



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **T., s.r.o.**, *právne zastúpeného JUDr. J. M., advokátom*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/15226-121938/2009/990565-r zo dňa 8. marca 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/53/2010-49 zo dňa 8. septembra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/53/2010-49 zo dňa 8. septembra 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/15226-121938/2009/990565-r zo dňa 8. marca 2010 ako i rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Prievidza č. 675/230/57707/09/Vaz zo dňa 7. augusta 2009 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie.

Účastníkom náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

Odôvodnenie:

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane Daňového úradu Prievidza zo dňa 7.8.2009, keď žalovaný v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Prievidza, a to dodatočný platobný výmer zo dňa 7.8.2009, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubil platiteľovi dane z pridanej hodnoty T. s.r.o., rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007 v sume 16 492,39€. Krajský súd takto rozhodol, keď sa stotožnil so žalovaným správnym orgánom v tom, že postup správcu dane bol súladný so zákonom, keď vyrubil žalobcovi rozdiel z DPH za zdaňovacie obdobie júl 2007, pretože bolo preukázané, že žalobca za júl 2007 vystavil faktúry č. 07/25B, 07/25C a 07/25D pre odberateľa Ing. O. L., ale nepriznal DPH zo zdaňovaných obchodov dňom dodania tovaru, faktúry nemal v evidencii DPH, nepriznal daň a neodviedol ju do štátneho rozpočtu. Taktiež bolo preukázané, že pri daňovej kontrole bola u žalobcu zistená faktúra č. 152A/07 zo dňa 6.7.2007 za servisné a údržbárske práce od dodávateľa Ing. L. na sumu 3 094 000,- Sk z toho DPH 19% = 494 000,- Sk, ktorá taktiež nebola v evidencii DPH a žalobca si neuplatnil odpočet dane. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že neobstojí argumentácia dodávateľa Ing. L., že faktúru č. 152S/07 nemá v evidencii DPH a že daň nie je odvedená, nakoľko si žalobca daň z uvedenej faktúry neuplatnil, keď krajský súd mal za preukázané, že sporné faktúry vystavil Ing. L., ktorý je podnikateľom – fyzickou osobou a zároveň je konateľom u žalobcu a teda daňové obchody boli uskutočnené medzi daňovými subjektmi, ktoré mali personálne prepojenie, mali vedomosť o fakturácii, o predmete a cene tovaru alebo služby a o ďalšom účtovnom nakladaní s faktúrami a daňovými povinnosťami v zmysle zákona o DPH. Žalobca si právo na odpočítanie dane z faktúry č. 152A/07 v daňovom priznaní neuplatnil vôbec a v jeho účtovnej a daňovej evidencii neboli doklady vierohodne účtované. Personálne prepojenie a pochybenia v účtovnej a daňovej evidencii dôvodne vzbudili u správcu dane pochybnosti, že išlo len o účelové vystavenie faktúr, bez skutočného zdaniteľného plnenia a žalobca tieto pochybnosti nevyvrátil. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu ďalej vyplýva, že žalobca dodal tovar odberateľovi Ing. L. ale nepriznal daň zo zdaniteľných obchodov dňom dodania tovaru z faktúr č. 07/25B, 07/25C, 07/25D, čím porušil ustanovenie § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Taktiež žalobca mal dodávateľskú

faktúru č. 152A/07 od dodávateľa Ing. L. ale ju neuviedol v daňovom priznaní, daň neodpočítal, teda toto svoje právo si neuplatnil a ani nepreukázal, žeby došlo k zdaniteľnému obchodu.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní rozhodnutie krajského súdu ako nezákonné zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Vzhľadom na odborný a špecifický charakter predmetného konania požiadal žalobca o vyjadrenie vo veci renomovanú audítorskú spoločnosť KLT A., spol. s r.o., ako aj Znalecký ústav HZ s.r.o., ktoré dôkazy priložil ku odvolaniu a poukázal na to, že závery týchto obchodných spoločností vyjadrujú vecnú nesprávnosť rozhodnutia z viacerých hľadísk. uviedol, že podstatou dorubenia dane bola administratívna chyba žalobcu, ktorú náležite objasnil a poukázal na to, že nakoľko pri spočítaní DPH by nevznikla žiadna daňová povinnosť a ani nadmerný odpočet, tak nepodávali dodatočné daňové priznanie, pretože by bolo nulové. Predmetná administratívna chyba žalobcu nie je takou právnou skutočnosťou, ktorá by mala vplyv na výšku daňovej povinnosti žalobcu na platenie DPH za mesiac júl 2007. Podľa názoru žalobcu, ako i znaleckého ústavu, krajský súd ako i daňové orgány pochybili v tom, že nesprávne aplikovali na vec ustanovenia zákona o DPH v znení účinnom v čase uplatnenia práva na odpočet DPH. Základom právnej úpravy platenia DPH je smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a na túto úpravu nadväzuje hmotnoprávna úprava Slovenskej republiky – zákon o DPH. Poukázal na to, že nerozporujú, že v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a služby a že dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, avšak podľa žalobcu súd pochybil práve v tom, že sa obmedzil iba na túto skutočnosť a nesprávne sa vyporiadal so zásadou netto systému platenia. Jej vyjadrením je to, že daňovník nie je povinný odvádzať do štátneho rozpočtu celú daň na vstupe, tak ako podľa názoru žalobcu nesprávne ustálil súd prvého stupňa, ale že daňovník je povinný odvieť do štátneho rozpočtu iba netto saldo zistené ako rozdiel medzi daňou na výstupe a daňou na vstupe. Túto skutočnosť bližšie objasňuje aj Znalecký ústav HZ, s.r.o., a to na str. 6 nim vypracovaného znaleckého posudku č. 35/2010 kde sa uvádza, že v konečnom dôsledku sa platí daň len z hodnoty, ktorú osoba na svojom stupni obchodu pridala. Poukázal na to, že v zmysle citovanej smernice o DPH, konkrétne jej článku 168, na odpočet DPH môžu byť v členskom štáte kladené iba príslušné podmienky a poukázal na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora č. 61987J0123 (piata komora) zo 14.7.1988, z ktorého vyplýva, že štát nemôže tieto dôvody nároku na odpočet

nijako rozširovať a podmieňovať ich administratívnymi obmedzeniami – výrok body 12, 14, 16, 17 a uviedol, že rovnaký záver podporuje aj rozsudok ESD vo veci č. C-368/06- body 31 a 32, a preto aplikácia zákona o DPH musí byť v súlade s tam uvedenými základnými princípmi európskeho práva. Uviedol, že slovenská právna úprava rešpektuje princípy európskeho práva a stanovuje iba dve podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe – uplatnenie dane iným platiteľom DPH za zdaniteľné plnenie a existencia faktúry. Poukázal na príslušné ustanovenia zákona o DPH s tým, že nebolo v konaní sporné, že predávajúci Ing. O. L. uplatnil (vyúčtoval) pri dodaní plnenia žalobcovi daň z pridanej hodnoty a uviedol ju vo faktúre č. 152A/07 a daň z pridanej hodnoty uvedenú v týchto faktúrach si žalobca preto mohol odpočítať. V zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 písm. a) právo na odpočítanie dane môže platiteľ uplatniť, ak má faktúru, a teda zákon vyžaduje podmienku iba existencie faktúry a podmienkou preto nie je ani uvedenie faktúry v záznamoch a evidencii DPH, ako to uvádza žalovaný a krajský súd a rovnako takouto podmienkou nie je úhrada faktúry a podobne. Žalobca ďalej poukázal, že v konaní bolo jednoznačne preukázané uplatnenie DPH, ako aj vystavenie troch faktúr. Podmienky uplatnenia odpočtu, tak ako sú zrejmé z rozhodnutia žalovaného, nemajú podľa žalobcu oporu v objektívnom práve. Základným hmotnoprávnym predpokladom práva na uplatnenie práva na odpočet DPH na vstupe je v zmysle ustanovenia § 49 zákona o DPH iba existencia zdaniteľného plnenia. Ďalej žalobca poukázal na to, že medzi rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a odvolacím orgánom je zásadný rozpor pri uvádzaní dôvodu, pre ktorý bola daň vyrubená. Správny orgán prvého stupňa jednak konštatoval porušenie § 19 ods. 1 zákona o DPH, ku ktorému malo dôjsť tým, že žalobca nepriznal daň zo zdaniteľných obchodov vyúčtovaných faktúrami č. 07/25B, 07/25C, 07/25D dňom dodania tovaru a na strane druhej nepriznal žalobcovi nárok na právo na odpočítanie dane na vstupe podľa faktúry č. 152A/07, pretože nemalo byť hodnoverne preukázané, že došlo k zdaniteľnému obchodu tak, ako je to deklarované na predmetnej faktúre. Naopak žalovaný konštatoval, že dôvodom neuznania odpočtu dane na vstupe má byť výlučne skutočnosť, že si žalobca právo na odpočet neuplatnil. Podľa žalobcu sa žalovaný, ako i krajský súd, s výhradami žalobcu vôbec nezaoberal a skonštatoval naopak, že žalobca si toto právo neuplatnil a preto nemohol naň prihliadať, a na túto skutočnosť žalobca nemohol v konaní nijako reagovať a ani navrhnúť adekvátne dôkazy a poukázal na základnú zásadu právneho štátu v tejto súvislosti, ktorou je aj predvídateľnosť rozhodnutí verejnej správy a zároveň poukázal v tejto súvislosti na základné zásady daňového konania, ktorými sa správne orgány podľa jeho názoru neriadili.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne vyjadril, odvolanie žalobcu považuje za účelové a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako zákonný potvrdil. Námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu sú v podstate zhodné s námietskami uvedenými v žalobe a preto žalovaný zotrváva na svojom stanovisku vypracovanom k žalobe. Ďalej poukázal na to, že závery správca dane sú správne, ktorý zistil porušenie § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, pretože k porušeniu došlo tým, že žalobca fakturoval odberateľovi Ing. O. L. dodanie tovaru ale nepriznal v daňovom priznaní daňovú povinnosť vyplývajúcu z uskutočneného zdaniteľného obchodu a neodviedol daň do štátneho rozpočtu. Nesplnením zákonnej povinnosti odvieť daň, ktorá vznikla dňom dodania tovaru podľa § 19 ods. 1, nekonal žalobca v súlade so zákonom a preto žalovaný zistenie a závery správca dane potvrdil. Taktiež žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí zaoberal aj inými námietskami, ktorými sa žalobca domáhal uznania nároku na odpočítanie dane. V skutočnosti sa jednalo o daň, ktorú si žalobca neuplatnil sám zákonom o DPH upraveným spôsobom. Žalobca vedel, že faktúry na vstupe od dodávateľa Ing. O. L. neevidoval v evidencii pre účely DPH, vedel že odpočítanie dane na základe týchto vstupných faktúr si neuplatnil sám v súlade s podmienkami podľa § 49-51 zákona o DPH, a to ani po tom, ako zistil administratívnu chybu na konci roku 2007. Skutočnosť, že žalobca podmienky per uplatnenie práva na odpočet dane pozná, je vidieť aj v podanom odvolaní, kde žalobca v časti V. cituje podmienky na odpočet DPH a hneď v bode 1. uvádza, že nárok na odpočet dane na vstupe môže uplatniť iba osoba povinná k dani, ktorá uskutočňuje ekonomickú činnosť a ktorá prijaté plnenia využije pre účely uskutočňovania svojej ekonomickej činnosti. Žalobca tvrdí, že túto podmienku splnil. Žalobca ako jediná osoba povinná k dani si toto právo neuplatnil a vzhľadom na túto skutočnosť keď daň na vstupe nebola zahrnutá v daňovom priznaní do nárokovaného odpočtu dane a odpočítanie dane zo zákona nie je platiteľ povinný uplatniť (je to jeho právo), za týchto okolností správca dane aj žalovaný akceptovali právo voľby žalobcu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí nerozhodoval o uplatnenom nároku na odpočítanie dane, pretože nárok na odpočítanie dane zo vstupných faktúr nebol žalobcom ako platiteľom vôbec uplatnený. Ďalej žalovaný poukázal na to, že správca dane vykonal daňovú kontrolu u dodávateľa žalobcu, a to u fyzickej osoby Ing. O. L. za zdaňovacie obdobie január – jún 2007, keď sa zistilo pri tejto kontrole, že v evidencii Ing. O. L. neboli zistené sporné faktúry, ktoré by boli vystavené v roku 2007 pre spoločnosť žalobcu. Napriek tomu predmetné vstupné faktúry predložené žalobcom k daňovej kontrole vystavil podnikateľ Ing. O. L. pre spoločnosť T. s.r.o., ktorej konateľom je súbežne ten istý Ing. O. L.. Za tejto situácie podľa žalovaného mal Ing. L.

vedomosti o obchodných aktivitách medzi týmito dvomi partnermi, teda aj o fakturácii za dodanie tovarov, a z toho vyplývajúcich daňových povinností; v prípade postavenia ako odberateľ, aj nárokov na odpočítanie dane. Podľa žalovaného žalobca o svojich právach (o práve odpočítať daň) a povinnostiach vedel a rozhodol sa sám ich neuplatniť, resp. neplniť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), pričom termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke www.nsud.sk.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s ohľadom na obsah podaného odvolania žalobcu posudzoval, či správne orgány ako i krajský súd pri rozhodovaní vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu vo veci a s ohľadom na námietku žalobcu ohľadne hodnotenia dôkazov zisťoval, či predmetné konanie bolo vedené takým procesným postupom, ktorý zabezpečoval správny výsledok a či boli dôkazy vykonané spôsobom zodpovedajúcim pravidlám spravodlivého procesu.

Predmetom súdneho prieskumu v danom prípade bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného ako odvolacieho orgánu v predmetnej daňovej veci, ktorý v odvolacom konaní preskúmaval dodatočný platobný výmer správcu dane, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007.

Podľa čl. 1 veta prvá Ústavy SR je Slovenská republika zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality (zákonnosti) zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy SR znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať

jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti poukazuje Najvyšší súd SR na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom i zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom ustanovenia § 250ja ods. 7 O.s.p., podľa ktorého: „Ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie“.

Na základe citovaného ustanovenia odkazuje Najvyšší súd SR na svoj rozsudok sp. zn. 6Sžf/49/2010 zo dňa 25.5.2011, zverejnený v plnom rozsahu na internetovej stránke najvyššieho súdu <http://nssr.blox.sk/blox/cms/portal/sk/rozhodnutia>, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní účinného v čase vykonania daňovej kontroly daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na účel zistenia oprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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 správcu 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. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 38 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov daňové priznanie alebo hlásenie je povinný podať každý, komu vznikla daňová povinnosť podľa osobitného zákona, alebo ten, koho na to správca dane vyzve. Daňový subjekt je povinný daň zaplatiť najneskôr v lehote na podanie daňového priznania alebo hlásenia, ak osobitný zákon neustanovuje inak.

Podľa § 39 ods. 1, 2, 3 zákona o správe daní pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania alebo hlásenia môže daňový subjekt podať opravné priznanie alebo hlásenie. Pre vyrubovacie konanie sa použije opravné priznanie alebo hlásenie a na predchádzajúce priznanie alebo hlásenie sa neprihliada.

Ak zistí daňový subjekt, že jeho daňová povinnosť má byť vyššia, ako bola uvedená v daňovom priznaní alebo hlásení alebo správcom dane vyrubená, je povinný predložiť do konca mesiaca nasledujúceho po tomto zistení dodatočné priznanie alebo hlásenie. V rovnakej lehote je dodatočne priznaná daň splatná.

Dodatočné priznanie alebo hlásenie môže daňový subjekt predložiť aj v tom prípade, ak zistí, že jeho daňová povinnosť má byť nižšia, ako bola uvedená v daňovom priznaní alebo hlásení alebo správcom dane vyrubená. Znížiť základ dane na základe dodatočného daňového priznania alebo hlásenia možno len v prípade uplatnenia skutočností, ktoré neboli predmetom daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly. Dodatočné daňové priznanie alebo hlásenie nemôže daňový subjekt predložiť po uplynutí jedného roka od ukončenia daňovej kontroly.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty účinného v čase zdaniteľného plnenia (ďalej len “zákon o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1, písm. a/, zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Odvolaací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade nepostupoval v intenciách citovaných právnych noriem, keď vo veci si nežadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia i keď v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom –

žalobcom, nevykonan jeho výsluch dostatočne na rozhodujúce okolnosti kontrolovaných obchodov a skutkové zistenia vyhodnotil jednostranne len na vznik daňovej povinnosti platiteľa dane a preto vo veci rozhodol predčasne, uvedeným skutočnostiam nevenoval dostatočnú pozornosť ani žalovaný správny orgán, z ktorých dôvodov neboli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Odvolací súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že Daňový úrad Prievidza vykonal u žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 675/3/320/50884/2009/Sme zo dňa 1.7.2009; protokol bol s platiteľom dane – žalobcom prerokovaný a doručený dňa 30.7.2009. Na základe výsledkov zistených v rámci daňovej kontroly Daňový úrad Prievidza dodatočným platobným výmerom č. 675/230/57660/09/Vaz zo dňa 6.8.2009 podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 977,56 EUR. V dôvodoch rozhodnutia konštatoval, že daňový subjekt – T., s.r.o. si právo na odpočítanie dane z faktúry č. 112A/07 od dodávateľa Ing. O. L. – T. v daňovom priznaní neuplatnil, a na základe vyššie uvedeného šetrenia správca dane daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z faktúry č. 112A/07 od dodávateľa Ing. O. L. – T. nepriznáva, pretože nebolo hodnoverne preukázané, že došlo k zdaniteľnému obchodu tak, ako je deklarované na predmetnej faktúre. Proti tomuto rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 8. marca 2010, č. I/226/15226-121935/2009/990565-r potvrdil uvedené rozhodnutie správcu dane.

Ďalej mal odvolací súd z obsahu administratívneho spisu preukázané, že žalobca ako platiteľ dane v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2007 vystavil odberateľskú faktúru č. 07/12A pre odberateľa Ing. O. L. – T., zo dňa 10.5.2007, dátum dodania 10.5.2007 za Displej Plasma PDF 433PE, základ dane 155.000,--Sk, DPH 19% 29.450,--Sk, celkom 184.450,--Sk; do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že daňový subjekt T., s.r.o. predmetnú faktúru vystavil, k dodaniu tovaru podľa faktúry došlo, v písomnom vyjadrení doplnil svoje tvrdenie tak, že na konci roku 2007 zistili, že do systému knihy evidencie DPH sa nedostali niektoré faktúry na vstupe a aj na výstupe a pretože pri spočítaní DPH by nevznikla žiadna daňová povinnosť a ani nadmerný odpočet, nepodávali dodatočné daňové priznanie, pretože by bolo nulové. Medzi predloženými dokladmi ku kontrole sa o.i. nachádzala dodávateľská faktúra č. 112A/07 (int. č. FAD 7/78A) zo dňa 17.5.2007 od

dodávateľa Ing. O. L. T., za odstredivku OKEP 630-2, základ dane 155.000,--Sk, DPH 19% 29.450,--Sk, celkom 184.450,--Sk, daňový subjekt predmetnú faktúru nemal v evidencii DPH a daň si neodpočítal, odstredivku OKFP 630-2 neevidoval v knihe hmotného a nehmotného dlhodobého majetku. Dodávateľ Ing. O. L., T. faktúru č. 112A/07 nemal v evidencii DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007, daň z predmetnej faktúry nepriznal a neodviedol, do zápisnice o miestnom zisťovaní dňa 12.5.2009 uviedol, že faktúru č. 112A/07 vystavil, k dodaniu tovaru došlo, faktúra nie je v evidencii DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007, DPH nie je priznaná a odvedená, pretože daňový subjekt T., s.r.o. si daň z predmetnej faktúry neuplatnil.

Odvolací súd ďalej zistil, že žalovaný považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane za nedôvodné. V odôvodnení rozhodnutia, ktorým prvostupňové rozhodnutie potvrdil konštatoval, že v posudzovanom prípade žalobca ako daňový subjekt daň na vstupe vo výške 29.450,--Sk (faktúra č. 112A/07 od Ing. O. L.) nezahrnul do daňového priznania za máj 2007, a ani neskôr pri zistení na konci roku 2007 si túto daň nenárokoval zákonným spôsobom. Poukázal na to, že v zmysle § 49 až § 51 zákona o DPH, platiteľ má právo na odpočítanie dane pri dodržaní zákonom uvedených podmienok. Mal za to, že ak si daňový subjekt ako platiteľ svoje právo neuplatnil sám, správca dane jeho rozhodnutie akceptoval a odpočítanie dane vo výške 29.450,--Sk nepriznal. Námietku žalobcu uvedenú v odvolaní, že daňovému subjektu nevyplýva povinnosť podať dodatočné daňové priznanie, pretože pri spočítaní DPH mu nevznikla žiadna daňová povinnosť a ani nadmerný odpočet, nepovažoval za opodstatnenú. Ďalej konštatoval, že za daného stavu vecí daňový subjekt si nesprávne vysvetľuje neuznanie odpočítania dane na vstupe z prijatej faktúry, s poukazom na to, že vzhľadom na uplatnenie zásady prejednávacej nie je správca dane povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu a preto platí, že ak si daňový subjekt ako platiteľ svoje právo neuplatnil, nemôže očakávať, že mu bude správcom dane priznaný odpočet dane na vstupe, ktorý si sám vôbec nenárokoval. Vyslovil názor, že najskôr musí byť nárok na odpočítanie dane uplatnený platiteľom, a až potom možno posudzovať jeho oprávnené nárokovanie a keďže nebolo uplatnené právo na odpočítanie dane, potom nemohlo byť v rozhodnutí uvedené, že tým bolo porušené ustanovenie zákona o DPH s tým, že preukazovanie reálneho uskutočnenia zdanieľného obchodu môže nasledovať až po tom, keď vzniknú dôvody na preverovanie predložených dokladov, na základe ktorých bol uplatnený nárok na odpočet dane. K námietke daňového subjektu, že správca dane mal rozdielny pohľad na daň na vstupe a daň na výstupe uviedol, že v tomto postupe správcu dane nezistil nezákonnosť, pretože daň na výstupe – daň za uskutočnené

zdaniteľné plnenia je platiteľ povinný uplatniť a odvieť do štátneho rozpočtu (§ 19 a § 69 zákona o DPH), pričom ale daň na vstupe je nárokovanou položkou, ktorú si platiteľ môže (nie je povinný) uplatniť pri dodržaní podmienok upravených v § 49 až § 51 zákona o DPH, ktorý princíp uplatňovania dane je dôvodom, prečo správca dane nevyhodnotil daň (DPH) na vstupe a výstupe identickým spôsobom. Ďalej uviedol, že v odvolacom konaní bolo zistené jednoznačné preukázanie, že daňový subjekt ako platiteľ registrovaný na dani z pridanej hodnoty neuplatnil odpočet dane za prijaté zdaniteľné obchody zo spornej faktúry tak, ako to umožňuje zákon o DPH, čo je základným predpokladom, aby pri následnej daňovej kontrole mohol správca dane preveriť správnosť takto uplatneného nároku na odpočet dane, keďže pri daňovej kontrole právo na uplatnenie odpočítania dane neprechádza na správcu dane, pretože daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane predovšetkým zisťuje a preveruje základ dane alebo vznik daňovej povinnosti a preto ak daň z faktúry za prijaté plnenie nebola predmetom uplatneného nároku, pričom daňový subjekt vedel, že túto daň si neuplatnil, za týchto okolností nie je dôvod preverovať prijatý zdaniteľný obchod z hľadiska dodržania ustanovení zákona o DPH a vykonať k tomu obhliadku veci, prípadne zaoberať sa ďalšími súvislosťami.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Z uvedeného vyplýva, že správca dane ako aj žalovaný sa nedostatočne vysporiadali s tvrdeniami žalobcu ako daňového subjektu, keď v daňovom konaní tvrdil, že si uplatnil právo na odpočítanie dane v daňovom konaní (uviedenie dane – salda v správnej výške, nepodanie dodatočného priznania, daňová kontrola, prerokovanie kontroly, odvolanie) s tým, že toto právo nie je možné zužovať len na uplatnenie práva jednou formou – formou daňového priznania a s poukazom na to, že existencia faktúry a uplatnenie dane z pridanej hodnoty jej platiteľom za zdaniteľné plnenie voči žalobcovi sú jedinými zákonnými predpokladmi na odpočet dane z pridanej hodnoty (§ 49 zákona o DPH), ktorú skutočnosť žalobca aj namietal v dôvodoch žaloby ako aj v odvolaní proti rozsudku prvého stupňa.

Cieľom daňovej kontroly je zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Z uvedeného dôvodu nie je možné súhlasiť s názorom žalovaného, že **ak** daňový subjekt ako platiteľ registrovaný na dani z pridanej hodnoty neuplatnil odpočet dane za prijaté zdaniteľné obchody zo spornej faktúry tak, ako to umožňuje zákon o DPH, čo je základným predpokladom, aby pri následnej daňovej kontrole mohol správca dane preveriť správnosť takto uplatneného nároku na odpočet dane, nie je dôvod preverovať prijatý zdaniteľný obchod z hľadiska dodržania ustanovení zákona o DPH, keďže pri daňovej kontrole právo na uplatnenie odpočítania dane neprechádza na správcu dane, pretože daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane predovšetkým zisťuje a preveruje základ dane alebo vznik daňovej povinnosti.

Podmienky uvedené v § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 a 2 písm. a/, a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže daňová povinnosť daňového subjektu ako aj nárok na odpočet dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Zákonodarca požaduje, aby daňový subjekt preukázal všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že po zistení, že na konci roku 2007 sa do systému knihy evidencie nedostali niektoré faktúry na vstupe a aj na výstupe, nepodal dodatočné daňové priznanie, pretože by bolo nulové, keďže pri spočítaní DPH by nevznikla žiadna daňová povinnosť a ani nadmerný odpočet, bolo jeho povinnosťou preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon o DPH stanovil. Pokiaľ si ako platiteľ uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, potom musel preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Povinnosťou správcu dane bolo tvrdeniami daňového subjektu sa zaoberať, umožniť mu realizovať jeho právo na vyjadrenie sa a predkladanie dôkazov na preukázanie pravdivosti jeho tvrdení a v odôvodnení rozhodnutia uviesť, z ktorých dôkazov vychádzal pri svojom rozhodnutí, z akých dôvodov neprihliadol na ďalšie dôkazy, akú právnu úvahu použil a k akým právnym záverom na základe vykonaného dokazovania dospel. V danej veci správca dane v odôvodnení síce uviedol, že žalobca - daňový subjekt, si právo na odpočítanie dane

z faktúry č. 112A/07 od dodávateľa Ing. O. L. – T. v daňovom priznaní neuplatnil, a na základe vyššie uvedeného šetrenia správca dane daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z tejto faktúry nepriznáva, pretože nebolo hodnoverne preukázané, že došlo k zdaniteľnému obchodu tak, ako je deklarované na predmetnej faktúre. Z právneho záveru správca dane teda jednoznačne nevyplýva, či správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočet dane z dôvodu, že si ho neuplatnil, alebo z dôvodu, že nebolo hodnoverne preukázané, že došlo k zdaniteľnému obchodu tak, ako je deklarované na predmetnej faktúre. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného však vyplýva, žalovaný dospel k záveru, že ak daň z faktúry za prijaté plnenie nebola predmetom uplatneného nároku, pričom daňový subjekt vedel, že túto daň si neuplatnil, za týchto okolností nie je dôvod preverovať prijatý zdaniteľný obchod z hľadiska dodržania ustanovení zákona o DPH. S námietkou žalobcu uvedenou v odvolaní, že daňovému subjektu nevyplýva povinnosť podať dodatočné daňové priznanie, pretože pri spočítaní DPH mu nevznikla žiadna daňová povinnosť a ani nadmerný odpočet, sa žalovaný náležite nevyporiadal, keď uviedol, že ju nepovažuje za opodstatnenú, bez uvedenia dôvodov.

Súd podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku v rámci súdneho prieskumu rozhodnutia žalovaného správneho orgánu preskúmava zákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného vychádzajúc zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.), činnosť správnych orgánov nenahrádza.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade nepostupoval v súlade so zákonom o správe daní v spojení s ustanoveniami zákona o DPH, keď si nežadovávajú dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, vo veci nerozhodol skutkovo a právne správne a žalovaný správny orgán námietkam žalobcu vznesenými v daňovom konaní nevenoval dostatočnú pozornosť, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nie je možné považovať za súladné so zákonom, a preto súd prvého stupňa nerozhodol vo veci zákonne, keď žalobu zamietol.

Z uvedených dôvodov odvolací súd podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného správneho orgánu (ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa) zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodoval podľa § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 a v spojení s § 250k ods. 1 vety druhej. Žalobcovi nepriznal náhradu trov preskúvacieho konania z dôvodov hodných osobitného zreteľa, za ktoré odvolací súd považoval skutočnosť, že z výsledkov vykonaného dokazovania v danej veci vyplýva, že žalobca sám postupoval v rozpore so zákonom, keďže bolo preukázané, že v jeho účtovnej evidencii neboli doklady vierohodne zavedené.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 13. júla 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Nikoleta Adamovičová