



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Veroniky Poláčkovej v právnej veci žalobcu: **S., a.s.**, M., IČO: X., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/9760-72313/2006/990311-r zo dňa 13.10.2006, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/468/2006-42 zo dňa 05.12.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/468/2006-42 zo dňa 05. decembra 2008 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/9760-72313/2006/990311-r zo dňa 13.10.2006, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/2308263/06/Ral zo dňa 02.05.2006. Prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 vo výške 2 101 300,-- Sk. Na základe výsledkov opakovanej kontroly správca dane

zvýšil základ dane o 7 264 000,-- Sk a vyrubil prislúchajúci rozdiel dane z dôvodu neznania výdavkov súvisiacich s vyradením neupotrebitel'ných zásob z majetku žalobcu.

V odôvodnení krajský súd uviedol, že podľa § 23 ods. 1 až 3 zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len ZDP), základom dane je rozdiel medzi príjmami s výnimkou príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, príjmov oslobodených od dane a daňovými výdavkami (§ 24), a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období. Ak daňové výdavky presahujú príjmy, rozdiel je daňovou stratou. Podľa § 24 ods. 1 ZDP 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 výdavku (nákladu) 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 stanovených v tomto zákone.

Podľa § 25 ods. 1 písm. n/ zákona ZDP daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov, aj keď o týchto výdavkoch (nákladoch) daňovník účtoval výdavky (náklady), ktorých vynaloženie nie je dostatočne preukázané, a ďalej manká a škody (podľa zákona č. 563/1991 Zb.), presahujúce prijaté náhrady s výnimkou uvedenou v § 24 ods. 2 písm. k/ ZDP. Podľa ustanovenia § 4 ods. 2 zákona č. 563/1991 Zb. účtovné jednotky sú povinné dodržiavať pri vedení účtovníctva účtovné osnovy a postupy účtovania, usporiadania položiek účtovnej závierky a obsahové vymedzenie týchto položiek, rozsah údajov na zverejnenie z účtovnej uzávierky, postupy na vykonanie konsolidácie účtovnej závierky, účtovné sústavy, termíny a miesto predloženia, ktoré ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá Ministerstvo financií SR a vyhlasuje ich oznámením o ich vydaní v Zbierke zákonov. V zmysle Opatrenia Ministerstva financií SR č. 3177/1998-KM boli zásoby, ktorých hodnota bola definitívne znížená zaúčtované na ľarchu účtu 582 – Manká a škody. Vzhľadom na to, že zákon nedefinuje pod akým názvom a položkou účtovnej osnovy je potrebné označiť a evidovať zásoby, ktoré sú pre daňovníka nevyužiteľné, fyzicky či morálne znehodnotené, je potrebné postupovať analogicky ako v prípadoch, ktoré sú svojou povahou alebo účelom najbližšie. Podľa názoru súdu žalovaný správne a logicky argumentoval, keď napriek absencii výkladu pojmu škody v zákone č. 563/1991 Zb. o účtovníctve subsumoval pod výklad obsiahnutý v článku I Opatrenia Ministerstva financií SR aj predmetné zásoby, pri ktorých by došlo k definitívnemu zníženiu ich hodnoty. Žalovaný vychádzal aj zo samotných protokolov o fyzickej likvidácii predmetných zásob. Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu a správne právne posúdené. Preto krajský súd podľa § 250j ods. 1 OSP žalobu zamietol.

Proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave podľa žalobca v zákonnej lehote odvolanie namietajúc, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia

veci, ako aj či súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam. Ďalej uviedol, že ak žalovaný argumentuje, že v danom prípade sa nejednalo o zásoby, ktoré by žalobca spotreboval v procese svojho zhodnocovania alebo ich predaja s cieľom získania príjmov, je potrebné uviesť, že pôvodný úmysel žalobcu pri nadobúdaní uvedených zásob bol jednoznačne použiť ich v procese výroby a zhodnotiť. To že k tomu nedošlo je len otázka zmeny obchodných a výrobných plánov čo je bežný a legitímny postup v trhovo orientovanej ekonomike vzhľadom na premenlivosť faktorov ovplyvňujúcich strategické plánovanie. Možnosť, že tieto, vzhľadom na zmenu obchodného plánu prebytočné zásoby mohol žalobca ponúknuť inému subjektu ako to ďalej konštatuje súd, žalobca uskutočnil, avšak len s čiastočným úspechom. Zásoby, ktoré sa podarilo odpredať, resp. iným spôsobom zlikvidovať neboli zahrnuté do sumy daňového výdavku. Čo sa týka časového skutkového vzťahu medzi dosiahnutými príjmami a výdavkami žalobcu, ten skutkový vzťah bezpochyby v danej veci existuje. V prípade časového vzťahu, v takýchto prípadoch nie je podľa názoru žalobcu potrebný a najmä nie je možný vzhľadom na časový odstup obstarania predmetných zásob a obchodného rozhodnutia o ich nepoužití zo strategických dôvodov. Na základe uvedených skutočností žiada, aby odvolací súd rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmení a rozhodnutie žalovaného zo dňa 13.10.2006 ako aj rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty zo dňa 02.05.2006 zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci Krajským súdom v Bratislave a námietky žalobcu v odvolaní považuje za neopodstatnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal v medziach odvolania napadnutý rozsudok prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP, § 246c OSP), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2, prvá veta OSP) a podľa § 250ja ods. 3, druhá veta OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Odvolací súd z obsahu spisového materiálu zistil, že na základe opraveného dodatočného daňového priznania č. 4 k dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 7-12/2001 2001 žalobca znížil základ dane o čiastku 6 019 120,-- Sk a žiadal vrátiť zodpovedajúci preplatok dane vo výške 1 745 202,-- Sk. Z protokolu o daňovej kontrole vyplýva, že žalobca v podanom opravenom dodatočnom daňovom priznaní č. 4 k dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 priznal daň vo výške 1 101 626 600,-- Sk, čo predstavuje o 2 101 300,-- Sk menej ako zistil správca dane daňovou kontrolou. Žalobca zaúčtoval v roku 2001 neupotrebitelné zásoby na účet 582 – Manká a škody v celkovej sume 7 246 241,91 Sk a uviedol v riadnom daňovom priznaní za rok 2001 ako nedaňový základ. V dodatočnom prehodnotení týchto zásob prevažnú časť z nich v sume 7 246 134,61 Sk preklasifikoval na daňový výdavok. Ako dôvod uviedol, že tieto zásoby boli vyradené z titulu ich morálneho opotrebovania nie z dôvodu škody.

Z dôvodu podaného odvolania žalobcu zo dňa 17.05.2006 žalovaný prvostupňové rozhodnutie potvrdil rozhodnutím č. I/221/9760-72313/2006/990311-r zo dňa 13.10.2006. Na základe podanej žaloby Krajský súd v Bratislave rozsudkom zo dňa 05.12.2008, č.k. 2S/468/2006-42 žalobu žalobcu zamietol z dôvodu, že zhodne s názorom žalovaného dospel k záveru, že sumu 7 246 134,61 Sk nemožno zahrnúť do daňových výdavkov, preto bolo potrebné zvýšiť o túto sumu daňový základ za rok 2001.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu žalovaný vec správne právne posúdil a vo veci vydal zákonné rozhodnutie. Odvolací súd sa v celom rozsahu stotožňuje i s odôvodnením napadnutého rozsudku (§ 219 ods. 2 OSP).

Námietky žalobcu odvolací súd posúdil ako neopodstatnené. Správca dane nespochybnil tvrdenie žalobcu, že pôvodne boli zásoby obstarané na spotrebu v procese zhodnocovania a zabezpečenia zdaniteľných príjmov, ale z dôvodu zmeny podnikateľského zámeru, uvedenia nových technológií a podobne, sa stali morálne zastarané a neboli použité na pôvodný účel. Na základe uvedenej skutočnosti správca dane správne posúdil uplatnenie nepoužiteľných zásob v sume 7 246 134,61 Sk v daňových výdavkoch ako porušenie ustanovenia § 23 ods. 1, 2 v nadväznosti na ustanovenie § 25 ods. 1 písm. n/ zákona o daniach z príjmov a na základe toho o túto sumu v zmysle ustanovenia § 23 ods. 3 písm. a/ zákona o daniach z príjmov zvýšil základ dane za zdaňovacie obdobie 2001.

V kontrolovanom zdaňovacom období 2001 nedošlo k časovému ani skutkovému vzťahu medzi dosiahnutými príjmami žalobcu a výdavkami súvisiacimi s obstaraním predmetných nepotrebných zásob. Z uvedeného dôvodu nie je možné likvidáciu nepotrebných zásob charakterizovať ako výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie príjmov tak, ako to definuje ustanovenie § 24 ods. 1 ZDP.

Najvyšší súd dospel k záveru, že vyradeným neupotrebiteľným zásobám z majetku spoločnosti nemožno priznať vecnú súvislosť s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov daňového subjektu v zmysle § 24 ods. 1, prvá veta ZDP. Najvyšší súd sa stotožnil so správcom dane, že ak daňový subjekt eviduje prebytočné zásoby z dôvodu zmeny výroby, ukončenia výrobných etáp, zmeny technologických postupov, resp. morálneho opotrebovania a technického zastarania materiálu, môže ich odpredať inému subjektu, speňažiť odovzdaním do zberných surovín, resp. predat' s cenovou zľavou. V tomto prípade je možné vyradenie takýchto zásob v nadväznosti na ust. § 25 ods. 1 písm. n/ zákona zahrnúť do daňových výdavkov, ale iba do výšky prijatých náhrad. Výdavky presahujúce prijaté náhrady nemožno považovať za daňové výdavky. Tento výklad je v súlade i so základnou zásadou daňového konania podľa ust. § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov podľa ktorej „*pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane*“.

Likvidácia morálne opotrebovaných zásob predstavuje nedaňový výdavok pre nedostatok vecnej súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov daňového subjektu v zmysle § 24 ods. 1, prvá veta ZDP.

V súlade s § 4 ods. 2 zák.č. 563/1991 Zb. v znení neskorších predpisov boli účtovné jednotky povinné dodržiavať pri vedení účtovníctva účtovné osnovy a postupy účtovania, usporiadanie položiek účtovnej závierky a obsahové vymedzenia týchto položiek. Pri vykazovaní hospodárskeho výsledku za rok 2001 bol daňovník povinný postupovať podľa Opatrenia ministerstva financií SE č. 3177/1998 KM, ktorým sa ustanovuje účtovná osnova a postupy účtovania pre podnikateľov. V súlade s účtovnou triedou 1 – zásoby, článok 5 ods. 1 citovaného opatrenia sa pri definitívnom znížení hodnoty zásob účtuje na ľarchu účtu 582 – manká a škody. Správca dane po zistení skutkového stavu vydal dodatočný platobný výmer č. 500/230/8263/06/Ral zo dňa 02.05.2006, ktorým podľa § 44 ods.6, písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 v sume 2 101 300,-- Sk. S ohľadom na obsah náplne účtu 582 – Manká a škody je spôsob účtovania o definitívnom znížení hodnoty zásob jednoznačný a nedáva možnosť účtovať o uvedenom na inom nákladovom účte.

Najvyšší súd SR s poukazom na vyššie uvedené závery považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenia danej veci žalovaným i krajským súdom, preto napadnutý rozsudok krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenia danej veci žalovaným i krajským súdom. Preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1, 2 OSP ako vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP s poukazom na § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko v odvolacom nemal úspech.

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

V Bratislave dňa 10. decembra 2009

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková