



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: **J., s.r.o.**, P. X., Z., IČO: X., zast. JUDr. B. N., advokátom, Advokátska kancelária so sídlom H. X., B., proti žalovanému: **Ministerstvo financií Slovenskej republiky**, Štefanovičova 5, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. MF/3421/2005-71 zo dňa 31. marca 2005, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 61/2009 – 78 zo dňa 11. marca 2010, jednohlasne, takto

#### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 61/2009 – 78 zo dňa 11. marca 2010, **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 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a d/ zák. č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozhodnutia len „O. s. p.“) rozhodnutie žalovaného č. MF/3421/2005 – 71 zo dňa 31.3.2005, vrátane prvostupňového rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, pracovisko Banská Bystrica č. IX/256/577-5498/2003/325-r zo dňa 7.11.2003, ktorým bolo vyhovené protestu Krajského prokurátora Banská Bystrica zo dňa 17.10.2003, č. Kd 2021/03 – 8 tak, že bolo

zrušené rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR pracovisko Banská Bystrica sp. zn. IX/2500/342-1079/2003/325-r zo dňa 12.1.2003, ktorým na základe odvolania daňového subjektu Č., s.r.o. bolo zmenené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica I č. 651/2100/63474/Hn zo dňa 15.10.2001 tak, že sumu vlastnej daňovej povinnosti vo výške 714 447 Sk zmenil na sumu - 45 236 633 Sk a daňovému subjektu Č., s.r.o., bol priznaný nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 1999 v sume 45 236 633 Sk.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobné dôvody boli opodstatnené a rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci. Súd sa nestotožnil s právnym názorom vysloveným v napadnutom rozhodnutí žalovaného, podľa ktorého účastník daňového konania nesmie na základe úkonov súkromnoprávnej povahy postúpiť svoje práva vyplývajúce z daňových zákonov na inú osobu a taktiež sa nestotožnil s právnym názorom, podľa ktorého nárok na zaplatenie nadmerného odpočtu DPH v momente postúpenia daňovým subjektom na inú osobu neexistoval, pretože daňovými orgánmi nebolo vydané právoplatné rozhodnutie o priznaní tohto nároku. Krajský súd poukazuje na jednotlivé ustanovenia zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, zák. č. 40/1964 Zb. Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov a Ústavy SR uviedol, že nárok na nadmerný odpočet dane nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane, ktorým tento nárok priznáva. Nárok na nadmerný odpočet dane vzniká ex lege, bez potreby konštitutívneho rozhodnutia správcu dane po tom, čo platiteľ splnil všetky zákonné podmienky vzniku nároku na odpočet dane taxatívne uvedené v § 20 ods. 1, 2 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Uvedená skutočnosť vyplýva z § 23 ods. 1, 2 cit. zákona, keď platiteľ má nárok na vrátenie nadmerného odpočtu do 30 dní odo dňa predloženia daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie, pričom samotný zákon nepredpokladá žiadne rozhodnutie správcu dane o vrátení nadmerného odpočtu dane. V prípade nadmerného odpočtu dane je právnym titulom nároku platiteľa nie rozhodnutie správcu dane ako individuálny správny akt, ale právny predpis, v prejednávanej veci ustanovenia zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Krajský súd ďalej uviedol, že spravujúc sa Ústavou SR nie je možné obmedziť nakladanie daňového subjektu podľa ustanovení súkromnoprávných predpisov s pohľadávkou na zaplatenie nadmerného odpočtu dane, ktorá mu vznikla ex lege,

pretože takéto obmedzenie nevyplýva zo žiadneho zákonného ustanovenia. Zmluvným postúpením pohľadávky na zaplatenie nadmerného odpočtu DPH podľa § 524 Občianskeho zákonníka nepostupoval daňový subjekt svoje práva a povinnosti v daňovoprávnom konaní. Takéto postúpenie nie je ani v rozpore so zákazom prenosu daňovej povinnosti zakotvenej v § 43 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pretože nejde o prevod povinnosti ale o postúpenie pohľadávky, teda toto zákonné ustanovenie sa na daný prípad nevzťahuje. K námietke nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôvodov krajský súd uviedol, že prvostupňový správny orgán zrušil a zmenil svoje predchádzajúce rozhodnutie, ktorým priznal nárok na nadmerný odpočet dane bez toho, aby sa zaoberal dôvodmi svojho postupu a tento vysvetlil; správny orgán mal uviesť dôvody svojho rozhodnutia aj vtedy, ak sa v plnom rozsahu stotožnil s dôvodmi uvedenými v proteste prokurátora. Taktiež sa v zrušených rozhodnutiach správne orgány nezaoberali posúdením veci v intenciách rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7SŽ/55/02 zo dňa 26.9.2002, ktorým boli viazané a v tomto rozsahu bude potrebné opätovne sa vysporiadať so splnením všetkých podmienok vzniku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a s argumentáciou a tvrdeniami žalobcu, že k zdaniteľnému plneniu prišlo až v auguste 1999.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie, domáhajúc sa jeho zmeny a zamietnutia žaloby, pričom dôvodil nesprávnym právnym posúdením veci súdom prvého stupňa. V odvolaní uviedol, poukazujúc na obsah predchádzajúcich rozhodnutí, že zmluvou o postúpení pohľadávky zo dňa 21.3.2002 uzatvorenou medzi daňovým subjektom Č., s.r.o., ako postupcom a spoločnosťou Z., s.r.o., ako postupníkom, postúpil daňový subjekt Č., s.r.o., spoločnosti Z., s.r.o., uplatnený nárok na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 1999 vo výške 45 236 633 Sk voči Daňovému úradu Banská Bystrica I. Následne spoločnosť Z. s.r.o., zmluvou o postúpení pohľadávky postúpila pohľadávku vo výške 45 236 633 Sk na spoločnosť M., s.r.o. a spoločnosť M., s.r.o. túto pohľadávku postúpila na žalobcu. Poukázal, že pokiaľ by daňovému subjektu ex lege vznikol nárok na nadmerný odpočet, kontrola opodstatnenosti nároku na nadmerný odpočet, kompenzácia nedoplatku dane z nadmerného odpočtu by nebola zo strany správcu dane realizovateľná. Správca dane po uplatnení nároku na nadmerný odpočet je totiž oprávnený nariadiť kontrolu a preveriť opodstatnenosť uplatneného nadmerného odpočtu v zmysle ust. § 23 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a súčasne je oprávnený vykonať kompenzáciu nedoplatku dane z nadmerného odpočtu v zmysle § 63 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných

orgánov v znení neskorších predpisov. Daňovému subjektu ako účastníkovi daňového konania vyplývajú z príslušných daňových zákonov práva a povinnosti a účastník daňovoprávneho konania (v rámci verejnoprávneho vzťahu), nemôže na základe právnych úkonov súkromnoprávnej povahy previesť svoje postavenie a práva na inú osobu. Ďalej žalovaný uviedol, že v čase uzatvorenia Zmluvy o postúpení pohľadávky dňa 21.3.2002 neexistoval žiadny nárok daňového subjektu Č., s.r.o. na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie august 1999. Daňové riaditeľstvo rozhodnutím sp. zn. IX/2500/50-678/2002/325-r zo dňa 15.2.2002 na základe odvolania daňového subjektu potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica sp. zn. 651/2100/63474/01/Hn zo dňa 15.10.2001, ktorým nebol priznaný daňovému subjektu nárok na nadmerný odpočet v sume 45 236 633 Sk a bola určená vlastná daňová povinnosť v sume 714 447 Sk. Rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR bolo doručené daňovému subjektu dňa 26.2.2002, t.j. pred uzatvorením Zmluvy o postúpení pohľadávky zo dňa 21.3.2002. S poukazom na tú skutočnosť, že v čase uzatvorenia Zmluvy o postúpení pohľadávky, daňovému subjektu Č., s.r.o. už bolo doručené právoplatné rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR o tom, že nemá nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, nemohol postúpiť takú pohľadávku, ktorá neexistovala. Žalovaný tiež uviedol, že k splneniu všetkých podmienok pre uplatnenie nároku na odpočet dane podľa § 20 ods. 2 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov došlo už v októbri 1997 a v novembri 1997. Podľa ust. § 20 ods. 3 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov daňový subjekt Č., s.r.o. si mohol uplatniť nárok na odpočet dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom boli splnené všetky podmienky uvedené v § 20 ods. 2, t.j. v tomto prípade za zdaňovacie obdobie 10/1997 a 11/1997. Keďže daňový subjekt Č., s.r.o. si nárok na odpočet dane v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobia neuplatnil, mal ešte možnosť tento nárok na odpočet dane uplatniť podľa § 42 ods. 3 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov podaním dodatočných daňových priznaní k uvedeným zdaňovacím obdobiam, najneskôr v lehote 12 mesiacov od konca zdaňovacieho obdobia, keď nárok na odpočet dane vznikol, t.j. do 10/1998 a 11/1998; pritom spoločnosť Č., s.r.o. si nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH uplatnila v zdaňovacom období august 1999. Žalovaný záverom uviedol, že s poukazom na uvedené pri prípadnom vrátení veci na ďalšie konanie bude nevyhnutné vysporiadať sa aj s otázkou zániku práva na uplatnenie nároku na odpočet DPH.

K podanému odvolaniu sa podaním zo dňa 22.6.2010 vyjadril žalobca tak, že napadnutý rozsudok navrhol potvrdiť. Uviedol, že už z argumentácie žalovaného je zrejmé, že nárok na vrátenie nadmerného odpočtu vzniká každému daňovému subjektu zo zákona. Jeho správnosť a opodstatnenosť si môže overiť správca dane, v dôsledku čoho sa prerušuje plynutie zákonných lehôt na vyplatenie nadmerného odpočtu. Ak správca dane daňovú kontrolu nevykoná, automaticky zo zákona musí byť nadmerný odpočet daňovému subjektu vyplatený. Tým sa jednoznačne preukazuje tvrdenie, že nárok na vrátenie nadmerného odpočtu nastáva zo zákona automaticky a daňová kontrola je len inštitútom na preverenie opodstatnenosti a správnosti uplatneného nadmerného odpočtu. Tento nárok vzniká a konanie začína podaním daňového priznania. Ak by platilo tvrdenie žalovaného, potom by u každého daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nadmerný odpočet musela byť vykonaná daňová kontrola a až potom by mohol byť vyplatený nadmerný odpočet DPH. Vykonanie daňovej kontroly je oprávnenie, nie povinnosť správcu dane. V prípade, ak zistí neoprávnené uplatnenie nadmerného odpočtu DPH, nielenže mu toto nie je vyplatené resp. môže byť znížené a následne sankcionované podľa zákona. Žalobca ďalej uviedol, že tvrdenie žalovaného o neexistencii pohľadávky z dôvodu existujúcich rozhodnutí Daňového riaditeľstva SR v súvislosti s daňovou kontrolou je právny nezmysel, pretože daňová kontrola už len preverovala správnosť existujúcej pohľadávky vo forme nadmerného daňového odpočtu; daňová kontrola nemôže preverovať neexistujúci nadmerný odpočet. Aj keď rozhodnutia daňových orgánov určili, že nadmerný odpočet žalobcu je neopodstatnený a nesprávny, išlo iba o formálne nepriznanie nadmerného odpočtu, keďže následne všetky tieto rozhodnutia boli ako nezákonné súdmi zrušené. Pokiaľ ide o tvrdenie žalovaného, že k splneniu všetkých podmienok pre uplatnenie nároku na odpočet dane podľa § 20 ods. 2 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov došlo už v októbri a novembri 1997, žalobca uviedol, že daňový subjekt nepochybil, keď si tento nárok na vrátenie nadmerného odpočtu uplatnil v zdaňovacom období august 1999, keďže tak urobil v zmysle cit. ustanovenia. Daňový subjekt splnil tieto podmienky až v auguste 1999 a to zaúčtovaním dane na vstupe (§ 20 ods. 2, písm. b/). V riadnej ani v opakovanej daňovej kontrole správca dane ani druhostupňový orgán nespochybnili prvé dve podmienky nároku na odpočet, ale spochybňovali len podmienky pod písm. c/ a d/, ktoré sa ukázali byť taktiež v ďalšom konaní splnené; toto nebolo ani predmetom konania v rámci správneho súdnictva v predchádzajúcich dvoch rozsudkoch Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Záverom žalobca poukázal, že k zániku práva na uplatnenie nároku na odpočet nemôže dôjsť z titulu § 246d O. s. p., kde lehoty pre zánik výkonu rozhodnutia počas konania súdov v rámci

správneho súdnictva neplynú a v tomto prípade mal byť zánik 10 ročnej lehoty dňa 31.12.2009, avšak medzitým boli dve konania na krajskom súde a dve konania na Najvyššom súde Slovenskej republiky a lehota bola týmto predĺžená.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. júla 2011 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

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

*V správnom súdnictve preskúmajú súdy* na základe žalôb alebo opravných prostriedkov *zákonnosť rozhodnutí* orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým podľa § 59 ods. 2 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní v znení neskorších predpisov potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR pracovisko Banská Bystrica č. IX/256/577-5498/2003/325-r zo dňa 7.11.2003, **ktorým bolo vyhovené protestu Krajského prokurátora Banská Bystrica zo dňa 17.10.2003, č. Kd 2021/03 – 8** tak, že bolo zrušené rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR pracovisko Banská Bystrica sp. zn. IX/2500/342-1079/2003/325-r zo dňa 12.1.2003, ktorým na základe odvolania daňového subjektu Č., s.r.o. bolo zmenené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica I č. 651/2100/63474/Hn zo dňa 15.10.2001 tak, že sumu vlastnej daňovej povinnosti vo výške 714 447 Sk zmenil na sumu - 45 236 633 Sk a daňovému subjektu Č., s.r.o. bol priznaný nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 1999 v sume 45 236 633 Sk.

Odvolačný súd po vyhodnotení rozsahu a dôvodov odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu – po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu – *sa stotožnil so závermi krajského súdu o nepreskúmateľnosti* napadnutého *rozhodnutia* žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správneho orgánu. Ako správne konštatoval krajský súd, v posudzovanej veci prvostupňový správny orgán zrušil a zmenil svoje predchádzajúce rozhodnutie - ktorým priznal nárok na nadmerný odpočet dane - bez toho, aby sa zaoberal dôvodmi svojho postupu a tento vysvetlil.

Správny orgán je povinný každé svoje rozhodnutie riadne odôvodniť, za účelom zabezpečenia preskúmateľnosti jeho zákonnosti. Preto bolo povinnosťou správnych orgánov aj v posudzovanej veci uviesť dôvody svojho rozhodnutia, a to bez ohľadu na skutočnosť, že sa v plnom rozsahu stotožnili s dôvodmi uvedenými v proteste prokurátora.

Za tohto stavu vo veci podľa názoru odvolacieho súdu, nezostávalo nič iné ako skonštatovať nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôvodov.

S poukazom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu v súlade s ust. § 219 ods. 1 O. s. p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 250k ods.1 veta prvá O. s. p. a s § 151 ods.1 a O. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal, a to z dôvodu ich neuplatnenia zo strany jeho právneho zástupcu.

**Poučenie:** Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok *n i e j e* prípustný.

V Bratislave 28. júla 2011

**JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská