



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci **žalobcu: Ing. Jozef Vejčík, Stavebno-montážne práce**, Korytnická 10721/12, Bratislava, IČO: 10 919 708, právne zastúpený advokátom: *JUDr. Róbert Dupkala*, Miletičova 23, Bratislava, proti **žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, právny nástupca Daňového riaditeľstva SR, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/221/15435-119230/2009/990311-r z 26. novembra 2009, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 17/2010-101 zo 14. apríla 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 17/2010-101 zo 14. apríla 2011 **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 :

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S 17/2010-101 zo 14. apríla 2011 podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/221/15435-119230/2009/990311-r z 26. novembra 2009 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Zvolen č. 685/230/49095/09/Uhr z 29. júla 2009, ktorými správne orgány vyrubili žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb (ďalej len „DP“) za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 2.067.899,02 €, ktorý mal daňový subjekt zaplatiť v lehote do 15 dní odo dňa právoplatnosti dodatočného platobného výmeru a vec vrátil správnym orgánom na ďalšie konanie, nakoľko tieto podľa názoru krajského súdu vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci a v konaní sa vyskytla aj iná vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť postupu a rozhodnutí správnych orgánov.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uvádza, že vykonaným dokazovaním mal preukázané, že zamestnanci Daňového úradu vo Zvolene vykonali u žalobcu kontrolu DP za zdaňovacie obdobie 2007, výsledok ktorej je uvedený v protokole o výsledku kontroly č. 685/320/35476/2009/G zo 17. júna 2009. Protokol o daňovej kontrole spolu s dodatkom č. 1 k tomuto protokolu bol s daňovým subjektom riadne prerokovaný a doručený. Na základe výsledkov kontroly vydal Daňový úrad vo Zvolene 29. júla 2009 dodatočný platobný výmer č. 685/230/49095/09/Uhr, ktorým v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil žalobcovi rozdiel DP za zdaňovacie obdobie rok 2007 v sume 2.067.899,02 €. Proti predmetnému dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie zo dňa 21. augusta 2009. V odvolacom konaní žalovaný predmetný platobný výmer potvrdil rozhodnutím z 26. novembra 2009, ktorého preskúmanie je predmetom žaloby.

Z administratívneho spisu krajský súd ďalej zistil, že žalobca ako postupca uzatvoril dňa 31. januára 2007 so spoločnosťou AKUS a.s., Miletičova 23,

Bratislava, ako s postupníkom zmluvu o postúpení pohľadávky v zmysle § 524 a nasl. Občianskeho zákonníka. Súčasťou zmluvy je dodatok č. 1 k zmluve, ktorým bola predĺžená splatnosť dohodnutej odplaty do 31. decembra 2007. Predmetom zmluvy o postúpení pohľadávky bolo postúpenie splatnej pohľadávky – zmluvnej pokuty vo výške 3 % za každý deň omeškania zo sumy 3.409.400,--Sk odo dňa 17. apríla 1998 až do zaplatenia dlžnej sumy voči dlžníkovi Domov sociálnych služieb Úsvit, Detva, Piešť 2 č. 00648540. Podľa čl. 2 za postúpenie pohľadávky bola zmluvnými stranami dohodnutá odplata vo výške 800.000,--Sk splatná k 31. decembru 2007. Dohodnutá odplata bola žalobcovi uhradená dňa 18. septembra 2007 v plnej výške. Vo svojom účtovníctve žalobca prijatú úhradu zaúčtoval do príjmov na bežnom účte a do príjmov podliehajúcich dani v druhovom oddelení členené príjmy. Žiadne iné zápisy týkajúce sa postúpenia pohľadávky žalobca v účtovníctve nezaúčtoval. Dňa 5. mája 2005 v rámci správneho konania správca dane požiadal žalobcu o predloženie prvotných dokladov priamo súvisiacich s postúpením pohľadávky a to najmä žiadal predložiť pôvodnú zmluvu o dielo z 28. júla 1997 vrátane všetkých dodatkov a požiadal žalobcu o vyjadrenie sa k vyčísleniu menovitej hodnoty postúpenej pohľadávky a k evidencii postúpenej pohľadávky v účtovníctve od dátumu splatnosti až do jej postúpenia. Žalobca predložil správcovi dane pri ústnom pojednávaní zoznam odberateľských faktúr, ktoré boli postupne vystavované žalobcom pre odberateľa Domov sociálnych služieb Úsvit, Detva, Piešť 2 za vykonávané a odovzdávané stavebné práce. Ostatné požadované doklady hlavne zmluva o dielo vrátane dodatkov správcovi dane zo strany žalobcu predložené neboli.

Z predložených faktúr vystavených na základe zmluvy o dielo vyplynulo, že žalobca ako zhotoviteľ diela vystavoval pre objednávateľa za vykonané stavebné práce faktúry podľa odovzdávania jednotlivých vykonaných stavebných prác, celkom v hodnote 5.400.897,--Sk. V lehote splatnosti do 16. apríla 1998 nebola žalobcovi uhradená posledná z vystavených faktúr, t.j. faktúra č. 9/98 zo dňa 6. apríla 1998. Tým, že objednávateľ neuhradil v lehote splatnosti žalobcovi ako zhotoviteľovi fakturovanú čiastku 400.897,--Sk, vznikol žalobcovi nárok aj na zaplatenie

dohodnutej zmluvnej pokuty vo výške 3 % z ceny za každý deň omeškania. Okresný súd vo Zvolene rozsudkom č. Cb 302/00 z 8. októbra 2002 rozhodol, že odporca (Domov sociálnych služieb Úsvit, Detva, Piešť 2) je povinný zaplatiť navrhovateľovi (žalobcovi v tomto konaní) sumu 300.905,90 Sk spolu s 3 % zmluvnou pokutou za každý deň omeškania počítanou zo sumy 3.409.400,--Sk od 17. apríla 1998 až do zaplatenia dlžnej sumy. Rozsudok nadobudol právoplatnosť 5. novembra 2002.

Z dokladov, ktoré mal správca dane k dispozícii bolo zrejmé, že menovitá hodnota postúpenej splatnej pohľadávky bola k dátumu postúpenia t.j. k 31. januáru 2007 v sume 328.529.784,--Sk.

Žalobca zmluvnú pokutu vo svojom účtovníctve neevidoval. Správca dane konštatoval, že aj napriek tomu, že žalobca vo svojom účtovníctve nevyčíslal menovitou hodnotu pohľadávky a ani ju inak vo svojom majetku neevidoval, menovitou hodnotu postúpenej splatnej pohľadávky ku dňu jej postúpenia t.j. ku dňu 31. januára 2007 je možné podľa názoru žalovaného vyčísliť a jej menovitá hodnota je 328.529.784,--Sk.

Žalovaný vychádzajúc zo znenia ust. § 17 ods. 12 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o DP“), mal za to, že v tomto prípade ide o preukázateľne zistené skutočnosti, a preto u žalobcu zvýšil v predmetnom období roku 2002 základ dane o 328.529.784,--Sk t.j. o menovitou hodnotu postúpenej pohľadávky.

Krajský súd poukázal na to, že z vyššie uvedeného ustanovenia zákona o DP, v znení účinnom v rozhodnom čase, t.j. v čase vydania rozhodnutia, je zrejmé, že zákon o DP v tomto prípade používa dva termíny „hodnota pohľadávky“ a „menovitá hodnota pohľadávky“, ktoré však zákon v texte priamo nedefinuje. Podľa názoru krajského súdu je však nesporné, že ide o dva rozdielne pojmy, ktoré žalovaný správny orgán nesprávne aplikoval, takýto postup žalovaného a výklad zákona je neprípustný a nie je možné mu poskytnúť právnu ochranu. Z obsahu administratívneho spisu je nesporné, že žalobca v danom prípade postúpil pohľadávku inému subjektu za menovitou hodnotu 800.000,--Sk na základe zmluvy o postúpení pohľadávky z 31. januára 2007. V zmysle tejto zmluvy vrátane dodatku

č. 1 k zmluve predmetom postúpenia bola pohľadávka za dohodnutú odplatu vo výške 800.000,--Sk. Táto bola žalobcovi uhradená 18. septembra 2007, čo žalobca zaúčtoval do príjmov na bežnom účte v peňažnom denníku a tento svoj príjem riadne zdanil.

Podľa názoru krajského súdu nemožno postupom podľa ust. § 17 zákona o DP medzi reálne príjmy žalobcu zaradiť aj hodnotu postúpenej pohľadávky, keďže takáto hodnota postúpenej pohľadávky nikdy nebude reálnym príjmom žalobcu. V takomto prípade samozrejme za predpokladu vymožitelnosti tejto pohľadávky nebude táto pohľadávka súčasťou príjmu žalobcu, ale súčasťou príjmu spoločnosti, ktorá menovitú pohľadávku odkúpila. Keďže žalobca nikdy sumu 328.529.784,--Sk neprijal, nie je možné, aby z takejto sumy bol povinný platiť DP. Zaplatenie takéhoto rozdielu DP je pre daňový subjekt podľa názoru krajského súdu úplne likvidačný.

Krajský súd sa v celom rozsahu stotožnil aj s námietkou žalobcu ohľadom skutočnosti, že vo veci konal miestne nepríslušný daňový orgán (vo veci prvostupňového konania), keď vo veci konal Daňový úrad Zvolen, aj keď sídlo žalobcu je v Bratislave na Korytnickej ulici č. 12. S touto námietkou, ktorú žalobca namietal aj v odvolacom konaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, sa žalovaný nijakým spôsobom nevysporiadal.

V danom prípade žalovaný podľa názoru krajského súdu nerešpektoval ust. § 3 zákona o správe daní, ktoré upravuje miestnu príslušnosť správcu dane. Túto okolnosť krajský súd vyhodnotil ako vadu konania, ktorá podľa ust. § 250j ods. 2 písm. e) OSP, je rovnako dôvodom na zrušenie predmetného rozhodnutia.

O trovách konania rozhodol súd podľa ust. § 250k ods. 1 OSP tak, že zaviazal v konaní neúspešného žalovaného na ich náhradu žalobcovi.

Včas podaným odvolaním sa žalovaný domáhal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu ako bezdôvodnú zamietne a žalobcu zaviazne k náhrade trov konania. Podľa jeho názoru krajský súd prijal nesprávny výklad § 17 ods. 12 zákona o DP, nakoľko zákon o DP v úvode používa pojem „hodnota“ z dôvodu všeobecného vyjadrenia hodnoty pohľadávky, keďže uvedené ustanovenie

sa môže vzťahovať na vlastné pohľadávky, ako aj na pohľadávky, ktoré daňovník nadobudol postúpením. Vlastné pohľadávky, t.j. pohľadávky, ktoré u daňovníka vznikli, sa oceňujú menovitou hodnotou (§ 25 ods. 1 druhý bod zákona o účtovníctve). Pohľadávky, ktoré daňovník nadobudol postúpením sa oceňujú obstarávacou cenou (§ 25 ods. 1 písm. a/ štvrtý bod zákona o účtovníctve). Preto pohľadávka, ktorú daňový subjekt vlastní, môže byť v účtovníctve ocenená tak v menovitej hodnote, ako aj v obstarávacej cene. Keďže v uvedenom prípade ide o vlastnú pohľadávku, hodnotou pohľadávky v zmysle zákona o DP je jej menovitá hodnota, pretože zákon o dani z príjmov neuvádza iné ocenenie ako je ocenenie, z ktorého vychádza pri zisťovaní základu dane. Podľa názoru žalovaného, tento záver potvrdzuje aj zmena ustanovenia § 17 ods. 12 zákona o DP účinná od 1. januára 2010. V zmysle citovaného ustanovenia sa základ dane daňovníka s príjmami podľa § 6, ktorý účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, zvýši o menovitú hodnotu pohľadávky pri jej postúpení, a to aj ak ide o pohľadávku, ktorú daňovník postúpil za cenu nižšiu, ako je jej menovitá hodnota.

Žalovaný nesúhlasil ani so záverom krajského súdu, že vo veci konal nepríslušný daňový orgán (vo veci prvostupňového konania) – Daňový úrad Zvolen, aj keď sídlo žalobcu je v Bratislave na Korytnickej ulici č. 12, nakoľko sídlo žalobcu bolo podľa údajov vo výpise zo živnostenského registra do 3. septembra 2009 vo Zvolene, na Strážskej ceste 25, podľa oznámenia žalobcu zaslanému Daňovému úradu Zvolen 18. augusta 2009. To znamená, že miestne príslušným správcom dane žalobcu bol Daňový úrad Zvolen. Vzhľadom na skutočnosť, že v čase zmeny sídla žalobcu prebiehala daňová kontrola na DPH za I. štvrt'rok 2009, zostal v súlade s ustanovením § 3 ods. 12 zákona o správe daní a poplatkov miestne príslušným správcom dane až do ukončenia tejto kontroly Daňový úrad Zvolen.

Kontrola DP za zdaňovacie obdobie 2007 bola vykonaná od 27. apríla 2009 do 28. júla 2009, kedy bol prerokovaný a doručený protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly, 29. júla 2009 bol vydaný dodatočný platobný výmer, ktorý bol žalobcovi doručený 7. augusta 2009. Žalobca podal proti tomuto dodatočnému

platobnému výmeru odvolanie, ktoré bolo doručené na Daňový úrad Zvolen 24. augusta 2009. Daňový úrad Zvolen odstúpil odvolanie spolu s predkladacou správou a spisovým materiálom na vybavenie Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky 7. septembra 2009.

Z uvedeného vyplýva, že v období prvostupňového konania vo veci kontroly DP za zdaňovacie obdobie 2007, vyrubovacieho aj odvolacieho konania, bol miestne príslušným správcom dane žalobcu Daňový úrad Zvolen.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril podaním z 30. júna 2011, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, pričom poukázal na to, že podľa právnej úpravy platnej v čase rozhodovania nebolo možné zákonne rozhodnúť tak, ako rozhodli prvostupňový a odvolací daňový orgán. Takýto postup umožňovala až novela ustanovenia § 17 ods. 12 písm. a) zákona o DP, účinná od 1. januára 2010. Taktiež podľa jeho názoru argument žalovaného o príslušnosti Daňového úradu vo Zvolene na konanie neobstojí, pretože prebiehajúca daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za prvý štvrťrok 2009 nemá na prejednávajúcu vec a príslušnosť daňového úradu v tejto veci žiaden vplyv.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk, a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné vyhovieť, aj keď z iných právnych dôvodov, aké vo svojom rozsudku konštatoval krajský súd.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 18. apríla 2012 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa ods. 3 rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten, o koho práva ide.

Predmetom súdneho prieskumu v danom prípade je rozhodnutie žalovaného, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DP na tom základe, že žalobca nesprávne ocenil pohľadávku, túto neúčtoval vo svojom účtovníctve v súlade so zákonom odo dňa jej vzniku, ale až pri jej postúpení, pričom základ dane z príjmov za príslušný kalendárny rok zvýšil o sumu rovnajúcu sa cene pohľadávky, ktorú pri jej postúpení od postupníka obdržal, ako aj posúdenie otázky, či v danom prípade rozhodoval v prvom stupni miestne príslušný správca dane.

Podľa § 3 ods. 1 zákona o správe daní, miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u právnickej osoby jej sídlom, inak miestom skutočného vedenia (6ec) a u fyzickej osoby jej trvalým pobytom, 2) inak miestom, kde sa obvykle zdržuje. 3)

Podľa ods. 12, ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Za rovnaké obdobie sa pripojí k spisovému materiálu i výpis z osobného účtu daňového subjektu. Ak sa u daňového subjektu vykonáva daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, dokončí daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu ten správca dane, ktorý ju začal. Tento správca dane je miestne príslušným správcom dane až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety po doručení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Ak sa

vykonáva proti daňovému subjektu daňová exekúcia, doterajší správca dane oznámi osobám, u ktorých je vykonávaná, zmenu správcu dane s uvedením príslušného čísla účtu správcu dane v banke. Už zaplatená daň, zaplatené preddavky na daň a zaplatené splátky dane sa novému správcovi dane neprevádzajú.

Podľa § 17 ods. 12 písm. a) zákona o DP v znení účinnom do 31. decembra 2009, základ dane daňovníka s príjmami podľa § 6, ktorý účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 alebo 14, sa zvýši o hodnotu pohľadávky pri jej vklade do obchodnej spoločnosti alebo družstva alebo pri jej postúpení, a to **aj ak** ide o pohľadávku, ktorú daňovník vložil alebo postúpil za cenu nižšiu, ako je jej menovitá hodnota; pri vklade pohľadávky alebo jej postúpení za cenu vyššiu, ako je jej menovitá hodnota, sa za príjem považuje táto vyššia cena.

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) zákona č. 431/2001 Z. z. o účtovníctve, účtovná jednotka **je povinná** oceňovať majetok a záväzky **ku dňu ocenenia**, a to **ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu** spôsobmi podľa § 25.

Podľa § 25 ods. 1 písm. c) bod 2., z jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ak tento zákon neustanovuje inak, sa **oceňujú menovitou hodnotou pohľadávky pri ich vzniku**.

Podľa § 2 ods. 1, účtovná jednotka účtuje v sústave podvojného účtovníctva alebo v sústave jednoduchého účtovníctva (§ 9).

Podľa ods. 2 predmetom účtovníctva je účtovanie skutočností o:

- a) stave a pohybe majetku,
- b) stave a pohybe záväzkov,
- c) rozdiel majetku a záväzkov,
- d) výnosoch,
- e) nákladoch,
- f) **príjmoch**,
- g) výdavkoch,
- h) výsledku hospodárenia účtovnej jednotky,

(ďalej len "**účtovné prípady**").

Podľa ods. 4 písm. f) na účely tohto zákona sa rozumie príjmom prírastok peňažných prostriedkov alebo prírastok ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky.

Vzhľadom na obsah a rozsah odvolania a jeho špecifikáciu sa odvolací súd pri preskúvaní rozsudku krajského súdu sústredil len na tú jeho časť, ktorá sa týkala výkladu § 17 ods. 12 písm. a) zákona o DP v znení účinnom do 31. decembra 2009 a posúdenie miestnej príslušnosti správca dane.

Predovšetkým sa odvolací súd zameril na preskúmanie tej časti rozsudku, ktorá sa týkala **posúdenia miestnej príslušnosti správca dane**. V napadnutom rozhodnutí krajský súd konštatoval, že v správnom konaní rozhodoval miestne nepríslušný správca dane, nakoľko žalobca mal miesto podnikania v Bratislave a že žalovaný sa s touto námietkou žalobcu vôbec nezaoberal. Takéto konštatovanie však nemá oporu v spisovom materiáli a odvolaciemu súdu nie je známe, vyhodnotením akých dôkazov krajský súd k nemu dospel, nakoľko vykonaným dokazovaním je nepochybne preukázané, že správca dane začal u žalobcu vykonávať daňovú kontrolu na DP 27. apríla 2009, kedy mal žalobca nepochybne sídlo vo Zvolene, ako vyplýva nielen z výpisu zo živnostenského registra, kde je poznamenaná zmena miesta podnikania až od 3. septembra 2009, ale aj z námietky, ktorú v správnom konaní podal samotný žalobca, v ktorej uvádza zmenu sídla od 19. augusta 2009. O tejto námietke správca dane rozhodol 21. septembra 2009 tak, že túto s poukazom na § 3 ods. 12 zákona o správe daní zamietol.

Rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní bolo žalobcovi preukázateľne doručené 7. augusta 2009 z čoho vyplýva, že Daňový úrad vo Zvolene bol v čase daňovej kontroly na DP u žalobcu miestne príslušným správcom dane.

Pokiaľ ide o **výklad ustanovenia § 17 ods. 12 písm. a) zákona o DP v znení účinnom do 31. decembra 2009**, odvolací súd sa nestotožnil s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu z nasledovných dôvodov:

Na prvý pohľad by sa mohlo zdať, že znenie predmetného ustanovenia nepripúšťa výklad, ktorý si osvojil žalovaný, nakoľko gramatický, logický ako aj odborný výklad tohto ustanovenia môže viesť jedine k záveru, že pre potreby určenia základu DP bola do 31. decembra 2009 rozhodujúca cena pohľadávky pri jej prevode, ak je táto nižšia, resp. vyššia ako je jej menovitá hodnota, nakoľko takémuto výkladu nasvedčuje aj ekonomická teória, ktorá rozoznáva pojem „hodnota“, alebo tiež cena, pod ktorým sa rozumie peňažná čiastka zjednaná pri nákupe a „menovitá hodnota“,

alebo tiež nominálna hodnota, pod ktorou sa rozumie hodnota uvedená na pohľadávke, resp. cenom papieri.

Avšak, žalovaný v odvolaní namietal, že žalobca mal správne účtovať predmetnú pohľadávku v knihe pohľadávok od jej vzniku, t.j. od roku 1998 a túto v čase jej postúpenia oceniť podľa zákona o účtovníctve, t.j. jej menovitou hodnotou.

S týmto názorom odvolací súd sčasti súhlasí, nakoľko z príslušných ustanovení zákona o účtovníctve a rovnako tak aj z výkladu § 17 ods. 12 zákona o DP vyplýva, že slovné spojenie “základ dane ...sa zvýši o hodnotu pohľadávky..... pri jej postúpení“ je potrebné chápať ako časový údaj, t.j. kedy sa má pohľadávka, ktorú daňovník vedie vo svojom účtovníctve, resp. ak aj nevedie, ako tomu bolo v prípade žalobcu, ale takúto vlastní, zahrnúť do príjmov daňovníka. Tomuto výkladu zodpovedá aj slovné spojenie „aj ak ide o pohľadávku, ktorú daňovník postúpil za cenu nižšiu ako je jej menovitá hodnota...“, uvedené v ďalšom pokračovaní tejto vety.

Pre stanovenie výšky jej ceny, resp. hodnoty, ktorú je potrebné zahrnúť v tomto časovom období t.j. v čase jej postúpenia do základu DP, je však aj pre daňovníka stanovený záväzný postup uvedený v § 24 a § 25 zákona o účtovníctve. Tento postup však žalobca nedodrжал.

Napriek vyššie uvedenému však musí odvolací súd konštatovať, že rozhodnutie žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci ako aj z nedostatočne zisteného skutkového stavu potrebného pre správne určenie daňovej povinnosti.

Žalovaný výkladom § 17 ods. 12 zákona o DP a § 24 a § 25 zákona o účtovníctve dospel k záveru, že pokiaľ na pohľadávke bola jej menovitá hodnota určená percentom z pôvodnej dlžnej sumy, potom mal žalobca túto **pri postúpení oceniť menovitou hodnotou** podľa jej výšky vyčíslenej k 31. januáru 2007, t.j. ku dňu postúpenia. Takýto záver však nevplýva zo zákona o účtovníctve, ktoré v § 25 hovorí, že **pohľadávky sa oceňujú menovitou hodnotou pri ich vzniku**

a zo spisového materiálu je zrejmé, že sporná pohľadávka nemala pri jej vzniku menovitú hodnotu 328.529.784,--Sk.

Navyše, ani správca dane ani žalovaný sa nevysporiadali s tou skutočnosťou, že žalobca v roku 2007 zvýšil základ DP práve z dôvodu postúpenia tejto istej pohľadávky o 800.000,--Sk, ktoré uviedol ako cenu postúpenej pohľadávky a túto v peňažnom denníku aj zaúčtoval. Pokiaľ žalovaný nemal pochybnosť o tom, a táto skutočnosť vyplýva zo stanovísk samotného žalovaného, že uvedená suma sa týkala ceny spornej pohľadávky, potom mal pri skúmaní správnosti určenia výšky základu DP žalobcu v roku 2007 k tejto skutočnosti prihliadnúť.

Pokiaľ dospel k záveru, že žalobca spôsobom zaúčtovania tejto sumy porušil zákon o účtovníctve, odvolací súd upriamuje pozornosť na to, že sankcie za porušenie zákona o účtovníctve ukladá § 38 tohto zákona.

Po preskúmaní predloženého spisového materiálu a postupu a rozhodnutia krajského súdu odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd síce rozhodol vo výroku správne, avšak odôvodnenie jeho rozhodnutia je čiastočne nepreskúmateľné a čiastočne nasvedčuje tomu, že na základe zistených skutočností dospel k nesprávnym právnym záverom.

Skutočnosti, ktorými žalovaný v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu boli sčasti zistené v odvolacom konaní, avšak vzhľadom na vyššie uvedené zistenia odvolacieho súdu, ktoré viedli k rovnakému záveru pokiaľ ide o zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalovaného nevyhovел a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 OSP potvrdil.

V ďalšom konaní bude správny orgán viazaný právnym názorom odvolacieho súdu, za účelom riadneho zistenia skutočného stavu doplní dokazovanie v naznačenom smere a na základe toho vo veci opätovne rozhodne, pričom svoje rozhodnutie aj náležite odôvodní.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 a § 151 ods. 2 OSP a účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v odvolacom konaní síce bol úspešný, ale náhradu trov právneho zastúpenia, ktoré si uplatnil v odvolaní, v zákonom stanovenej lehote nevyčíslil.

Pokiaľ ide o zmenu v osobe žalovaného, táto nastala v dôsledku prijatia zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, § 2 ods. 1 a § 10 ods. 1.

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

V Bratislave, dňa 18. apríla 2012

JUDr. Alena Poláčková PhD., v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth