označeným ako „Konanie vo veci 3S/90/2013“ rozšíril dôvody žaloby o argumentáciu, že v konaní správnych orgánov bola zistená taká vada, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 205j písm. e/ O.s.p.).

Vo vzťahu k námietkam uvedeným v žalobe, v ktorej žalobca namietal nedostatočne zistený skutkový stav a nesprávne právne posúdenie vecí, krajský súd uviedol, že správca dane vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane v rozsahu 223 strán, kde podrobne od strany 9 po stranu 218 v prehľadnej tabuľkovej forme uviedol všetky čísla zmlúv, dátum splatnosti pôžičky, dátum úhrady pôžičky, záložný úrok, skutočne zaplatený úrok a úroky zahrnuté do výnosov. Z tabuľky zo stĺpca „skutočne zaplatený úrok“ je zrejmé, v akej výške bol zaplatený úrok celkom a zo stĺpca „záložný úrok podľa zmluvy“ je zrejмый úrok podľa zmluvy. Pretože predmetom kontrolného zistenia bol úrok, tvrdenie správcu dane, že zahrnul do úrokov v roku 2007 sumu rozdielu medzi skutočne zaplateným úrokom a úrokom uvedeným v zmluve o pôžičke so záložnou zmluvou je zrozumiteľné a správne. V žalobe ďalej žalobca namietal, že v rozhodnutí správnych orgánov absentuje právna argumentácia. Táto námietka nie je dôvodná. Správca dane v rozhodnutí po kontrolnom zistení úrokov uviedol, že daňový subjekt nezaúčtoval úroky v zmysle § 80 Opatrenia MF SR, vyčíslené na základe jednotlivých zmlúv o pôžičke v prospech účtu 662 - Úroky a tým porušil § 3 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z., keď účtovná jednotka postupuje v účtovnom období podľa § 4 ods. 2.

V podanom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 žalobca neuviedol súčet prevádzkových, finančných a mimoriadnych výnosov v správnej výške, čo malo za následok nesprávne vyčíslenie výsledku hospodárenia. Pri zisťovaní základu dane podľa § 17 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. teda vychádzal z nesprávneho výsledku hospodárenia vyčísleného v sústave podvojného účtovníctva podľa zákona o účtovníctve a postupov účtovania. Na základe uvedeného došlo k porušeniu § 2 písm. b/, f/ zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorých predmetom dane je príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí. Zároveň došlo k porušeniu § 2 písm. h/ zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého zdaniteľným príjmom je aj príjem úrokov, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy. V rozhodnutí správca ďalej uviedol, že došlo k porušeniu § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa zákona o dani z príjmov sú zahrňované do základu dane a to tým, že nezvýšil o sumu úrokov výsledok hospodárenia a nezahrnul ju do základu dane v roku 2007. Podľa § 2 písm. j/ zákona č. 595/2003 Z.z. sa základom dane rozumie rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú

daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak. V danom prípade bol žalobca o prijatých úrokoch povinný účtovať do výnosov. Správca dane na základe kontrolného zistenia týkajúceho sa úrokov uviedol porušenie konkrétneho ustanovenia právneho predpisu a to § 2 písm. b/, f/, h/, j/ zákona č. 595/2003 Z.z., § 80 Opatrenia a zákona č. 431/2002 Z.z..

Ani námietky ktoré sa týkajú nedostatočne zisteného skutočného stavu, lebo správne orgány ignorovali opakované vysvetľovanie spôsobu vykonávania podnikateľskej činnosti žalobcu, keďže „pozornosti správcu dane ušlo“, že žalobca nevykonáva výlučne činnosť záložne ale že predmetom jeho podnikateľskej činnosti je aj maloobchodná činnosť, nie sú dôvodné.

Z ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. vyplýva, že ako daňový výdavok (náklad) pre zistenie základu dane možno uznať len výdavok (náklad) vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov (podmienka vecnosti) daňovníkom riadne a hodnoverne preukázaný (podmienka preukázateľnosti) a zaúčtovaný v účtovníctve alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka. Tieto podmienky musia byť splnené súčasne. Ak nie je splnená čo i len jedna podmienka, výdavok nemožno uznať za daňový výdavok. V danom prípade nebola uznaná ako daňový výdavok suma 1 822 108,- Sk, keď správca dane pri kontrole zistil, že žalobca, ktorý vykonáva okrem iného aj činnosť záložne, uzatváral so záložnými dlžníkmi zmluvy označené ako „zmluvy o pôžičke so záložnou zmluvou“.

Napriek tomu, že záložná zmluva slúži iba na zabezpečenie pohľadávky a jej príslušenstva a umožňuje veriteľovi v prípade, že dlžník nesplní záväzok riadne a včas uspokojiť svoju pohľadávku z predmetu zálohu (§ 151a OZ), to znamená že jej účelom je len zabezpečenie pohľadávky, žalobca účtoval o predaji zálohu tak, ako keby predával vlastný tovar na účet 504 - Predaný tovar.

Podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. podrobnosti o rámcových účtových osnovách (§ 13) pre jednotlivé skupiny účtovných jednotiek účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, dni uskutočnenia účtovného prípadu, postupoch účtovania, usporiadaní a označovaní položiek individuálnej účtovnej závierky a konsolidovanej účtovnej závierky vo verejnej správe a o obsahovom vymedzení týchto položiek, rozsahu údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie, termínoch, spôsoboch postupoch a mieste ukladania účtovnej závierky a výročnej správy, obsahovom vymedzení účtovných kníh v sústave jednoduchého účtovníctva a v sústave podvojného účtovníctva a tiež o účtovných zásadách a účtovných metódach určujúcich spôsoby oceňovania a ich použitia, o zásadách pre tvorbu a zúčtovanie opravných položiek, odpisovaní, zásadách pre tvorbu a použitie rezerv, zásadách pre členenie majetku a záväzkov, zásadách pre vytváranie analytických účtov a analytickej evidencie, metódach a postupoch konsolidácie vo verejnej správe a účtovných sústavách ustanoví Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“) opatrením. Opatrenie vyhlasuje ministerstvo oznámením o jeho vydaní v Zbierke zákonov Slovenskej republiky⁸⁾ a účtovná jednotka je povinná ho dodržiavať.

Podľa § 17 ods. 9, veta prvá, Opatrenia MF SR o tovare sa účtuje, ak sa nakupuje za účelom predaja, pričom nakúpený tovar sa zachováva v nezmenenej podobe, nepoužíva sa, neprenajíma sa a nevykonáva sa na ňom technické zhodnotenie.

Aj podľa názoru krajského súdu žalobca takýmto postupom konal v rozpore s vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami, lebo predmetný záloh nemôže byť tovarom, lebo sa nenakupuje za účelom predaja, ale slúži na uspokojenie pohľadávky, ktorú mu dlžník riadne a včas nesplnil. Na veci nič nemení skutočnosť, že žalobca má v predmete podnikania aj maloobchodnú činnosť, lebo prípady týkajúce sa záložne musia byť posudzované samostatne a v danom prípade boli posudzované nesprávne ako účtované náklady súvisiace s činnosťou záložne, nie s maloobchodnou činnosťou, v rámci ktorej by žalobca zaobstarával tovar za účelom predaja. Postup správnych orgánov nebol v rozpore s procesnými ustanoveniami, aj keď žalobca žiadal o vykonanie dokazovania (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.) preverovaním kúpnych zmlúv. S poukazom na vyššie uvedené a § 2 ods. 2, 6 zákona č. 511/1992 Zb. nemožno súhlasiť s argumentáciou žalobcu, že nebol dostatočne zistený skutkový stav. Svoj postup ohľadne kúpnych zmlúv žalovaný podrobne odôvodnil v preskúmanom rozhodnutí na strane 11

posledný odsek a na strane 12.

Žalobca nedôvodne a po lehote stanovenej v § 250b ods. 1 v spojení s § 250h O.s.p. namieta ďalšie skutočnosti aj v písomnom podaní doručenom krajskému súdu dňa 22.10.2014.

Lehoty na ktoré žalobca poukazuje v podaní (§ 65 ods. 1, 2, 3, 6, daňového poriadku) upravujú lehoty v daňovom konaní. Z ustanovenia § 65 ods. 4 daňového poriadku vyplýva, že ustanovenia odsekov 1 až 3 sa použijú, ak tento zákon neustanovuje inak.

Inak je lehota upravená v § 68 daňového poriadku - vyrubovacie konanie, čo je daný prípad.

Podľa § 68 ods. 2 daňového poriadku správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak

- a) sa daňový subjekt vzdá práva na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole,
- b) daňový subjekt nemá pripomienky k zisteniam v protokole,
- c) sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

V danom prípade bol protokol prerokovaný a doručený dňa 07.01.2011. Prvostupňové rozhodnutie bolo vydané dňa 12.01.2011, to znamená v zákonnej lehote. Následne po podaní odvolania prebiehalo odvolacie konanie, po zrušení prvostupňového rozhodnutia bola vec opakovane (rozhodnutiami zo dňa 13.05.2011 a 18.06.2012) vrátená do vyrubovacieho konania, pričom ustanovenie § 68 daňového poriadku v prípade opakovaného zrušenia prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci do vyrubovacieho konania už iné lehoty neupravuje.

Naviac ani v prípade, že nemala byť dodržaná lehota na vydanie rozhodnutia podľa § 65 daňového poriadku nemožno hovoriť, že ide o nezákonnosť na ktorú musí súd prihliadať z úradnej povinnosti z dôvodu, že spôsobuje nezákonnosť rozhodnutia, lebo žalobca nepreukázal aké jeho subjektívne práva mali byť takýmto postupom správneho orgánu porušené, účinnou obranou mal byť postup podľa § 250t O.s.p. (konanie proti nečinnosti orgánu verejnej správy) a nejde ani o prípad nezákonne získaných dôkazov a teda aj nezákonnosť rozhodnutí z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku t.j. do jedného roka.

Vzhľadom na uvedené, bez ohľadu na splnenie ďalších podmienok, mala byť táto námietka uplatnená v lehote podľa § 250b ods. 1 O.s.p.. Podanie doručené dňa 22.10.2014 je rozšírením žaloby po uplynutí zákonnej lehoty, nejde ani o nezákonnosť na ktorú musí súd prihliadať bez ohľadu na rozsah žalobných námietok z úradnej povinnosti, a teda ani o vadu na ktorú mal prihliadať žalovaný podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku.

II.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/90/2013-147 zo dňa 24.10.2014 v súlade s ustanovením § 221 ods. 1 písm. f/ a h/ O.s.p. zrušil

a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom v novom rozhodnutí prvostupňový súd rozhodne aj o náhrade trov odvolacieho konania.

Podstatnou námietkou, ktorú žalobca uviedol v žalobe a v odvolaní, bola tá skutočnosť, že rozhodnutie žalovaného nebolo vydané v súlade so zákonom, pretože sa zakladá na nedostatočne zistenom skutkovom stave, v nesprávnom právnom posúdení veci a že týmto rozhodnutím bol žalobca ukrátený na svojich právach.

Prvá oblasť sa týkala výpočtu úrokov zahrňovaných do základu dane, kde v komentári k záverom správcu dane pod bodmi a/, b/ a c/ presne poukázali na absenciu jeho úvah, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Záver pod písmenom „a/“, že „zo zmlúv splatných v roku 2006, ktoré boli zaplatené až v roku 2007, správca dane do základu dane zahrnul rozdiel medzi skutočne zaplateným úrokom a záložným úrokom uvedeným v zmluve“, nie je podopretý žiadnym právnym predpisom, ktorý oprávňuje správny orgán takýto záver prijať. V akom právnom predpise má oporu tento záver správcu dane, keď z predmetnej tabuľky, ktorú správca dane uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia, nie je nado všetku pochybnosť zrejmé, v akej výške bolo zaplatené príslušenstvo spolu s úhradou pôžičky? Podľa názoru krajského súdu „tvrdenie správcu dane, že zahrnul do úrokov v roku 2007 sumu rozdielu medzi skutočne zaplateným úrokom a úrokom uvedeným v zmluve o pôžičke so záložnou zmluvou je zrozumiteľné a správne“. Prečo si prvostupňový súd osvojil toto tvrdenie správcu dane, je zo strany prvostupňového súdu zdôvodnené tým, že „správca dane v rozhodnutí po kontrolnom zistení úrokov uviedol, že daňový subjekt nezaúčtoval úroky v zmysle § 80 Opatrenia MF SR vyčíslené na základe jednotlivých zmlúv o pôžičke v prospech účtu 662 - Úroky a tým porušil § 32 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z., keď účtovná jednotka postupuje v účtovnom období podľa § 4 ods. 2“. To znamená, že krajský súd nezaujal v danej veci svoj názor, ale bez akéhokoľvek bližšieho zdôvodnenia poukázal len na závery prijaté správnym orgánom, aj keď žalobca v žalobe poukazoval na zrejmé nezrovnalosti v tvrdeniach správcu dane.

K záveru správcu dane pod písmenom „b/“ žalobca v žalobe uviedol, že „v tomto prípade absentuje právna argumentácia správcu dane t.j. ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo (§ 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov resp. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňového poriadku)“. Táto skutočnosť je podstatná z toho dôvodu, že správca dane rozhodol, že „zvyšuje základ dane v zmysle § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov“. V žalobe zdôraznil, že „takéto zdôvodnenie postupu správcu dane je nedostatočné, pretože predmetné zákonné ustanovenie uvádza, že výsledok hospodárenia sa zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane. Ak teda správca dane poukazuje na toto zákonné ustanovenie, potom je nevyhnutne potrebné, aby citoval také konkrétne ustanovenie zákona o dani z príjmov platného v roku 2007, ktoré by mu umožňovalo legalizovať ním zvolený postup pod písm. b/“.

Úplne opačný postup ako pod písmenami „a/“ a „b/“ zaujal správca dane vo svojom tvrdení uvedenom v odôvodnení napadnutého rozhodnutia pod písmenom „c/“. Zatiaľ čo v predchádzajúcich prípadoch zahrnul správca dane do základu dane rozdiel medzi skutočne zaplateným úrokom a záložným úrokom uvedeným v zmluve resp. výšku záložného úroku podľa uzatvorenej zmluvy, v tomto prípade do základu dane zahrnul skutočne zaplatený úrok. V žalobe sme zdôraznili, že postup správcu dane pod písmenom c/ nie je v súlade so zákonom. Prvostupňový súd sa k tejto našej podstatnej námietke žiadnym spôsobom nevyjadril! Veď aj človeku, ktorý nemá ekonomické vzdelanie, je na prvý pohľad zrejmý rozpor v záveroch správcu dane pod písmenami „a/“ resp. „b/“ a medzi záverom uvedeným pod písmenom „c/“. Zatiaľ čo v prvých dvoch prípadoch správca dane zahrňuje do základu dane úrok podľa záložnej zmluvy, v treťom prípade zahrňuje ten úrok, ktorý bol skutočne zaplatený bez ohľadu na záložnú zmluvu! Aby mohol správca dane takýmto spôsobom postupovať, je povinný svoj postup odôvodniť s poukazom na konkrétne ustanovenia právneho predpisu, ktoré ho k takémuto rozdielnemu stanovisku priviedli. To isté je aj povinnosťou súdu, ktorý v prípade, že sa pri preskúmaní žalobou napadnutých rozhodnutí stotožní so závermi správneho orgánu, musí svoj postoj v zmysle § 157 ods. 2 O.s.p. zákonným spôsobom odôvodniť. Ak sa raz v tomto zákone ustanovení uvádza, že súd dbá na

to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé, potom jeho odôvodnenie nemôže byť vykonané takým spôsobom, ako to bolo v tomto prípade.

Druhá oblasť sa týkala predaja zálohu ako tovaru. Podľa názoru krajského súdu „žalobca takýmto postupom konal v rozpore s vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami (§ 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. a § 17 ods. 9 veta prvá Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92), lebo predmetný záloh nemôže byť tovarom, lebo sa nenakupuje za účelom predaja, ale slúži na uspokojenie pohľadávky, ktorú mu dlžník riadne a včas nesplnil“. Žalobca potom, čo mu dlžník nevrátil peňažnú pôžičku, sa na základe uzatvorenej kúpnej zmluvy stal vlastníkom zálohu, ktorý už v tom čase nebol zálohom, ale keďže žalobca bol obchodníkom, bol pre neho tovarom, a ako o nadobudnutom a následne predanom tovare o ňom aj účtoval. Opakovane v priebehu daňovej kontroly a následne aj vo vyrubovacom konaní žiadal správcu dane, aby sa kúpnyimi zmluvami zaoberal, aby vykonal o týchto kúpnych zmluvách dokazovanie, aby zaujal k nim právne relevantné stanovisko. Správca dane žiadne dokazovanie v tejto oblasti nevykonával a krajský súd bez akéhokoľvek bližšieho odôvodnenia uviedol, že „postup správnych orgánov nebol v rozpore s procesnými ustanoveniami aj keď žalobca žiadal o vykonanie dokazovania (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.) preverení kúpnych zmlúv“. Ak má daňový subjekt podľa § 15 ods. 5 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, potom odmietnutie vykonania takéhoto dôkazu navrhnutého daňovým subjektom zo strany správcu dane musí byť náležité odôvodnené a to tak, aby nevznikali žiadne pochybnosti o tom, či správca dane takýmto odmietnutím vykonania dôkazu nekonal v rozpore s ustanovením § 29 ods. 2 citovaného zákona, podľa ktorého správca dane dbá, aby skutočností rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov s prihliadnutím na základné zásady daňového konania uvedené v ustanovení § 2 ods. 1 až 8 citovaného zákona.

Žalobca ďalej poukázal, akým spôsobom sa prvostupňový súd vysporiadal s jeho podaním zo dňa 20.10.2014. Krajský súd uvádza: „Žalobca nedôvodne a po lehote stanovenej v § 250b ods. 1 v spojení s § 250h O.s.p. namieta aj v písomnom podaní doručenom krajskému súdu dňa 22.10.2014.“ Z tejto vety nie je zrejmé, čo mal krajský súd na mysli, že čo žalobca namieta. Tiež z nej nie je zrejmé, čo žalobca namieta nedôvodné. Žalobca svojim podaním zo dňa 20.10.2014 poukázal na vadu zákonnosti, ktorá je zjavná zo správneho spisu a ktorá spočíva v nedodržaní lehoty prvostupňovým správnym orgánom na vydanie rozhodnutia a tiež na vadu zákonnosti v konaní žalovaného, ktorý pri preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia nekonal v súlade s ustanovením § 74 ods. 2 Daňového poriadku, keď neprihliadol na vyššie uvedenú vadu zákonnosti v konaní daňového úradu. Žalobcovi nie je jasné, prečo krajský súd považuje jeho podanie zo dňa 20.10.2014 za nedôvodné. Podľa názoru žalobcu vzhľadom na rozsiahlu judikatúru Najvyššieho súdu SR, keď súčasná rozhodovacia prax vychádza dôsledne z ustanovení piatej časti O.s.p. a z čl. 36 ods. 1 a ods. 2 Listiny základných práv a slobôd a čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorých je zásadne prípustné, aby v ktoromkoľvek štádiu súdneho konania týkajúceho sa preskúmania zákonnosti rozhodnutí a postupu správnych orgánov, vzniesol žalobca námietku týkajúcu sa vady zákonnosti v konaní správnych orgánov, ktoré predchádza vydaniu žalobou napadnutého rozhodnutia resp. rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, ak je táto nezákonnosť zrejماً z administratívneho spisu predloženého správnym orgánom k súdnemu prieskumu, bolo povinnosťou súdu toto podanie akceptovať ako dôvodné.

Z administratívneho spisu vyplýva, že vo vyrubovacom konaní po zrušení dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Prešov č. 9721301/1/49603/2012 zo dňa 07.02.2012 sa malo pokračovať v deň nasledujúci po dni nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020505/1/1036896/2012 zo dňa 18.06.2012. Prvostupňový súd tvrdí, že „ustanovenie § 68 daňového poriadku v prípade opakovaného zrušenia prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci do vyrubovacieho konania už iné lehoty neupravuje“. Čo tým chcel krajský súd povedať? Že po vrátení veci druhostupňovým orgánom na ďalšie konanie prvostupňovému orgánu tomuto žiadne lehoty na vydanie rozhodnutia neplynú? Ak súd skonštatoval, že ustanovenie § 68 Daňového poriadku neupravuje lehoty na vydanie rozhodnutia po zrušení rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu odvolacím orgánom, bolo jeho povinnosťou v

súlade s čl. 1 ods. 1 Ústavy SR, podľa ktorého je Slovenská republika zvrchovaný, demokratický a právny štát, skúmať, či pri vydávaní žalobou napadnutých rozhodnutí boli zachované princípy právneho štátu. Medze ich konania ustanovuje zákon, a ak v našom konkrétnom prípade zákon v ustanovení § 68 neustanovuje lehoty pre vyrubovacie konanie, v ktorom sa pokračuje po zrušení rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu odvolacím orgánom, pričom vyrubovacie konanie je konaním daňovým podľa § 2 písm. c/ Daňového poriadku, je potrebné na dané konanie aplikovať ustanovenie § 65 Daňového poriadku. Na túto skutočnosť, že v danom prípade neboli zo strany správcu dane dodržané lehoty podľa § 65 Daňového poriadku, sme súd našim podaním zo dňa 20.10.2014 upozornili.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhuje, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove, č.k. 3S/90/2013-147 zo dňa 24.10.2014 v súlade s ustanovením § 221 ods. 1 písm. i/ a h/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.), pričom v novom rozhodnutí prvostupňový súd rozhodne aj o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta O.s.p.).

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že čo sa týka výpočtu úrokov zahrňovaných do základu dane, tak rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného, obsahujú úvahy a právne predpisy, na základe ktorých finančné orgány konali, a žalovaný to konštatoval aj na strane 9 rozhodnutia č. 1100305/1/437199/2013/5052 zo dňa 16.09.2013. Závery správcu dane, ako aj žalovaného vychádzali z platného právneho poriadku, zo zásad a princípov zákona č. 595/2003 Z.z., zákona č. 431/2002 Z.z. a podvojného účtovníctva, ktoré daňový subjekt viedol. Žalovaný sa vo vyššie uvedenom rozhodnutí podrobne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré sú v podstate totožné s námietkami žaloby, ako aj odvolania proti rozsudku Krajského súdu v Prešove.

Na str. 9 napadnutého rozhodnutia žalovaný taktiež vysvetlil, prečo správca dane nemohol konať inak, než konal v prípade úrokov zaplatených v roku 2007 pri zmluvách splatných v roku 2008. Správca dane musel vychádzať z ustanovenia § 559 ods. 1 Občianskeho zákonníka, pretože splnením dlh zanikne a tento zánik je dňom uskutočnenia účtovného prípadu v súlade s § 2 ods. 1 Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Ide o právnu skutočnosť spôsobujúcu zánik práv a povinností, resp. právneho pomeru. Keďže záložný dlžník uhradil niektoré pôžičky s príslušenstvom ešte pred dátumom splatnosti pôžičky, splatil tým svoj dlh a splatením tento dlh zanikol, a preto bol daňový subjekt povinný podľa § 2 písm. h/ zákona č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov zahrnúť tento úrok do zdaniteľných príjmov v zdaňovacom období 2007 na základe tejto skutočnosti, pretože táto skutočnosť časovo a vecne súvisela s predmetným zdaňovacím obdobím. To všetko však žalovaný vysvetlil žalobcovi v napadnutom rozhodnutí.

K podaniu zo dňa 20.10.2014 sa žalovaný stotožnil s právnym názorom prvostupňového súdu, že uvedené podanie bolo podané po lehote stanovenej v § 250b ods. 1 v spojení s § 250h O.s.p., a nejde ani o nezákonnosť, na ktorú musí súd prihliadať bez ohľadu na rozsah žalobných námietok z úradnej povinnosti, a ani o vadu, na ktorú mal prihliadať žalovaný podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Na základe týchto skutočností navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Prešove č. 3S/90/2013-147 zo dňa 24. 10. 2014 potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 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 O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.).

Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. 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. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a podobne), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a dokladmi k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. na účely tohto zákona sa rozumie predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka, a z nakladania s majetkom okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. (znenie účinné v zdaňovacom období 2007) na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom zaúčtovaných v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 písm. j/ zákona č. 595/2003 Z.z. na účely tohto zákona sa rozumie základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa ods. 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov, alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

Podľa § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa ods. 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, alebo podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane.

Podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov podrobnosti o rámcových účtových osnovách (§ 13) pre jednotlivé skupiny účtovných jednotiek účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, dni uskutočnenia účtovného prípadu, postupoch účtovania, usporiadaní a označovaní položiek individuálnej účtovnej závierky a konsolidovanej účtovnej závierky vo verejnej správe a o obsahovom vymedzení účtovných položiek, rozsahu údajov určených, z účtovnej závierky na zverejnenie, termínoch, spôsoboch a mieste predkladania účtovnej závierky a výročnej správy, obsahovom vymedzení účtovných kníh v sústave jednoduchého účtovníctva a v sústave podvojného účtovníctva a tiež o účtovných zásadách a účtovných metódach určujúcich spôsoby oceňovania a ich použitia, o zásadách pre tvorbu a zúčtovanie opravných položiek, odpisovaní, zásadách pre tvorbu a použitie rezerv, zásadách pre členenie majetku a záväzkov, zásadách pre vytváranie analytických účtov a analytickej evidencie, metódach a postupoch konsolidácie vo verejnej správe a účtovných sústavách ustanoví Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“) opatrením. Opatrenie vyhlasuje ministerstvo oznámením o jeho vydaní v Zbierke zákonov Slovenskej republiky a účtovná jednotka je povinná ho dodržiavať.

Podľa § 12 ods. 4 Opatrenia Ministerstva financií č. MF/23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich, v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „Opatrenie MF SR“), dohodnutá doba splatnosti pohľadávok a záväzkov je doba dohodnutá v zmluve alebo iným spôsobom, v ktorej sa majú pohľadávky a záväzky splatiť. Podľa dohodnutej doby splatnosti sa pohľadávky a záväzky účtujú pri vzniku účtovného prípadu na príslušné syntetické účty.

Podľa § 17 ods. 9 Opatrenia MF SR, prvá veta, o tovare sa účtuje, ak sa nakupuje za účelom predaja, pričom nakúpený tovar sa zachováva v nezmenenej podobe, nepoužíva sa, neprenajíma sa a nevykonáva sa na ňom technické zhodnotenie.

Podľa § 48 ods. 1 písm. g/ Opatrenia MF SR, účtová trieda 3 - Zúčtovacie vzťahy, v účtovej triede 3 sa účtujú v účtovej skupine 37 pohľadávky a záväzky z predaja podniku, pohľadávky z emisie dlhopisov, ako i iné pohľadávky a záväzky, ktoré nie sú účtované na účtoch predchádzajúcich účtových skupín.

Podľa § 48 ods. 2 Opatrenia MF SR analytické účty sa vytvárajú podľa jednotlivých dlžníkov a veriteľov, ich rovnorodých skupín a podľa jednotlivých druhov mien.

Podľa § 39 zákona č. 40/1964 Zb. Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov (ďalej len „Občiansky zákonník“) neplatný je právny úkon, ktorý svojím obsahom alebo účelom odporuje zákonu alebo ho obchádza alebo sa prieči dobrým mravom.

Podľa § 151a Občianskeho zákonníka záložné právo slúži na zabezpečenie pohľadávky a jej príslušenstva tým, že záložného veriteľa oprávňuje uspokojiť sa alebo domáhať sa uspokojenia pohľadávky z predmetu záložného práva (ďalej len „záloh“), ak pohľadávka nie je riadne a včas splnená.

Podľa § 151b ods. 2 Občianskeho zákonníka v zmluve o zriadení záložného práva sa určí pohľadávka, ktorá sa záložným právom zabezpečuje a záloh.

Podľa § 151j ods. 1 Občianskeho zákonníka, ak pohľadávka zabezpečená záložným právom nie je riadne a včas splnená, môže záložný veriteľ začať výkon záložného práva. V rámci výkonu záložného práva sa záložný veriteľ môže uspokojiť spôsobom určeným v zmluve alebo predajom zálohu na dražbe podľa osobitného zákona alebo domáhať sa uspokojenia predajom zálohu podľa osobitných zákonov, ak osobitný zákon neústi inak.

Podľa § 151j ods. 3 Občianskeho zákonníka akákoľvek dohoda uzatvorená pred splatnosťou pohľadávky zabezpečenej záložným právom, na ktorej základe sa záložný veriteľ môže uspokojiť tým, že nadobudne vlastnícke právo k veci, bytu alebo nebytovému priestoru, alebo iné právo a inú majetkovú hodnotu, na ktoré je zriadené záložné právo, je neplatná, ak zákon neustanovuje inak.

Podľa 151m ods. 6 Občianskeho zákonníka pri predaji zálohu koná záložný veriteľ v mene záložcu.

Podľa § 559 ods. 1 Občianskeho zákonníka splnením dlh zanikne.

Podľa § 657 Občianskeho zákonníka, zmluvou o pôžičke prenecháva veriteľ dlžníkovi veci určené podľa druhu, najmä, peniaze, a dlžník sa zaväzuje vrátiť po uplynutí dohodnutej doby veci rovnakého druhu.

Podľa § 658 ods. 1 Občianskeho zákonníka pri peňažnej pôžičke možno dohodnúť úroky.

Z administratívneho spisu odvolací súd zistil, že Daňový úrad Stropkov vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 736/320/13525/2010/Med zo dňa 01.12.2010. Následne bol vypracovaný aj dodatok ako súčasť protokolu dňa 05.01.2011. Protokol o daňovej kontrole bol prerokovaný a doručený daňovníkom dňa 07.01.2011. Daňový úrad Stropkov dňa 08.01.2011 začal vyrubovacie konanie vo veci ukončenej dňa 07.01.2011 prerokovaním protokolu zo dňa 01.12.2010 pod č. 736/320/135252/2010/Med.

Dňa 12.01.2011 vydal dodatočný platobný výmer pod č. 736/230/457/11/Pan, ktorým vyrúbila žalobcovi rozdiel dane vo výške 8 033,09 €. Zástupca žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru podal v zákonnej lehote odvolanie. Daňové riaditeľstvo vydalo rozhodnutie pod č. I/225/7548-54748/2011/990705-r zo dňa 13.05.2011, ktorým dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Správca dane následne vykonal ústne pojednávanie v súvislosti s vyrubovacím konaním na daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 a to dňa 19.11.2011. Vo vyrubovacom konaní správca dane zohľadnil konštatovania odvolacieho orgánu a odstránil pochybnosti a odôvodnil kontrolné zistenia tak, aby bolo zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom pre výpočet úrokov. Správca dane v zápisnici o miestnom zisťovaní zo dňa 22.12.2011 spracoval získané údaje z uzatvorených zmlúv o pôžičke so záložnou zmluvou uzatvorených a platných v roku 2007 do tabuľkovej formy. Z takto získaných údajov správca dane následne vyčíslil výšku úrokov zahrnutých do základu dane v roku 2007. Správca dane po vykonaní všetkých úkonov oboznámil žalobcu z výsledkami kontrolných zistení. O tejto skutočnosti bola daňovým subjektom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 16.01.2012.

Dňa 07.02.2012 Daňový úrad Prešov vydal daňovému subjektu - žalobcovi dodatočný platobný výmer č. 9721301/1/49603/2012 na sumu 7 815,44 €, ktorým bol vyrubený rozdiel dane na daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007. Žalobca sa proti dodatočnému platobnému výmeru v zákonom stanovenej lehote odvolal. Žalovaný vydal rozhodnutie pod č. 1020505/1/10368962012 zo dňa 18.06.2012, ktorým dodatočný platobný výmer zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Dňa 17.12.2012 bol žalobca oboznámený o pokračovaní vo vyrubovacom konaní. Správca dane vo vyrubovacom konaní odôvodnil konštatovanie odvolacieho orgánu a vydal rozhodnutie č. 9711401/5/1952406/2013/Dzu zo dňa 16.05.2013 a vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 7 815,44 €. Voči predmetnému rozhodnutiu podal žalobca

odvolanie a následne rozhodoval žalovaný, ktorý rozhodnutím zo dňa 16.09.2013 pod č. 1100305/1/437199/2013/5052 prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

V.

V odvolacom konaní Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/90/2013-147 zo dňa 24.10.2014, ktorý podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/437199/2013/5052 zo dňa 16.09.2013, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, kde 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 O.s.p.). Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., 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.

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

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu odvolacích námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.):

Predmetom preskúmania zákonnosti bolo rozhodnutie správcu dane, ktorý podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 7 815,44 €, keď dôvodom pre zvýšenie základu dane o 261 351,- Sk bolo, že žalobca nezaúčtoval do výnosov celkovú výšku úrokov prislúchajúcu k zdaňovaciemu obdobiu 2007 z uzatvorených zmlúv o pôžičke, ale do výnosov zahrnul len sumu z úrokov, ktorú mu dlžníci v roku 2007 zaplatili, čím porušil § 2 písm. b/, f/, h/, j/, § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. a § 3 zákona č. 431/2002 Z.z.

Ďalším dôvodom bolo neuznatie nákladov v celkovej sume 1 822 108,- Sk, ktorú žalobca účtoval na účte 504 - predaný tovar napriek tomu, že tento tovar nenakupoval, nevlastnil, ale predajom jednotlivých vecí zabezpečoval uspokojenie pohľadávky a tak realizoval záložné právo. Takýmto postupom porušil § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. a § 17 ods. 9 Opatrenia MF SR.

Odvolací súd je názoru, že daňový subjekt, tým, že nezaúčtoval úroky v sume 261 351,- Sk v zmysle ustanovenia § 80 Opatrenia MF SR vyčíslené na základe jednotlivých zmlúv o pôžičke v prospech účtu 662 - úroky, porušil ustanovenie § 3 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z., keďže účtovná jednotka postupuje v účtovnom období v účtovníctve podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. Náklady a výnosy účtuje účtovná jednotka v tom účtovnom období, v ktorom vznikli, bez ohľadu na deň ich úhrady, inkasa alebo na deň vyrovnania iným spôsobom. Následne žalobca v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 túto sumu 261 351,- Sk neuviedol v tabuľke F: dopĺňujúce údaje, riadok 1 - súčet prevádzkových, finančných a mimoriadnych výnosov, čo malo za následok nesprávne vyčíslenie výsledku hospodárenia.

Daňový subjekt pri zisťovaní základu dane podľa § 17 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. vychádzal z nesprávneho výsledku hospodárenia vyčísleného v sústave podvojného účtovníctva podľa

zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve. Na základe uvedeného došlo k porušeniu ustanovenia § 2 písm. b/ a § 2 písm. f/ zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorých predmetom dane je príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí.

Zároveň došlo k porušeniu § 2 písm. h/ zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého zdaniteľným príjmom je aj príjem v sume 261 351,- Sk, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

Odvolací súd sa tiež stotožňuje s názorom finančných orgánov, že zároveň došlo k porušeniu § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa ods. 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa zákona o dani z príjmov sú zahrňované do základu dane a to tým, že daňovník o sumu úrokov vo výške 261 351,- Sk nezvýšil výsledok hospodárenia a nezahrnul ju do základu dane v roku 2007.

Prevádzkovanie záložne je v tomto prípade založené na požičiavaní finančnej čiastky záložnému dlžníkovi na základe uzatvorenej zmluvy o pôžičke so záložnou zmluvou v zmysle § 657 a § 151b Občianskeho zákonníka, kde záložný veriteľ požičiava záložnému dlžníkovi peniaze na dohodnutý čas so záložným úrokom, ktorý je pevne stanovený v zmluve. Pre zabezpečenie pohľadávky záložného veriteľa, pri vyplatení požičanej sumy odovzdáva pri podpísaní Zmluvy záložný dlžník vec, ktorej je výlučne vlastníkom. Predajom založenej veci si záložňa zabezpečuje iba úhradu pohľadávky voči záložnému dlžníkovi, ktorá vznikla nevrátením požičanej sumy vrátane príslušenstva. Daňový subjekt predajom prepadnutých vecí mal zaúčtovať len úhradu pohľadávky voči záložnému dlžníkovi. O výnose sa v tomto prípade účtuje iba vtedy, ak prijatá suma z predaja založených predmetov je vyššia ako pohľadávka z poskytnutej pôžičky, vrátane príslušenstva. Preto došlo k zníženiu výsledku hospodárenia v zmysle § 17 ods. 2 písm. c/ zákona č. 595/2003 Z.z. o 880 000,- Sk.

Najvyšší súd sa stotožňuje s právnym názorom krajského súdu, že správca dane musel vychádzať z ustanovenia § 559 ods. 1 Občianskeho zákonníka, pretože splnením dlh zanikne a tento zánik je zároveň dňom uskutočnenia účtovného prípadu v súlade s § 2 ods. 1 Opatrenia MF SR. Ide o právnu skutočnosť spôsobujúcu zánik práva a povinnosti, resp. právneho vzťahu. Keďže záložný dlžník uhradil niektoré pôžičky s príslušenstvom ešte pred dátumom splatnosti pôžičky, splatil tým svoj dlh a splatením tento dlh zanikol, preto bol daňový subjekt povinný podľa § 2 písm. h/ zákona č. 595/2003 Z.z. zahrnúť tento úrok do zdaniteľných príjmov v zdaňovacom období roka 2007 na základe tejto na posúdenie veci rozhodujúcej skutočnosti, pretože predmetná skutočnosť časovo a vecne súvisela s týmto zdaňovacím obdobím - rokom 2007.

K podaniu žalobcu zo dňa 20.10.2014 najvyšší súd uvádza, že sa stotožňuje s právnym názorom krajského súdu, že predmetné podanie bolo podané po zákonnej lehote uvedenej v ustanovení § 250b ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250h O.s.p., v ktorej žalobca môže rozširovať žalobné dôvody. Aj napriek uvedenému sa nad rámec zákonných povinností súd vysporiadal s uvedenou dodatočnou námietkou nezákonnosti žalobcu a dospel k záveru, že lehoty na ktoré žalobca poukazuje v podaní (§ 65 ods. 1, 1, 3, 6 daňového poriadku) sú procesného charakteru. Z ustanovenia § 65 ods. 4 daňového poriadku vyplýva, že ustanovenie ods. 1 - 3 sa použijú, ak tento zákon neustanovuje inak. Inak je ale lehota upravená v § 68 daňového poriadku - vyrubovacie konanie, čo je daný prípad. V danom prípade bol protokol o výsledku daňovej kontroly prerokovaný a doručený dňa 07.01.2011. Prvostupňové rozhodnutie bolo vydané dňa 12.01.2011, t.z. v zákonnej lehote. Následne po podaní odvolania prebiehalo odvolacie konanie, po zrušení prvostupňového rozhodnutia bola vec opakovane (rozhodnutiami zo dňa 13.05.2011 a 18.06.2011) vrátená do vyrubovacieho konania, pričom ustanovenie § 68 daňového poriadku v prípade opakovaného zrušenia prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci do vyrubovacieho konania už iné lehoty neupravuje. Lehoty upravené v § 65 daňového poriadku je možné i v danej veci aplikovať, avšak aj v prípade ich nedodržania, nie je možné vyvodiť, že by zaniklo právo vyrubiť daň, keďže predmetné lehoty sú procesného charakteru.

Zánik práva vyrúbiť daň je upravené v § 69 daňového poriadku (§ 69 ods. 1 a 3) a v tomto prípade najvyšší súd konštatuje, že daň bola v tomto prípade vyrúbená v súlade so zákonom.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel odvolaniu žalobcu, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval vecne správne, keď žalobu zamietol podľa ustanovenia § 250j ods. 1 O.s.p. Odvolací súd sa stotožnil s právnou argumentáciou krajského súdu, ako aj doplnil niektoré skutočnosti, na základe ktorých bolo potrebné žalobu zamietnuť a predmetný rozsudok krajského súdu potvrdiť.

Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené odvolacie námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Prešove, Najvyšší súd SR ako súd odvolací napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny podľa § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p., keďže žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov odvolacieho konania zo zákona neprislúcha.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.