

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/92/2013
Identifikačné číslo spisu:	8012200786
Dátum vydania rozhodnutia:	29.10.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:8012200786.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a zo sudkyň JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: SLOVMETAL, s.r.o. Humenné, IČO: 31 735 321, Jasenovská 2849, Humenné, právne zastúpený: JUDr. Peter Nízky, advokát, Námestie slobody 2, Humenné, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020505/1/1119407/2012 zo dňa 10. augusta 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/35/2012-116 zo dňa 02. mája 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/35/2012-116 zo dňa 02. mája 2013 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1020505/1/1119407/2012 zo dňa 10. augusta 2012 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 140 € na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Petra Nízkeho, advokáta, Humenné, do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020505/1/1119407/2012 zo dňa 10.08.2012, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 9710301/5/71930/2012 zo dňa 23.04.2012. Predmetným dodatočným platobným výmerom bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010 v

sume 18 241,66 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“) je potrebné aplikovať v spojitosti s pôvodnou lehotou splatnosti záväzku, aj keď sa v zákone neuvádza, že nie je možné predĺženie lehoty splatnosti. Záujmom štátu je, aby bola dodržiavaná platobná disciplína daňových subjektov, aby bolo zamedzené daňovým únikom tým, aby záväzky boli uhrádzané v lehote maximálne 36 mesiacov bez ohľadu na to, či veriteľ s dlžníkom uzatvoril písomnú zmluvu o určení novej lehoty splatnosti. Daňové orgány tak postupovali správne, keď konštatovali, že žalobca ako daňový subjekt mal v daňovom priznaní zvýšiť základ dane o výšku záväzkov, ktorých splatnosť bola v roku 2007 a k 31.12.2010 uplynula doba 36 mesiacov od ich splatnosti. Ak tak žalobca neurobil, porušil ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. Zo zmlúv o zmene splatnosti záväzkov vyplýva, že tieto boli uzavreté po lehote splatnosti týchto záväzkov, z čoho možno dôvodne predpokladať, že boli uzavreté účelovo, čo podporuje aj zostava „neuspokojených pohľadávok a záväzkov“, vytlačená dňa 16.02.2012, kde sa uvádza pôvodná splatnosť. Žalobca sa ani v rokoch 2007 až 2012 nesprával tak, ako to deklaruje v predložených zmluvách o zmene splatnosti záväzkov. Rovnako vo veci namietaného nesúladu medzi konečným zostatkom na účtoch majetku a záväzkov k 31.12.2009 a začiatočným stavom na účtoch k 01.01.2010 sa prvostupňový súd stotožnil so závermi daňových orgánov.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie, v ktorom navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/35/2012-116 zo dňa 02.05.2013 a rozhodnutie žalovaného č. 1020505/1/1119407/2012 zo dňa 10.08.2012 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 9710301/5/71930/2012 zo dňa 23.04.2012 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si na náhradu uplatnil trovy konania.

V dôvodoch uviedol, že k vyčíslenému rozdielu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2010 Daňový úrad Prešov dospel k zisteniu, že žalobca nezvýšil výsledok hospodárenia v roku 2010

- výšku záväzkov, v ktorom od ich splatnosti uplynula doba 36 mesiacov v sume 11 326,98 €,
- rozdiel vo výške 81 071,69 € (91 096,25 - 10 024,56) medzi konečným stavom zásob vykázaným v súvahe k 31.12.2009 vo výške 10 024,56 € a počiatočným stavom zásob vykázaným v súvahe k 31.12.2010 vo výške 91 096,25 €,
- nezaúčtovanie nedokončenej výroby do výnosov v sume 1 308,- €.

V prvom bode ide o záväzky žalobcu voči dodávateľovi služieb Chemkostav Holding, a.s. Humenné v celkovej sume 11 326,98 €:

Faktúra číslo Zaúčtovaná dokladom č. Zo dňa Splatnosť: Suma v eurách

22060349	41260361	31.12.2006	31.12.2012	2607,05
22070048	41270104	31.03.2007	31.12.2012	2607,05
22070096	41270196	30.06.2007	31.12.2012	2607,05
22070128	41270253	10.08.2007	31.12.2012	565,57
22070165	41270319	30.09.2007	31.12.2012	2607,05
22070201	41270419	06.12.2007	31.12.2012	333,21
				11326,98

Nezaúčtovanie nedokončenej výroby do výnosov v sume 1 308,- € žalobca akceptuje, avšak so zvýšením výsledku hospodárenia o výšku záväzkov vo výške 11 326,98 € a zvýšením výsledku hospodárenia o rozdiel vo výške 81 071,69 € medzi konečným stavom zásob vykázaným v súvahe k 31.12.2009 vo výške 10 024,56 € a počiatočným stavom zásob vykázaným v súvahe k 31.12.2010 vo výške 91 096,25 € nesúhlasí.

Pôvodná splatnosť uvedených faktúr bola medzi žalobcom a dodávateľom Chemkostav Holding a.s. na základe písomne uzatvorených zmlúv o predĺžení splatnosti záväzkov zo dňa 31.12.2007 predĺžená do 31.12.2012. Žalovaný a ani konajúci súd zmluvne dohodnutú splatnosť uvedených faktúr nerešpektoval, čím došlo k hrubému porušeniu zmluvnej slobody medzi obchodnými partnermi, právnej istoty a zásady zákonnosti. V obchodných vzťahoch medzi podnikateľmi platí zásada slobodnej tvorby zmlúv. Podnikatelia sa teda sami rozhodujú, za akých podmienok a s kým uzatvoria zmluvu, akú splatnosť záväzkov si stanovujú atď. Na rozdiel od občianskoprávných vzťahov, kde je istá miera ochrany nevyhnutná, v obchodnoprávnej sfére nie je potrebné a vhodné zasahovať, nakoľko práve v podnikateľskom prostredí sa oprávnené očakáva určitá miera profesionality a z toho plynúce riziko v prípade napr. nedostatočného posúdenia uzatváraných zmlúv alebo výberu zmluvného partnera. Sloboda rozhodovania je základným princípom demokracie a voľného trhu.

Žalovaný uvádza, že lehota na úpravu základu dane podľa § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. sa podľa jeho názoru počíta od pôvodnej lehoty splatnosti. Takýto postup uplatní daňovník bez ohľadu na to, či veriteľ s dlžníkom uzavrel písomnú dohodu o určení novej lehoty splatnosti pred uplynutím alebo po uplynutí pôvodnej lehoty splatnosti. Ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. takúto citáciu zákona neobsahuje. Zákon jasne uvádza, že úprava základu dane sa počíta 36 mesiacov odo dňa lehoty splatnosti, a nie odo dňa pôvodnej lehoty splatnosti ako sa mylne domnieva žalovaný a konajúci súd.

Lehota splatnosti uvedených záväzkov uplynula 31.12.2012, teda sporné záväzky neboli po lehote splatnosti. Ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. nadobudlo účinnosť od 01.01.2008. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobca so spoločnosťou Chemkostav Holding, a.s. Humenné uzavrel zmluvu o predĺžení lehoty splatnosti dňa 31.12.2007, t.j. pred účinnosťou Daňového poriadku, ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. nemohlo byť porušené, keďže novú lehotu splatnosti si dohodli pred účinnosťou tohto zákona.

Žalobca uvedené sporné záväzky uhradil v zmluvne dohodnutom termíne do 31.12.2012. Na preukázanie čoho priložil výpisy z bankového účtu o úhrade uvedených záväzkov ako aj položkovitý rozpis úhrad jednotlivých faktúr, u ktorých bola obchodnými partnermi dohodnutá lehota splatnosti do 31.12.2012. Vzhľadom na to, že spoločnosť Chemkostav Holding, a.s. Humenné ako odberateľ si sporné faktúry zúčtoval do výnosov a žalobca ako dodávateľ do nákladov, neuznaním týchto nákladov do daňových výdavkov, došlo k duplicitnému zdaneniu sporných faktúr. Zjednodušene povedané náklad nebol uznaný, ale bol dvakrát zdanený (raz u žalobcu a raz u spoločnosti Chemkostav Holding, a.s. Humenné). Keďže žalobca je presvedčený, že ide o daňové náklady roku 2007, tak neupravil základ dane vo svoj prospech v roku 2012, kedy došlo k ich úhrade. Podľa názoru žalobcu v predmetnej veci nedošlo k žiadnemu daňovému úniku a postupom žalovaného došlo k duplicitnému zdaneniu a nebola zhoršená ani platobná disciplína daňových subjektov, keďže k úhrade faktúr došlo v lehote ich splatnosti do 31.12.2012, tak ako si to zmluvné strany písomne dohodli. Správca dane i Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán neakceptovali zmluvne dohodnutú zmenu lehoty splatnosti záväzkov a neprihliadli na skutočnosť, ktorá v daňovom konaní vyšla najavo. S týmto názorom sa stotožnil aj Krajský súd v Prešove, avšak žiadnym spôsobom sa nevysporiadal s námietkami uvedenými v podanej žalobe, obmedzil sa iba na konštatovanie, že sa stotožňuje s názorom daňových orgánov k výkladu ust. 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z.. V tejto súvislosti žalobca poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 114/2008.

Pokiaľ ide o zostavu „neuspokojených pohľadávok a záväzkov“ vytlačenú zo dňa 16.02.2012, kde sa uvádza pôvodná splatnosť, tá v žiadnom prípade nepodporuje tvrdenie žalovaného. Zostava je len formálna a v právnom štáte nemôže spôsobiť neplatnosť platne uzavretej zmluvy ohľadom predĺženia lehoty splatnosti. Predmetná zostava neneguje zmluvne dohodnutú lehotu splatnosti. K neuvedeniu novej lehoty splatnosti v zostave „neuspokojených pohľadávok a záväzkov“ došlo pochybením ľudského faktora, ide o administratívny nedostatok, ktorý nemožno považovať za dôvod neplatnosti platne uzavretej zmluvy.

Žalovaný mal prihliadnuť na skutočnosť, že splatnosť záväzkov neuplynula a na to, že zmenu lehoty splatnosti si obchodní partneri dohodli ešte pred účinnosťou § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. na

základe predložených zmlúv o predĺžení splatnosti záväzkov zo dňa 31.12.2007. Zmluvy o zmene splatnosti záväzkov sú platné, žiadna zo zmluvných strán neodstúpila od predmetnej zmluvy. Je vecou zmluvnej voľnosti ako si zmluvné strany dohodnú lehotu splatnosti. Aj napriek skutočnosti platne uzatvorených zmlúv, žalovaný a aj konajúci súd neakceptovali platne uzatvorené zmluvy.

V zmysle zásady materiálnej pravdy je nevyhnutné rešpektovať spoľahlivo zistený skutkový stav bez dôvodných pochybností. Žalovaný ani v prípade správneho vyčíslenia počiatočného stavu zásob uvedeného v súvahe k 31.12.2010 túto zásadu nerešpektuje. Žalobca preukázal konečný stav zásob k 31.12.2009, ktorý je aj počiatočným stavom k 1.1.2010 reálnymi inventúrnymi súpismi stavu zásob vo výške 91 096,25 €. Pri zostavovaní účtovnej závierky za rok 2009 neboli do stavu materiálových zásob zahrnuté všetky dielčie inventúrne súpisy materiálových zásob a tak žalobca stav zásob spoločnosti k 31.12.2009 nevykázal vo výške 10 024,56 € správne. Zo strany žalobcu by bolo absurdné chybný údaj o počiatočnom stave zásob uvádzať aj v súvahe k 31.12.2010. Správny orgán bol povinný dôkaz žalobcu o stave zásob, ktorý odporoval tvrdeniu správcu dane i žalovaného hodnotiť a zdôvodniť, prečo žalobcom preukázateľný reálny stav zásob preukázaný na základe podrobných inventúrnych súpisov pokladá za nevierohodný a prečo odmietol túto skutočnosť zobrať do úvahy. V súvahe k 31.12.2010 počiatočné stavy niektorých účtov neboli zhodné s konečnými stavmi vykázanými v súvahe k 31.12.2009. Uvedená skutočnosť bola spôsobená prenosom údajov z počítača, ktorého technické parametre prestali byť vyhovujúcimi v súvislosti so spracovaním širokej účtovnej agendy žalovaného na nový výkonnejší. Pri prenose údajov došlo neúmyselným zavinením k vykázaniu rozdielov, ktoré žalobca nepostrehol. Pozornosť žalobca sústredil na správnosť účtovania účtovných prípadov bežného účtovného obdobia, teda roku 2010. Nesprávne vykázané rozdiely medzi jednotlivými účtami však nemali dopad na vyčíslený hospodársky výsledok. Vzhľadom na uvedené zistenia správca dane začal kontrolu dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 431/2002 Z.z.“), z ktorej vyhotovil protokol. Za porušenie ustanovení zákona č. 431/2002 Z.z. bola žalobcovi uložená pokuta. Žalobca bol sankcionovaný dvakrát raz dodatočne vyrubenou daňou a druhýkrát uložením pokuty v zmysle zákona č. 431/2002 Z.z. za nesprávne vykázanie stavu zásob k 31.12.2009 a k 01.01.2010, čo je v rozpore so zákonom a zásadou „ne bis in idem“. Žalobca zreálnil stav zásob aj za rok 2008, keď bol inventúrou zistený skutočný stav zásob (prebytok) oproti účtovnému stavu vo výške 1.012.698,90 Sk, ktorý bol zaúčtovaný do výnosov v prospech účtu 648 - Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti a na ťarchu účtu 112 - Materiál na sklade. Žalobca trvá na skutočnosti, že už raz zdanil zásoby, ktoré boli aj v stave zásob k 31.12.2009 vo výške 1 012 698,90 Sk v roku 2008. Toto tvrdenie žalobcu je podložené dodatočným daňovým priznaním, súčasťou ktorého je aj schválený výkaz ziskov a strát a súvaha k 31.12.2008. Žalovaný a ani konajúci súd túto skutočnosť nerešpektovali. Krajský súd sa v rozpore s reálnym stavom stotožnil so záverom žalovaného, keď tvrdí, že žalobca nepreukázal doúčtovanie výnosov v prospech účtu 648 - Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti vo výške 1 012 698,90 Sk. Na riadku 21 výkazu ziskov a strát je vykázaná suma 1 040 tis. Sk a nie suma 27 tis. Sk ako tvrdí žalovaný a aj správny orgán. Žalovaný dokonca tvrdí, že dodatočné daňové priznanie za rok 2008 podané nebolo čo nie je pravdivé tvrdenie a prvostupňový súd bez toho aby túto skutočnosť preskúmal sa v rozpore so skutočnosťou stotožnil so závermi žalovaného. Rovnako žalobca podal dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009, vrátane schválenej súvahy a výkazu ziskov a strát k 31.12.2009, ktorými boli odstránené nesprávnosti vo výkazoch. Kontrola dane z príjmov bola vykonávaná správcom dane za rok 2010, teda žalobcovi nič nebránilo opraviť nesprávnosti podaním dodatočného daňového priznania vrátane schváleného výkazu ziskov a strát a súvahy za roky 2008 a 2009, ktoré neboli predmetom daňovej kontroly.

Podávať dodatočné daňové priznania, súčasťou ktorých boli schválené výkazy ziskov a strát a súvahy, ak sú rozdielne od zostavených, ktoré boli predložené správcovi dane v lehote na podanie riadneho daňového priznania, t.j. k 31.3.2009 a k 31.3.2010 je v zmysle zákona č. 431/2002 Z.z. jeho povinnosťou. Uzatvorené účtovné knihy môže účtovná jednotka otvárať s výnimkou uvedenou v § 16 ods. 9 zákona č. 431/2002 Z.z. Podľa ustanovenia § 16 ods. 9 zákona č. 431/2002 Z.z. uzavreté účtovné knihy možno opäť otvoriť len do schválenia a len v záujme toho, aby sa zabezpečil verný a pravdivý obraz účtovníctva. Ide o úplne nové ustanovenie v zákone, ktorého zámerom je odstrániť

súčasnú nezrovnalosť, keď valné zhromaždenie spoločnosti malo k účtovnej závierke výhrady. Je to právom žalobcu, a teda žalobca urobil to, čo mu zákon č. 431/2002 Z.z. dovoľoval. Za nedostatky zistené v účtovníctve bola žalobcovi správcom dane uložená pokuta. Opravou nesprávne vykázaných účtov v súvahe a výsledovke, a to predovšetkým zásob bol deklarovaný správne vyčíslený hospodársky výsledok a následne daňová povinnosť v podaných daňových priznaniach. Práve oprava stavu zásob v rokoch 2008 ako aj oprava skutočne reálneho stavu zásob k 31.12.2009 deklarovali správnosť údajov v podaných daňových priznaniach, lebo pôvodné daňové priznanie za zdaňovacie obdobia 2008 a 2009 z dôvodu nesprávne vykázaných zásob neodrážali vykazaný hospodársky výsledok uvedený v podaných daňových priznaniach. Pri uzavieraní účtovných kníh sa počiatočné stavy zásob zaúčtované na účtoch 112 - Materiál na sklade účtujú na ľarchu účtu 501 - Spotreba materiálu a stav zásob podľa inventarizácie k 31.12. sa účtuje pri materiáli na ľarchu účtu 112 - Materiál na sklade so súvzťažným zápisom na účte 501 - Spotreba materiálu. Aj keď podaním dodatočných daňových priznaní nedošlo k zmene daňovej povinnosti, správnym vykázaním zásob bola deklarovaná správnosť vykazaného hospodárskeho výsledku a následne základu dane. Ani v tomto prípade rozhodnutie správnych orgánov nevychádzalo zo spoľahlivo zisteného stavu veci. Žalovaný nerešpektoval skutočnosť, že žalobca preukázal skutočne reálny stav zásob, ktorý bol rovnaký k 31.12.2009 a k 01.01.2010. Na preukázanie tvrdených skutočností žalobca doložil do spisu Zoznam uspokojených pohľadávok a záväzkov na účet 321010, výpis z podnikateľského účtu žalobcu zo dňa 09.12.2011, kópie príjmového a výdavkového pokladničného dokladu, výpis z podnikateľského účtu žalobcu zo dňa 26.08.2011, zo dňa 16.09.2011, zo dňa 11.11.2011, zo dňa 14.10.2011, zo dňa 27.04.2012.

III.

Žalovaný v podanom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že k odvolacím dôvodom, ktoré boli koncipované totožne, ako žalobné dôvody, poukazuje na podané vyjadrenie k žalobe č. 1100305/1/24134/13 zo dňa 21.01.2013, na ktorých naďalej trvá. Žalovaný navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/35/2012-116 zo dňa 02.05.2013 potvrdil.

K námietke týkajúcej sa nerešpektovania tvorby zmlúv uviedol, že správca dane a ani žalovaný nevyslovili názor, že predmetné zmluvy sú neplatné a ani, že ich žalobca nemohol uzavrieť. Vyhodnotiť ich však mohol len za také, ktoré neovplyvňujú zistenie finančných orgánov z dôvodu, že zákon č. 595/2003 Z.z. presadzuje verejný záujem a v ustanovení § 17 ods. 27 jasne stanovil, že pre účely zákona č. 595/2003 Z.z. sa základ dane zvýši o záväzky u dlžníka účtujúceho v podvojnom účtovníctve z dôvodu, že k ich zaplateniu nedošlo ani v lehote 36 mesiacov. Ku konštatovaniu, že ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. nadobudlo účinnosť od 01.01.2008 a žalobca uzavrel zmluvy pred účinnosťou tohto ustanovenia, a preto nemohlo byť porušené uvedené ustanovenie, žalovaný uviedol, že k porušeniu tohto ustanovenia nedošlo v zdaňovacom období 2007, ale v zdaňovacom období 2010 a zároveň uviedol, že predmetné ustanovenie nadobudlo účinnosť od 01.01.2008, zákon č. 595/2003 Z.z. pamätal aj na záväzky, pri ktorých do 31. decembra 2007 uplynula doba splatnosti dlhšia ako 36 mesiacov (teda aj na záväzky, ktorých doba splatnosti bola pred dátumom 31.12.2004), v to v prechodnom ustanovení k úpravám účinným od 01.01.2008 (§ 52d ods. 5) a na tieto záväzky stanovil postupné zvýšenie základu dane. Z toho vyplýva, že na všetky záväzky, aj pred dátumom 01.01.2008 sa vzťahuje ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2005 Z.z.

K námietke týkajúcej sa duplicitného zdanenia uviedol, že zákon č. 595/2003 Z.z. v ustanovení § 17 ods. 27 písm. a/ jasne ustanovuje, že ak po tomto období (po období 36 mesiacov od splatnosti záväzkov) dôjde k úhrade záväzku alebo jeho časti, základ dane sa zníži o výšku uhradeného záväzku v tom zdaňovacom období, v ktorom bol záväzok alebo jeho časť uhradený. Keďže záväzok bol podľa žalobcu uhradený do 31.12.2012, základ dane sa zníži podľa uvedeného ustanovenia v zdaňovacom období 2012.

Na dôvodoch zvýšenia základu dane z titulu vykazaného stavu zásob žalovaný naďalej trvá a podrobne ich popísal v rozhodnutí o odvolaní a vyjadril sa k nim aj v podanom vyjadrení k žalobe.

K námietke žalobcu, že bol dvakrát sankcionovaný (raz dodatočne vyrubenou daňou a druhýkrát

uložením pokuty) uviedol, že vyrubenie rozdielu dane nie je sankciou. Je to správne určenie daňovej povinnosti tak, ako mala byť priznaná v riadnom daňovom priznaní. Daňový úrad rozhodnutím č. 9710301/5/3284638/2012 zo dňa 09.11.2012, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 03.12.2012, uložil žalobcovi pokutu za porušenie zákona č. 431/2002 Z.z., konkrétne za porušenie ustanovení § 7 ods. 1, § 8 ods. 1 a § 21 predmetného zákona, teda aj za úplne iné porušenia zákona, než tie, ktoré sa týkali stavu zásob. Z uvedeného dôvodu nie je možné hovoriť o porušení zásady „ne bis in idem“.

Zo strany žalobcu nebolo podané dodatočné daňové priznanie z dôvodov uvedených vo vyjadrení k žalobe, ako aj v rozsudku súdu prvého stupňa. V čase daňovej kontroly, ako aj podania „dodatočného daňového priznania“ nebolo možné použiť ustanovenie § 16 ods. 9 zákona č. 431/2002 Z.z. a ani vykonávať úpravy vo výkazoch za účtovné obdobie 2008. K výkazom podaným k „dodatočnému daňovému priznaniu“ žalovaný uviedol, že žalobca o akú sumu zvýšil výnosy (zvýšil ostatné výnosy o + 1 013 tis. Sk a znížil tržby z predaja vlastných výrobkov o - 46 tis. Sk), o takú istú sumu zvýšil aj náklady vykázané na rôznych účtoch (spotreba materiálu + 325 tis. Sk, služby + 251 tis. Sk, odpisy dlhového majetku + 374 tis. Sk, nákladové úroky + 5 tis. Sk, ostatné náklady na finančnú činnosť + 11 tis. Sk). Aj predmetné zvyšovanie výnosov a zvyšovanie nákladov svedčí o tom, že nie je možné tvrdiť, že už pri podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2008 boli zásoby zdanené a kontrolou boli zdanené druhýkrát. K podanému vyjadreniu doložil kópiu rozhodnutia daňového úradu Prešov č. 9710301/5/3284638/2012 zo dňa 09.11.2012, ktorým bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 100,- € za porušenie § 7 ods. 1, § 8 ods. 1 a § 21 zákona č. 431/2002 Z.z. za zdaňovacie obdobie 2010.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu najvyšší súd zistil, že Daňový úrad Prešov vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9710401/1/542521/2012 zo dňa 20.03.2012. Počas daňovej kontroly boli zistené výdavky, ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 zákona č. 595/2003 Z.z., konkrétne neuhradené záväzky s dátumom splatnosti od 01.01.2007 do 31.12.2007 v celkovej výške 11 326,98 € (zostava bola predložená v stave ku dňu 31.12.2010 a vytlačená z účtovnej evidencie dňa 16.02.2012). Keďže k 31.12.2010 uplynula doba 36 mesiacov od splatnosti predmetných pohľadávok, žalobca si mal v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010 zvýšiť základ dane o výšku týchto záväzkov. Žalobca sa na ústnom pojednávaní dňa 12.03.2012 k týmto zisteniam vyjadril, že s dodávateľom služieb Chemkostav Holding, a.s. boli uzatvorené zmluvy o predĺžení splatnosti záväzkov do 31.12.2012. Kópie predmetných zmlúv boli dodatočne doložené na daňový úrad dňa 13.03.2012. Správca dane v zmysle § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. uviedol, že lehota na účely úpravy základu dane sa počíta od pôvodnej lehoty splatnosti. Takýto postup má daňovník uplatniť bez ohľadu na to, či veriteľ s dlžníkom uzavrel písomnú dohodu o určení novej lehoty splatnosti pred uplynutím alebo po uplynutí pôvodnej lehoty splatnosti. Správca dane tak zvýšil základ dane za zdaňovacie obdobie 2010 o výšku neuhradených záväzkov k 31.12.2010 o sumu 11 326,98 €.

Správca dane ďalej zistil, že žalobca vykázal rozdiely na účtoch majetku a záväzkov medzi konečným stavom za rok 2009 vykázaným v Súvaha a počiatočným stavom vykázaným v predloženej hlavnej knihe za zdaňovacie obdobie 2010. Z rozdielov medzi konečným stavom k 31.12.2009 na účtoch majetku a počiatočným stavom k 01.01.2010 mali vplyv na vykázaný základ dane v kontrolovanom zdaňovacom období 2010 zásoby materiálu na sklade a zásoby nedokončenej výroby. K 31.12.2009 mal žalobca konečný stav materiálu na sklade vo výške 10 025,- €, avšak v zdaňovacom období 2010 bola do nákladov zaúčtovaná spotreba materiálu o sumu 81 071,69 € viac, než mal žalobca materiál na sklade podľa účtovných výkazov - Súvaha - predložených s daňovým priznaním. Žalobca k týmto zisteniam

správca dane na ústnom pojednávaní dňa 12.03.2012 uviedol, že v roku 2008 bola vykonaná inventarizácia zásob k 31.12.2008, na základe ktorej bola účtovaná do výnosov na účet 648 - Ostatné prevádzkové výnosy so súvzťažným zápisom na účte 112 - Materiál na sklade suma vo výške 980 944,- Sk (32 561,37 €) z dôvodu zisteného rozdielu medzi účtovným a skutočným stavom zásob materiálu na sklade. K rozdielu zisteného pri účtovaní stavu nedokončenej výroby sa žalobca nevyjadril. Správca dane si overil tvrdenia žalobcu vo výkaze ziskov a strát podanom spolu s daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie 2008. Kontrolou výkazu bolo zistené, že žalobca na r. 21 výkazov ziskov a strát, na ktorom sú zhrnuté výnosy zaúčtované na účtoch účtovnej skupiny 64 a 65 vykázal sumu vo výške 27 tis. Sk, na základe čoho správca dane uviedol, že na účte 648 - Ostatné prevádzkové výnosy nemohla byť zaúčtovaná suma 980 944,10 Sk, ako to uviedol žalobca. Správca dane vo svojich zisleniach uviedol, že žalobca pri otváraní účtovných kníh ku dňu 01.01.2010 (zostava „Protokol o prevode zostatkov na účty 702, 710 za rok 2009“ zo dňa 31.10.2010) začiatkové stavy jednotlivých súvahových účtov majetku záväzkov a vlastného imania nezaúčtoval vo výške konečných zostatkov týchto účtov zaúčtovaných ku dňu 31.12.2009. Žalobca tak v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. neoprávnene zaúčtoval do nákladov spotrebu materiálu vo výške 81 071,69 € a rozpustenie nedokončenej výroby vo výške 1 308,- €.

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 správca dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady 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 § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2010 výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 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. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2010 základ dane zistený podľa § 17 ods. 1 písm. b) a c) sa zvýši o výšku záväzku prislúchajúceho k výdavku (nákladu), ktorý je podľa § 19 daňovým výdavkom, a to aj k výdavku (nákladu) prislúchajúcemu k odpisovanému a neodpisovanému majetku, zásobám a inému majetku, pri ktorom vzniká výdavok (náklad) pri jeho zaradení alebo vyradení zo spotreby alebo z používania, alebo neuhradenej časti takého záväzku ako aj o výšku záväzku účtovaného ako zníženie výnosu (príjmu), a to v tom zdaňovacom období, v ktorom od jeho splatnosti uplynula doba 36 mesiacov s výnimkou daňovníka podľa osobitného predpisu. Ak po tomto období dôjde

- a) k úhrade záväzku alebo jeho časti, základ dane sa zníži o výšku uhradeného záväzku v tom zdaňovacom období, v ktorom bol záväzok alebo jeho časť uhradený,
- b) k premičaniu alebo zániku tohto záväzku, základ dane sa zníži o výšku zaúčtovaného výnosu v tom zdaňovacom období, v ktorom sa o výnose účtuje.

Podľa § 6 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 10).

Podľa § 6 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 5 zákona č. 431/2002 Z.z. účtovná jednotka účtuje majetok a záväzky, náklady a výnosy,

výdavky a príjmy v účtovných knihách a zobrazuje ich v účtovnej závierke samostatne bez ich vzájomného započítania s výnimkou niektorých prípadov upravených účtovnými zásadami pre účtovné jednotky zriadené podľa osobitných predpisov.

Podľa § 16 ods. 12 zákona č. 431/2002 Z.z. v účtovnej jednotke účtujúcej v sústave podvojného účtovníctva sa musí dodržať zásada, že konečné zostatky účtov, ktoré sa vykazujú v súvahe k poslednému dňu účtovného obdobia, musia byť zhodné so začiatocnými stavmi týchto účtov k prvému dňu bezprostredne nasledujúceho účtovného obdobia. To platí aj pre účty vedené v knihe podsúvahových účtov.

K výkladu ustanovenia § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. senát odvolacieho súdu uvádza, že v danom ustanovení je jednoznačne uvedené, že základ dane sa zvýši o výšku záväzku účtovaného ako zníženie výnosu (príjmu) v tom zdaňovacom období, v ktorom od jeho splatnosti uplynula doba 36 mesiacov. Správca dane, žalovaný, ako aj súd prvého stupňa uvádzajú, že predmetné ustanovenie je potrebné aplikovať v spojení s pôvodnou lehotou splatnosti záväzku, aj keď sa v zákone neuvádza, že nie je možné predĺženie lehoty splatnosti. Rovnako aj zo Stanoviska Ministerstva financií SR k uplatneniu § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. pri stanovení novej lehoty splatnosti záväzku vyplýva, že lehota na účely úpravy základu dane podľa § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. sa počíta od pôvodnej lehoty splatnosti. Tento postup sa má uplatniť bez ohľadu na to, či veriteľ s dlžníkom uzavreli písomnú dohodu o určení novej lehoty splatnosti pred uplynutím alebo po uplynutí pôvodnej lehoty splatnosti. Senát odvolacieho súdu však poukazuje na to, že navrhovaný postup, a teda, že na účely úpravy základu dane podľa § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. sa lehota počíta od pôvodnej lehoty splatnosti, z predmetného ustanovenia zákona nevyplyva. Tak správca dane, žalovaný ako aj súd prvého stupňa dostatočným spôsobom neodôvodnili, z akého dôvodu nie je možné v danom prípade lehotu splatnosti predĺžiť. Senát odvolacieho súdu uvádza, že ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. hovorí len o lehote splatnosti a nie o pôvodnej lehote splatnosti. Veriteľ s dlžníkom si zmluvne dohodli zmenu splatnosti neuhradených záväzkov (kópie predmetných zmlúv v celkovom počte šesť sú súčasťou súdneho spisu) a posledný deň splatnosti si vo všetkých prípadoch dohodli na deň 31.12.2012. K podanému odvolaniu žalobca doložil doklady o uhradení predmetných záväzkov. V roku 2010 ešte predmetné záväzky žalobcu neboli splatné, a preto bude úlohou žalovaného opätovne prehodnotiť skutočnosti, ktoré vyšli počas daňovej kontroly najavo a posúdiť, či je možné v zmysle § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. lehotu na účely úpravy základu dane počítať od pôvodnej lehoty splatnosti, alebo prípadne od novo dohodnutej lehoty splatnosti. Je vecou zmluvných strán, či sa na predĺžení splatnosti záväzkov dohodnú pred alebo po uplynutí splatnosti záväzkov. Senát odvolacieho súdu sa stotožňuje s tvrdením, že záujmom štátu je, aby bola dodržiavaná platobná disciplína daňových subjektov a aby bolo zamedzené daňovým únikom, avšak tvrdenie, že ustanovenie § 17 ods. 27 zákona č. 595/2003 Z.z. je potrebné aplikovať v spojení s pôvodnou lehotou splatnosti nemá oporu v zákone.

K námietke žalobcu, že bol dvakrát sankcionovaný (raz dodatočne vyrubenou daňou a druhýkrát uložením pokuty v zmysle zákona č. 431/2002 Z.z.) senát odvolacieho súdu uvádza, že vyrubenie rozdielu dane dodatočným platobným výmerom nie je možné považovať za sankciu. Pokuta, ktorá bola žalobcovi uložená rozhodnutím č. 9710301/5/3284638/2012 zo dňa 09.11.2012, smerovala voči porušeniu konkrétnych povinností, ustanovených v zákone (§ 7 ods. 1, § 8 ods. 1, § 21 zákona č. 431/2002 Z.z.). Súčasné uloženie sankcie spolu s vyrubení rozdielu dane, teda správnym určením daňovej povinnosti nepredstavuje porušenie zásady „ne bis in idem“. Senát odvolacieho súdu ešte uvádza, že nezaúčtovanie nedokončenej výroby do výnosov v sume 1.308,- € žalobca akceptoval.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. zmenil a druhostupňové rozhodnutie žalovaného č. 1020505/1/1119407/2012 zo dňa 10.08.2012 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p.).

V ďalšom konaní sú finančné orgány viazané právnym názorom súdu (§ 250ja ods. 7 O.s.p.).

O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p., § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal na náhradu trovy konania proti žalovanému za celé konanie, t.j. za prvostupňové aj odvolacie konanie, keďže rozsudok súdu prvého stupňa bol zmenený.

Úspešnému žalobcovi je priznaná náhrada uplatnených a účelne vynaložených trov konania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Trovy konania pozostávajú zo súdnych poplatkov za žalobu 70 € a za odvolanie 70 €. Iné trovy, vrátane trov právneho zastúpenia žalobcovi na náhradu priznané neboli, keďže ich vyčíslenie nebolo súdu v lehote podľa § 151 ods. 1 veta druhá O.s.p. doručené.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.