



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Tatiány Hanečkovej v právnej veci žalobcu: **T. I., s.r.o.**, zastúpený advokátom: JUDr. J. F., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/6191-41227/2005/991545-r zo dňa 30.06.2005 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 5S/61/2005-34 zo dňa 03.10.2007, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 5S/61/2005-34 zo dňa 03.10.2007 **potvrzuje**.

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania **neprižnáva**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom č.k. 5S/61/2005-34 zo dňa 03.10.2007 Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/6191-41227/2005/991545-r zo dňa 30.06.2005, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák. 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.) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trebišov č. 740/230/29744/04/THU zo dňa 20.07.2004, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 citovaného zákona žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhý štvrtrok 2003 v sume 480 304 Sk.

Krajský súd rozsudok zdôvodnil tým, že opakovaná daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhého štvrťroka roku 2003 bola u žalobcu vykonaná správcom dane v súlade s ustanovením § 15b ods. 1 písm. c/ zák.č. 511/1992 Zb. a to na podnet odvolacieho orgánu. Žalobcovi bolo určené posledné zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok 2003 z dôvodu zrušenia registrácie žalobcu ako platiteľa DPH a zároveň s tým súvisiaca kontrola zameraná na odvedenie dane z pridanej hodnoty podľa § 43 ods. 5 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon č. 289/1995 Z.z.), keďže si žalobca odo dňa registrácie platiteľa dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH), t.j. odo dňa 02.07.2001 uplatnil nárok na odpočet dane z nákupu stavebných prác, ktoré ku dňu skončenia registrácie evidoval v podvojnóm účtovníctve na účte 042 – obstaranie hmotných investícií. Keďže ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia evidoval žalobca na účte 042 – obstaranie hmotných investícií, zostatok rozpracovanej výroby – stavebných prác, pri obstaraní ktorých si uplatnil odpočet dane, bolo jeho povinnosťou odvieť daň, ktorej základom je cena platná v čase nákupu, t.j. cena, z ktorej si platiteľ uplatnil odpočet dane na vstupe.

S poukazom na uvedené sa stotožnil krajský súd so záverom žalovaného, že v tomto prípade na základe zistení správcu dane bolo potrebné doručiť rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie druhého štvrťroka 2003 v sume 480 304 Sk. Z uvedených dôvodov prvostupňový súd žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca dôvodiac tým, že rozsudok prvostupňového súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam. Namietal, že súd v rozhodnutí neuvádza, z akého zákonného ustanovenia vyplýva taký spôsob určenia základu dane a následne výpočet dane, pri ktorom základom dane je cena platná v čase nákupu, t.j. cena, z ktorej si platiteľ uplatnil odpočet dane na vstupe. Podľa žalobcu zákonná úprava DPH takúto úpravu neobsahuje. Poukázal na ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH, kde je uvedená odvolávka na definíciu hmotného majetku podľa zákona o daniach z príjmov a na definíciu podľa zákona o účtovníctve, ale zákon o DPH neobsahuje ustanovenie, ako postupovať pri odvode dane z investícií, ktoré sú vlastníctvom daňovníka. Žalobca je názoru, že ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH, na prípad investícií, je nevykonateľné a to ani v prípade, ak by sa preukázalo, že investície vo forme inžinierskych sietí sú majetkom podľa § 6 ods. 1 Obchodného zákonníka, keďže rozostavané inžinierske siete nie sú hmotným majetkom podľa zákona o daniach z príjmov, ani zásobami podľa zákona o účtovníctve.

Žalobca v odvolaní tiež uviedol, že momentálne existujú dve protichodné rozhodnutia správcu dane v tej istej veci – prvé rozhodnutie platobný výmer č. 740/230/38932/03/THU zo dňa 01.10.2003 nebolo zrušené aj je právoplatné a dodatočný platobný výmer č. 740/230/29744/04THU zo dňa 20.07.2004 mal

obsahovať rozdiel dane uvedenej v *platobnom výmere* a nie rozdiel dane uvedenej v *podanom daňovom priznaní*.

S poukazom na uvedené požiadal žalobca odvolací súd, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj správca dane zo dňa 20.07.2004 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie, alebo aby zrušil rozsudok krajského súdu.

K podanému odvolaniu žalobcu sa vyjadril žalovaný tak, že v danej veci vychádzal zo skutočnosti, že žalobca ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia evidoval na účte 042 – zostatok rozpracovanej výroby – stavebných prác, pri ktorých si uplatnil odpočet dane, preto bol povinný v poslednom zdaňovacom období odvieť z tohto majetku daň. Správca dane a žalovaný vychádzali z mechanizmu fungovania DPH, podľa ktorého platiteľ má nárok na odpočítanie dane za podmienky, že prijaté zdaniteľné plnenie použije na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení (§ 20 ods. 1 zákona o DPH). Pre naplnenie tohto ustanovenia zákona nestačí, aby platiteľovi bola daná možnosť prijaté plnenia takto použiť a nestačí len zámer platiteľa to urobiť. Platiteľ dane musí použiť prijaté zdaniteľné plnenia na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení. Keďže platiteľ dane, ktorý ukončí registráciu platiteľa DPH už nemá možnosť prijaté zdaniteľné plnenia použiť na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení, musí odvieť daň.

Zákon o DPH nedefinuje pojem majetok, preto správca dane ako aj žalovaný vychádzali z definície pojmu uvedeného v obchodnom zákonníku (§ 6 ods. 1), pričom inžinierske siete podľa definícií žalovaného o majetku zodpovedajú tomuto pojmu a aj samotný žalobca ich účtoval ako obstaranie hmotných investícií.

K ostatným námietkam týkajúcim sa opakovanej daňovej kontroly zotráva žalovaný na svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 31.05.2006.

Z vyššie uvedených dôvodov navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu Košice č. 5S/61/2005-34 zo dňa 03.10.2007 ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku /ďalej len O.s.p./) preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné a preto je potrebné napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach potvrdiť. Na základe uvedeného v súlade s § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. napadnutý rozsudok potvrdil ako vecne správny.

Z pripojeného administratívneho spisu vyplynulo, že žalobcovi bola ku dňu 30.06.2003 zrušená registrácia platiteľa DPH a bolo určené posledné zdaňovacie obdobie druhý štvrtrok 2003. Keďže v tomto zdaňovacom období žalobca neprijal, ani neuskutočnil zdaniteľné plnenia, v poslednom zdaňovacom období neprijal

a neodviedol žiadnu daň. Daňový úrad Trebišov začal u žalobcu dňa 08.09.2003 daňovú kontrolu DPH za druhý štvrťrok roku 2003 so zameraním na odvedenie dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH na výstupe pri zrušení registrácie platiteľa DPH. Uvedenou kontrolu neboli zistené porušenia ustanovení zákona o DPH, ktoré by viedli k zvýšeniu dane na výstupe, alebo zníženiu dane na vstupe za kontrolované zdaňovacie obdobie. Po ukončení kontroly bol dňa 01.10.2003 vydaný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty č. 740/230/38932/03/THU za zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok roku 2003, v ktorom bola uvedená daň 0 Sk, ktorá sa neodlišovala od dane uvedenej v podanom daňovom priznaní.

Daňový úrad Trebišov začal u žalobcu dňa 19.02.2004 opakovanú daňovú kontrolu DPH za druhý štvrťrok 2003 so zameraním na odvedenie dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH po zrušení registrácie platiteľa DPH z podnetu žalovaného. Po ukončení kontroly bol dňa 20.07.2004 vydaný dodatočný platobný výmer na DPH č. 740/230/29744/04/THU za zdaňovacie obdobie druhého štvrťroku roku 2003, v ktorom bol uvedený rozdiel dane oproti dani v daňovom priznaní vo výške 480 304 Sk.

Opakovaná daňová kontrola tej istej dane (DPH) za rovnaké zdaňovacie obdobie (obdobie druhého štvrťroku roku 2003) podľa názoru senátu najvyššieho súdu bola vykonaná v súlade s ustanovením § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola tej istej dane u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, ak sa opakovane vykoná na podnet ministerstva alebo odvolacieho orgánu.

Podnet na opakovanú daňovú kontrolu v tomto prípade podal žalovaný z dôvodu, že žalobca si v zdaňovacom období štvrtého štvrťroku uplatnil odpočet dane z prijatých zdaniteľných plnení – obstaranie hmotných investícií a z tohto dôvodu bolo potrebné preveriť zostatok účtu 042 – obstaranie hmotných investícií v súvislosti s povinnosťou žalobcu vyplývajúcou z § 43 ods. 5 zák.č. 289/1995Z.z.

Podľa § 2 ods. 2 písm. a/ zák.č. 289/1995 Z.z. zdaniteľným plnením podľa ods. 1 je plnenie uskutočňované v rámci podnikania alebo v rámci činnosti, ktorá súvisí s podnikaním; činnosť súvisiaca s podnikaním je činnosť vykonávaná príležitostne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť, z ktorej podnikateľ dosahuje príjem, alebo ktorou sa inak dá príjem dosiahnuť.

Podľa § 20 ods. 1 citovaného zákona platiteľ môže odpočítat daň, ak zdaniteľné plnenie prijme na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení,

- a) pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 14,
- b) ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37, 38 a 39,
- c) pri ktorých nevzniká daňová povinnosť podľa § 14 ods. 2 písm. a/.

Podľa § 43 ods. 3 citovaného zákona daňový úrad môže zrušiť registráciu, ak zistí, že nie sú splnené podmienky registrovať sa za platiteľa alebo iné podmienky podľa tohto zákona.

Podľa ods. 4 § 43 zák.č. 289/1995 Z.z. daňový úrad pri zrušení registrácie podľa ods. 1-3 určí platiteľovi posledné zdaňovacie obdobie. Skončením posledného zdaňovacieho obdobia platiteľ prestáva byť platiteľom a do desiatich dní je povinný odovzdať daňovému úradu osvedčenie o registrácii.

Podľa § 43 ods. 5 zák. č. 289/1995 Z.z. v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie je platiteľ povinný priznať daň z majetku, pri ktorého obstaraní alebo vytvorení dopočítal daň, a z majetku, ktorý nadobudol bez dane. Platiteľ, ktorý je účtovnou jednotkou, odvedie daň vo výške, ktorá sa vypočíta zo zostatkovej ceny hmotného a nehmotného majetku zistenej podľa osobitného predpisu ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia a z obstarávacej ceny zásob, zistenej podľa osobitného predpisu ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia.

Podľa § 25 ods. 1 zák. č. 563/1991Zb. o účtovníctve (účinného do 31.12.2002) jednotlivé zložky majetku a záväzkov v účtovníctve a v účtovnej závierke oceňujú účtovné jednotky týmito záväznými spôsobmi:

- a) hmotný majetok okrem zásob s výnimkou majetku vytvoreného vlastnou činnosťou sa oceňuje obstarávacími cenami alebo reprodukčnými obstarávacími cenami,
- b) hmotný majetok okrem zásob vytvorený vlastnou činnosťou sa oceňuje vlastnými nákladmi,
- h) nakúpený nehmotný majetok okrem pohľadávok sa oceňuje obstarávacími cenami,

Z odseku 2 § 25 citovaného zákona vyplýva, že ocenenie majetku a záväzkov podľa odseku 1 sa upravuje podľa ustanovení § 26 a 28.

Podľa § 25 ods. 4 citovaného zákona sa na účely tohto zákona sa rozumie

- a) obstarávacou cenou cena, za ktorú sa majetok obstaral a náklady súvisiace s jeho obstaraním,
- b) reprodukčnou obstarávacou cenou cena, za ktorú by sa majetok obstaral v čase, keď sa o ňom účtuje,
- c) cenou obstarania cena, za ktorú sa majetok obstaral bez nákladov súvisiacich s jeho obstaraním,
- d) vlastnými nákladmi pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktorá sa vzťahuje na výrobu alebo na inú činnosť,
- e) vlastnými nákladmi pri hmotnom majetku okrem zásob a nehmotného majetku okrem pohľadávok vytvoreného vlastnou činnosťou priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť a nepriame náklady, ktoré sa vzťahujú na výrobu alebo inú činnosť.

Podľa § 25 ods.1 zákona č. 431/2002 Z.z.o účtovníctve (v znení účinnom v roku 2003) z jednotlivých zložiek majetku a záväzkov sa oceňuje

a) **obstarávacou cenou**

1. **hmotný majetok** s výnimkou hmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou,

Z § 25 ods. 4 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve vyplýva, že na účely tohto zákona sa rozumie

- a) obstarávacou cenou cena, za ktorú sa majetok obstaral, a náklady súvisiace s jeho obstaraním,
- b) reprodukčnou obstarávacou cenou cena, za ktorú by sa majetok obstaral v čase, keď sa o ňom účtuje,
- c) vlastnými nákladmi
 1. pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktorá sa vzťahuje na výrobu alebo na inú činnosť,
 2. pri hmotnom majetku okrem zásob a nehmotnom majetku okrem pohľadávok vytvorených vlastnou činnosťou priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť a nepriame náklady, ktoré sa vzťahujú na výrobu alebo inú činnosť,
- d) menovitou hodnotou cena, ktorá je uvedená na peňažných prostriedkoch a ceninách, alebo suma, na ktorú pohľadávka alebo záväzok znie.

Podľa § 6 ods. 1 zák. č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov obchodným majetkom na účely tohto zákona sa rozumie súhrn majetkových hodnôt (vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi ocenených hodnôt), ktoré patria podnikateľovi a slúžia alebo sú určené na jeho podnikanie.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zák.č. 511/1992 Zb. ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola, alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, alebo dodatočnom daňovom priznaní, alebo v hlásení, alebo dodatočnom hlásení, alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dani v dodatočnom platobnom výmere.

Daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie štvrtého štvrťroka roku 2002, ktorá prebehla u žalobcu v dňoch 04.09. – 25.09.2003 a bola zameraná na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty bola uzavretá protokolom o výsledku daňovej kontroly zo dňa 28.10.2003 č. 740/340/171-37864/03/Sota z obsahu ktorého vyplýva, že touto kontrolou neboli zistené porušenia zákona o DPH, ktoré by viedli k zníženiu dane na vstupe za kontrolované obdobie, ani porušenia zákona o DPH, ktoré by viedli k zvýšeniu dane na výstupe za kontrolované obdobie. Žalobca ako daňový subjekt

v predmetnom kontrolovanom období odovzdal riadne daňové priznanie dňa 27.01.2003 s uplatnením nadmerného odpočtu dane vo výške 525 758 Sk, ktorý mu bol prostredníctvom správcu dane DÚ Trebišov dňa 26.02.2003 aj vrátený.

Na základe zistení z predmetnej daňovej kontroly na DPH za štvrtý štvrtrok roku 2002 pristúpil správca dane na podnet Daňového riaditeľstva SR, pracovisko Košice zo dňa 27.11.2003, k opakovanej kontrole DPH za druhý štvrtrok roku 2003 a to z dôvodu preverenia zostatku účtu 042 – obstaranie hmotných investícií v súvislosti s povinnosťou žalobcu vyplývajúcou z § 43 ods. 5 zák.č. 289/1995 Z.z. Výsledok opakovanej daňovej kontroly bol odlišný od výsledku prvej. Z uvedeného dôvodu nemohlo dôjsť k zastaveniu opakovaného daňového konania z dôvodu prekážky veci rozhodnutej. Opakovanou kontrolou bolo zistené, že žalobca si odo dňa registrácie platiteľa DPH, t.j. odo dňa 02.07.2001 uplatnil nárok na odpočet dane z nákupu stavebných prác, ktoré ku dňu skončenia registrácie platiteľa DPH evidoval v podvojnóm účtovníctve na účte 042 – obstaranie hmotných investícií. Ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia evidoval žalobca na účte 042 – obstaranie hmotných investícií zostatok rozpracovanej výroby – stavebných prác, pri obstaraní ktorých si uplatnil odpočet dane. S poukazom na uvedené, vychádzajúc z účelu citovaného zákona, bolo povinnosťou žalobcu odviesť DPH, ktorej základom je cena platná v čase nákupu, t.j. cena, z ktorej si platiteľ uplatnil odpočet dane na vstupe, pretože predmetnú investíciu s poukazom na § 6 ods. 1 zák. č. 513/1991 Zb. možno považovať za majetok žalobcu, keďže majetkom sa rozumie súhrn majetkových hodnôt, teda vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi ocenených iných hodnôt, ktoré patria podnikateľovi a slúžia alebo sú určené na jeho podnikanie.

Prihliadnuc na definíciu majetku, možno potom predmetné inžinierske siete považovať za investície tak, ako ich účtoval žalobca vo svojom účtovníctve, kde uvádzal, že ide o obstaranie hmotných investícií. V danom prípade potom možno považovať inžinierske siete za hmotný majetok, pričom spôsob výpočtu dane uvádza pri hmotnom a nehmotnom majetku druhá veta § 43 ods. 5 zákona o DPH.

S poukazom na uvedené dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že predmetnú hmotnú investíciu možno považovať za majetok žalobcu a z tohto dôvodu mu vznikla podľa § 43 ods. 5 veta prvá zákona o DPH, povinnosť priznať daň z pridanej hodnoty z tohto majetku pri zrušení registrácie DPH, pretože pri jeho obstaraní alebo vytvorení si žalobca DPH na vstupe odpočítal.

Odvolačím súd v súvislosti s námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu dospel k záveru, že žalobca dôvodne namietal pochybenia správcu dane obsiahnuté v preskúmanom dodatočnom platobnom výmere, pretože aj podľa názoru odvolacieho súdu, mal správca dane vo výroku dodatočného platobného výmeru uviesť, že bola zistená daň, ktorá sa odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, pričom z výroku dodatočného platobného výmeru uvedená skutočnosť nevyplýva. V preskúmanom prvostupňovom rozhodnutí správcu dane

je uvedená vo výroku daň z daňového priznania a daň zistená po kontrole namiesto dane zistenej po opakovanej daňovej kontrole.

Z tohto dôvodu dospel odvolací súd k záveru, že dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Trebišov č. 740/230/29744/04/THU zo dňa 20.07.2004 obsahuje vo výroku pochybenia, ktoré však zároveň súd vyhodnotil tak, že uvedené nemajú vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a v súlade s § 250i ods. 3 O.s.p. považoval uvedené pochybenie za takú vadu konania, ktorá nemala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, keďže DPH bola dorubená žalobcovi zákonne.

Najvyšší súd SR v tomto prípade nezistil, že by preskúmané rozhodnutie žalovaného a správcu dane boli nezákonné. Rovnako nezistil žiadne pochybenia v rozsudku Krajského súdu v Košiciach a z tohto dôvodu s poukazom na § 219 O.s.p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. a nepriznal žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech, náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 27. marca 2008

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

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková