



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: **L. & C., a.s.**, H., zastúpený advokátkou: *PhDr. Mgr. H. D., P.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/7894-58707/2008/994139-r zo dňa 15.07.2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/66/2008-35 zo dňa 07.04.2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/66/2008-35 zo dňa 07. apríla 2009 **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 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/7894-58707/2008/994139-r zo dňa 15.07.2008, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčíne č. 645/230/18978/08/Mič zo dňa 25.03.2008. Správca dane vydal dodatočný platobný výmer z dôvodu, že žalobcom predložené plány tvorby rezerv ako plány neuznal vzhľadom na ich obsah, lebo plánovanie tvorby rezerv nie je zákonnou podmienkou uznania tvorby rezerv ako daňového výdavku. V dodatočnom platobnom výmere preto správca dane určil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 732 000,-- Sk, keď daň uvedená v daňovom

priznaní bola 177 500,-- Sk a daň zistená správcom dane po daňovej kontrole bola 909 500,-- Sk.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobca nesplnil podmienky pre tvorbu rezerv v zmysle § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov (ďalej len ZDP), netvoril tieto rezervy najmenej počas dvoch rokov a preto ich nebolo možné uplatniť ako daňové dávky.

Krajský súd sa stotožnil so závermi daňových orgánov ako to už konštatoval aj v rozsudku č.k. 13S/57/2007-33 zo dňa 16. októbra 2007, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre tvorbu rezerv podľa § 24 ods. 2 písm. h/, zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov. Súd neprihliadol na tvrdenie žalobcu, že v dôsledku zmeny zákona o dani z príjmu zákonom č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého sa už netvorí rezervy na opravu hmotného majetku, bolo mu znemožnené dokončiť tvorbu rezerv, a že ide o zmenu „vis major“. Tiež neprihliadol na tvrdenie, že daňové orgány zasiahli do práv žalobcu tým, že ho nútili zmeniť už priznanú daň z príjmov právnických osôb za rok 2002 podľa stavu a právnej úpravy platnej od 01. januára 2004. Krajský súd v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP, preskúmava zákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu. Prvostupňový súd žalobu ako nedôvodnú zamietol, pretože daňové orgány postupovali v prejednávanej veci v súlade s ust. § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov a so zákonom č. 595/2003 Z.z.

Vo veci krajský súd uviedol, že šiesta časť zákona č. 595/2003 Z.z. (účinný od 01. januára 2004) obsahuje spoločné, prechodné a záverečné ustanovenia. V ustanovení § 52 ods. 9 je upravené dočerpanie a rozpustenie rezerv na opravy hmotného majetku, ktorých tvorba bola uznaná za daňový výdavok do 31. decembra 2003. Osobitne zákon o dani z príjmov upravil čerpanie alebo rozpustenie rezerv na opravu hmotného majetku, ktorých tvorba nebola uznaná za daňový výdavok už v roku 2003, a táto úprava sa vzťahuje len na odpisovú skupinu 2. Z uvedeného vyplýva, že nejde o „nedokonalosť“ zákona, pretože zákonodarca upravil dočerpanie alebo rozpustenie rezerv na opravy hmotného majetku tak, že okrem odpisovej skupiny 2 muselo ísť o uznaný daňový výdavok do 31. decembra 2003, t.j. výdavok bol tvorený v súlade s ust. § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z.z. O taký prípad sa však v prejednávanej veci nejedná.

Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom uviedol, že

1. Žalobca postupoval v r. 2002, kedy začal rezervy na opravu hmotného investičného majetku tvoriť, v súlade s vtedy platným zákonom o dani z príjmov t.j. zákonom č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov, resp. v znení zákona č. 368/1999 Z.z. o rezervách a opravných položkách pre zistenie základu dane z príjmov. Toto tvrdenie nespochybnil ani žalovaný.
2. Podľa zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov, konkrétne § 24 ods. 2 písm. h/, aby rezervy boli daňovo uznateľným nákladom, bolo potrebné tvoriť

ich rovnomerne počas najmenej dvoch rokov, pritom nemuselo ísť o dva po sebe nasledujúce roky.

3. Podľa zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov, resp. zákona č. 368/1999 Z.z. o rezervách a opravných položkách pre zistenie základu dane z príjmov bolo možné vytvorené rezervy začať čerpať ešte pred ich úplným vytvorením, t.j. daňový subjekt mohol podľa právneho stavu platného do 31.12.2003 tieto rezervy do 31.12.2003 čerpať.
4. Od 01.01.2004 vstúpil do platnosti nový zákon upravujúci daň z príjmov fyzických a právnických osôb, konkrétne zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, ktorý len v jedinom paragrafe, a to v § 52, ods. 9 rieši otázky tvorby rezerv na opravu hmotného investičného majetku.

V citovanom zákone nikde nie je upravený postup daňových subjektov v prípade, keď postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi, ale rezervy nedotvorili, ako si majú upraviť svoje účtovníctvo a daňový základ za predchádzajúce obdobia, t.j. v prípade žalobcu za roky 2002 a 2003. Prvostupňový súd v citovanom rozsudku nikde neuvádza, ktorý právny predpis žalobca porušil, resp. kedy porušil právny predpis, upravujúci daňovú povinnosť za rok 2002. Žalobca je toho názoru, že skutočnosť, že v dôsledku zmeny daňového zákona nemohol dokončiť tvorbu rezerv, nie je možné klásť za vinu jemu, ako ani to, že využil možnosti platného zákona v období, kedy bol zákon platný a žiadať ho, aby určité ustanovenia nebral do úvahy, pretože neskoršie platný zákon tieto ustanovenia zruší. Ďalej sme toho názoru, že v prípade, pokiaľ zákon neurčuje jednoznačne subjektom jeho povinnosti, nie je možné dotvoriť zákon a prijať len ten postup za jediný možný, ktorý je pre správny orgán najvýhodnejší.

Na základe vyššie uvedeného žalobca navrhol odvolaciemu súdu, aby v súlade s § 250ja ods. 3 OSP zmenil napadnutý rozsudok a to tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky dňa 15.07.2008 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 11.06.2009 k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci Krajským súdom v Trenčíne a námietky žalobcu v odvolaní považuje za neopodstatnené.

Žalobca v roku 2002 tvoril rezervu na opravu hmotného majetku, a to školiaceho strediska v D.vo výške 317 476,-- Sk, na opravu skladov a garáží v T. v sume 189 451,-- Sk a administratívnej budovy v Trenčíne v sume 2 373 087,-- Sk. Žalovaný vo svojom rozhodnutí skonštatoval, že žalobca nedodrжал podmienky pre uznanie tvorby rezervy na opravu hmotného majetku pre daňové účely podľa ustanovenia § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, keď ani v jednom prípade netvoril rezervu rovnomerne najmenej počas dvoch rokov, a preto o vyššie uvedené sumy zvýšil základ dane. Vo všetkých troch prípadoch pri vyčíslení celkovej plánovanej výšky rezervy na opravy daňový subjekt postupoval podľa § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov v

nadväznosti na ustanovenie § 7 ods. 4 zákona č. 368/1999 Z.z. o rezervách a opravných položkách na zistenie základu dane z príjmov, keď ani v jednom prípade celková suma plánovanej výšky rezervy neprekročila výšku určenú zákonom, a to 80% zvýšenej vstupnej ceny hmotného majetku, t.j. 793 688,-- Sk, 473 626,90 Sk a 5 932 716,67 Sk v prípade administratívnej budovy. Žalobca však pochybil v tom, že vo všetkých prípadoch zúčtoval plánovanú výšku rezervy v celkovej sume 317 476,-- Sk, 189 451,-- Sk a 2 373 087,-- Sk do nákladov na ťarchu účtu 552xxxx (x príslušný analytický účet) len v zdaňovacom období roku 2002 a neúčtoval o jej tvorbe ani v jednom prípade rovnomerne počas najmenej dvoch rokov.

V roku 2002, ktorý bol predmetom kontroly dane z príjmov právnických osôb, platil zákon o rezervách a opravných položkách na zistenie základu dane z príjmov č. 368/1999 Z.z. v platnom znení (ďalej len zákon o rezervách), ktorý upravoval na účely zistenia základu dane z príjmov fyzických osôb a dane z príjmov právnických osôb spôsob tvorby a výšku rezerv a opravných položiek, ktoré sú výdavkami (nákladmi) vynaloženými na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníkov dane z príjmov fyzických osôb a dane z príjmov právnických osôb. Podľa ustanovenia § 7 ods. 4 tohto 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 majetku, pri nehnutelnostiach obstaraných pred 31. decembrom 1992, zvýšenej o vykonané technické zhodnotenie do 31. decembra 1998. Spôsob tvorby rezerv a opravných položiek za zdaňovacie obdobie a ich výška musia byť podľa § 3 zákona o rezervách preukázateľné.

Z vyššie uvedených ustanovení zákona vyplýva, že ak rezerva na opravu hmotného majetku má byť uznaná za daňový výdavok, musí súčasne spĺňať niekoľko podmienok. Jednou z týchto podmienok je vypracovanie rozpočtu nákladov na opravu, rovnomerná tvorba rezervy najmenej počas dvoch rokov a výška rezervy, ktorá nesmie prekročiť 80% vstupnej ceny alebo zvýšenej vstupnej ceny hmotného majetku s výnimkou hnutelností obstaraných pred 31.12.1992 a preukázateľnosť tvorby rezervy.

Žalovaný nespochybnil v tomto konaní skutočnosť, že žalobca mal vypracované rozpočty na hmotný majetok, na opravu ktorého tvoril rezervu, preukázateľnosť tvorby rezervy, ďalej že žalobca vo všetkých troch prípadoch tvoril rezervu na opravu hmotného majetku vo výške, ktorá nepresahovala 80 % vstupnej ceny hmotného majetku a nespochybnil ani skutočnosť, že v roku 2002 žalobca tvoril rezervu len vo výške 1/2 z celkového možného objemu tvorby rezervy. *Žalovaný však spochybnil splnenie súčasne všetkých podmienok pre uznanie tvorby rezervy na daňové účely, vyplývajúce zo zákona o daniach z príjmov a zákona o rezervách, a to skutočnosť, že žalobca tvoril rezervy rovnomerne, najmenej počas dvoch rokov.*

Žalovaný k takémuto záveru dospel jednak na základe skutočností uvedených v účtovníctve žalobcu, keď v priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane zistil,

že žalobca tvoril rezervu na opravu hmotného majetku, a to školiaceho strediska v D., skladov a garáží v T. a administratívnej budovy v T. len v roku 2002 tak, ako to žalobca mal uvedené vo svojich Zásadách tvorby a čerpania rezerv č. 3/1998, podpísané predsedom predstavenstva pánom P. C. Skutočnosť, že žalobca bude tvoriť rezervy na opravu školiaceho strediska, skladu a garáže a administratívnej budovy v roku 2002; čo zaúčtuje interným dokladom ID0082, je zrejmé aj z Plánu čerpania rezerv na opravy majetku zo dňa 31.12.2002 taktiež podpísané pánom C., Ing. K. a Ing. S. Podľa údajov uvedených vo výkaze ziskov a strát správca dane ďalej zistil, že žalobca netvoril rezervu na opravu hmotného majetku ani v roku 2001, ďalej, že v roku 2003 účtoval žalobca len o čerpaní rezerv tak, ako to je uvedené v Zásadách tvorby a čerpania rezerv č. 3/1998. V roku 2004 žalobca rozpustil zostatok nevyčerpanej rezervy na opravu garáží a opravu administratívnej budovy v zmysle ustanovenia § 86 ods. 1 písm. r/ prechodných a záverečných ustanovení Opatrenia MF SR č. 2305412002-92 zo dňa 16.12.2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.

Vykonanou kontrolou správca dane zistil, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt tvoril vo všetkých troch prípadoch rezervu len v roku 2002, v roku 2003 už rezervu ani v jednom prípade netvoril a je pravdou, že v roku 2004 už samotný zákon o dani z príjmov znemožnil žalobcovi druhú polovicu rezervy na opravy hmotného majetku tvoriť. V konečnom dôsledku to znamená, že žalobca všetky podmienky uvedené v ustanovení § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z. z. nesplnil. Na tejto skutočnosti nič nemení ani zmena zákona o dani z príjmov, keď s účinnosťou od 01.01.2004 začal platiť nový zákon o dani z príjmov č. 595/2003 Z.z., ktorý už neumožnil ďalšiu tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. Kontrolovaný daňový subjekt na splnenie aj tejto podmienky na uznanie rezerv do daňových nákladov mal len rok 2003.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá, ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP, § 246c ods. 1 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 administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2002. Výsledkom daňovej kontroly bol dodatočný platobný výmer č. 645/230/18978/08/Mič zo dňa 25.03.2008, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z príjmov za rok 2002 v sume 732 000,-- Sk. Pri vyčíslení celkovej plánovanej výšky rezervy na opravy daňový subjekt postupoval v zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších

predpisov v nadväznosti na ustanovenie § 7 ods. 4 zákona č. 368/1999 Z.z. o rezervách a opravných položkách na zistenie základu dane z príjmov v tom, že celková suma plánovanej výšky rezervy nepresiahla 80% zvýšenej vstupnej ceny hmotného majetku (793 688,- Sk). Daňový subjekt však postupoval v rozpore s citovaným ustanovením zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov tým, že účtoval plánovanú výšku rezervy v celej sume 317 476,- Sk na ťarchu účtu 5521000 už v zdaňovacom období 2002 a neúčtoval o tvorbe tejto rezervy rovnomerne počas najmenej dvoch rokov. Sumu vytvorenej rezervy 317 476,- Sk vykázal daňový subjekt k 31.12.2002 na karte účtu 4511000 a v inventarizačnom zápise z dokladovej a fyzickej inventúry zo dňa 15.01.2003. Kontrolou účtovných dokladov za zdaňovacie obdobie 2003 správca dane zistil, že daňový subjekt v uvedenom období neúčtoval o tvorbe ďalšej rezervy na opravu školiaceho strediska, pričom interným dokladom č. ID0031 zo dňa 19.08.2003 zúčtoval rezervu vytvorenú v zdaňovacom období 2002 v sume 317 476,- Sk na ťarchu účtu 4511000 a v prospech účtu 6523000.

Z dôvodu podaného odvolania žalobcu zo dňa 15.04.2008 žalovaný prvostupňové rozhodnutie potvrdil rozhodnutím č. I/226/7894-58708/2008/994139-r zo dňa 15.07.2008.

Na základe podanej žaloby Krajský súd v Trenčíne rozsudkom zo dňa 07.04.2009, č.k. 13S/66/2008-35 žalobu žalobcu zamietol z dôvodu, že zhodne s názorom žalovaného dospel k záveru, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre tvorbu rezerv v zmysle § 24 ods. 2 písm. h/ zákona o daniach z príjmov. Žalobca netvoril rezervy najmenej dva roky. Tieto prostriedky nie sú daňovými výdavkami v zmysle § 24 ods. 2 písm. h/ zákona o daniach z príjmov.

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

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaučtovaný 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 ustanovených v tomto zákone.

Podľa § 24 ods. 2 písm. h/ zákona č. 366/1999 Z.z. daňové výdavky podľa ods. 1, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú vytvorené rezervy vo výške podľa osobitného predpisu alebo rezervy, pri ktorých tvorbe osobitný zákon ustanoví, že sú výdavkom (nákladom) podľa ods. 1; rezerva na opravu hmotného majetku sa môže tvoriť podľa vypracovaného nákladu na opravu len rovnomerne počas najmenej dvoch rokov a to 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 31.12.1998.

Podľa § 7 ods. 4 zákona č. 368/1999 Z.z. o rezervách a opravných položkách na zistenie základu dane z príjmov (ďalej len zákon 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 do výšky 80% vstupnej ceny alebo zvýšenej vstupnej ceny hmotného majetku, pri nehnuteľnostiach obstaraných pred 31. decembrom 1992, zvýšenej o vykonané technické zhodnotenie do 31.12.1998.

Z obsahu uvedených ustanovení vyplýva, že **ak rezerva na opravu hmotného majetku má byť uznaná ako daňový výdavok**, musí spĺňať niekoľko podmienok. Jednou z týchto zákonných podmienok je vypracovanie rozpočtu nákladov na opravu, rovnomerná tvorba rezervy najmenej počas dvoch rokov, výška rezervy, ktorá nesmie prekročiť 80% vstupnej ceny alebo zvýšenej vstupnej ceny hmotného majetku s výnimkou nehnuteľností obstaraných pred 31.12.1992 a preukázateľnosť tvorby rezervy. Keďže senát najvyššieho súdu považoval na podklade zisteného skutkového stavu veci za preukázané, že žalobca rezervy na opravy nevytváral najmenej počas dvoch rokov, dospel k záveru, že je potrebné napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/66/2008-35 zo dňa 07.04.2009 ako vecne správny potvrdiť.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 18. februára 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková