



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **L. G., a. s.**, so sídlom v B.S.B., zastúpenej advokátskou kanceláriou **M. a P., s. r. o.**, so sídlom v B.B., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/11400-100970/2009/991031-r zo dňa 12. novembra 2009, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 2S/65/10-48 zo dňa 16. júna 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 2S/65/10-48 zo dňa 16. júna 2010 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom 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 B. podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222//11400-100970/2009/991031-r zo dňa 12. novembra 2009. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava II č. 601/230/43762/09/Tak zo dňa 07. mája 2009, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2004 v sume 749.189,53 eura s odôvodnením, že žalobkyňa si neoprávnene uplatnila nárok na odpočítanie dane z faktúry č. 2004/003 v celkovej výške 27.260.000,- Sk, pričom mala právo si odpočítať daň len z protihodnoty pri zabezpečovacom prevode práva, ktorá v tomto prípade činila 30.000.000,- Sk, včítane dane vo výške 4.789.916,- Sk.

Krajský súd v B. posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní dospel k záveru, že rozhodnutie správcu dane ako aj rozhodnutie žalovaného boli vydané v súlade so zákonom, pričom súd nezistil žiadne porušenie tých právnych predpisov, ktoré žalobca v žalobe uviedol. Žalovaný ako aj správca dane správne aplikovali predpisy hmotného ako aj procesného práva a krajský súd sa s ich právnym názorom stotožnil v celom rozsahu. Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na znenie § 553 ods. 1, 2 a 3, § 553a ods. 2 a § 553c ods. 1 a 2 Občianskeho zákonníka, krajský súd uviedol, že tieto ustanovenia v čase uzatvorenia zmluvy o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe zo dňa 19. apríla 2004 a ani v čase vystavenia faktúry zo dňa 24.10.2004 neboli súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky v prezentovanom znení. Právna úprava § 553 Občianskeho zákonníka v znení platnom v rozhodnom čase bola iba rámcová a poskytovala pomerne veľký priestor pre zmluvné dojednania strán. V danom prípade išlo o prevod vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe – administratívnej budove na pozemku parc. č. X. z dlžníka obchodnej spoločnosti L., s. r. o. na žalobkyňu (veriteľ'a), a teda predmetná stavba bola použitá na zabezpečenie splnenia záväzku vyplývajúceho z pôžičky na sumu 30.000.000,- Sk a je teda nepochybné, že základom dane pri zabezpečovacom prevode práva je výška záväzku dlžníka, ktorá sa považuje za cenu s daňou. Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že ak došlo k poskytnutiu pôžičky žalobkyňou dlžníkovi vo výške 30.000.000,- Sk a táto bola zabezpečená predmetnou stavbou, a teda vlastníctvo k predmetnej stavbe prešlo na žalobkyňu v skutočnosti na základe zmluvy o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva. Základom dane môže byť len protihodnota, a to suma 30.000.000,- Sk. Vklad predmetnej zmluvy do katastra nehnuteľnosti zo dňa 19.04.2004 bol

povolený dňa 08.10.2004 a aj z tejto skutočnosti vypláva, že žalobkyňa nadobudla vlastnícke právo k predmetnej stavbe z titulu uvedeného v zmluve. Pokiaľ ide o faktúru zo dňa 24.10.2004 na sumu 171.360.000,- Sk, z ktorej je odpočítaná čiastka 30.000.000,- Sk ako čiastka uhradená dňa 19.04.2004, krajský súd sa stotožnil s názorom správnych orgánov, že samotná existencia tejto faktúry neznamena právo žalobkyne na odpočítanie dane a žalobkyňa v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH mohla odpočítať daň z prijatého tovaru, ak bola voči nej uplatnená iným platiteľom v tuzemsku a ak ho použila na účely svojho podnikania. Z obsahu spisového materiálu však podľa názoru krajského súdu vyplýva, že predmetná faktúra nekorešponduje so zdaniteľným obchodom, ktorým bolo dodanie rozostavanej stavby na základe zmluvy o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva a preto celá suma DPH uvedená na faktúre nemôže byť odpočítateľnou daňou u príjemcu skutočne zrealizovaného zdaniteľného obchodu. Preto je správny záver správcu dane, že žalobkyňa nadobudla právo nakladať s predmetnou stavbou ako vlastník na základe zabezpečovacieho prevodu práva, keďže poskytla dlžníkovi pôžičku a táto bola zabezpečená predmetnou nehnuteľnosťou. Dodávateľovi tejto nehnuteľnosti vznikla daňová povinnosť dňom odovzdania nehnuteľnosti do užívania podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, pričom pri naplnení predmetnej zmluvy je zrejmé, že protihodnota bola dohodnutá na sumu 30.000.000,- Sk. Preto ak dodávateľ uviedol na faktúre vyššiu sumu dane, ako bol povinný platiť, postupuje sa podľa § 71 ods. 6 zákona o DPH.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu ďalej vyplýva, že krajský súd nezistil žiadne porušenie zásad daňového konania na ktoré poukazovala žalobkyňa. Správca dane pri výkone druhej opakovanej kontroly postupoval podľa ustanovení § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Pokiaľ ide o námietku žalobkyne ohľadne doby vykonávania druhej opakovanej daňovej kontroly, krajský súd dospel k záveru, že táto nie je dôvodná. V poradí druhá opakovaná daňová kontrola začala dňa 05.11.2007, správca dane požiadal o predĺženie lehoty na jej vykonanie dňa 16.04.2008 a žalovaný s predĺžením lehoty na vykonanie opakovanej kontroly súhlasil do 04.11.2008. Opakovaná daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 23.10.2008. Preto krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa sú vecne správne a žalobu preto zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyni náhradu trov konania nepriznal pre jej neúspech v konaní.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správca dane a vec vráti na ďalšie konanie, pretože súd z vykonaných dôkazov nesprávne zistil skutkový stav, vyvodil nesprávne skutkové zistenia na základe čoho vec nesprávne právne posúdil a tiež nesprávne a nedostatočne odôvodnil rozhodnutie.

Žalobkyňa opakujúc skutkový stav veci a odôvodnenia správnych rozhodnutí v dôvodoch odvolania uviedla, že dňa 01.04.2005 podala daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2004, v ktorom uplatnila nadmerný odpočet v sume 27.262.420,- Sk. Správca dane dňa 24.05.2005 zahájil daňovú kontrolu na DPH za uvedené zdaňovacie obdobie v rámci ktorého vydal dňa 03.08.2005 rozhodnutie, ktorým znížil nadmerný odpočet o sumu 27.360.000,- Sk a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 97.580,- Sk. Na základe žalobkyňou podaného odvolania žalovaný toto rozhodnutie správca dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, a to rozhodnutím zo dňa 24.10.2005. Správca dane dňa 30.11.2005 spísal zápisnicu o začatí opakovanej kontroly (prvej) na DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2004. Na základe tejto prvej opakovanej daňovej kontroly bol žalobkyni v zmysle § 79 ods. 2 zákona o DPH nadmerný odpočet vykázaný v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2004 vo výške 27. 262. 420,- Sk vrátený.

Dňa 28.09.2007 obdržal správca dane od žalovaného žiadosť o vykonanie opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie za roky 2004 a 2005 u žalobkyne na základe čoho správca dane u žalobkyne zahájil v poradí už druhú opakovanú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2004. Na základe tejto druhej opakovanej kontroly správca dane vydal dňa 03.11.2008 dodatočný platobný výmer č. 601/230/126791/08/Tak, v ktorom ustálil, že žalobkyňa si neoprávnene uplatnila daň na vstupe z faktúry zo dňa 24.10.2004 od dodávateľa L., s.r.o., B. na sumu 171.360.000,- z čoho DPH činí sumu 27.360.000,- Sk a žalobkyni vyrúbila rozdiel z DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2004 v sume 22.570.084,- Sk. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 03.11.2008 podala žalobkyňa odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím zo dňa 02.03.2009 tak, že dodatočný platobný výmer zo dňa 03.11.2008 zrušil a vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

Následne správca dane opätovne rozhodol v poradí už tretím dodatočným platobným výmerom č. 601/230/43762/09/Tak zo dňa 07.05.2009 tak, že vyrúbil žalobkyni rozdiel z dane z pridanej hodnoty za IV. štvrťrok 2004 v sume 749.189,53 eura.

Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 07.05.2009 podala žalobkyňa opätovne odvolanie namietajúc, že postup správcu dane pri druhej opakovanej daňovej kontrole bol šikanóznym a v rozpore so zásadou profesionálneho výkonu štátnej moci keď ten istý daňový úrad v tej istej veci avšak v rozdielnom časovom období dospel k rozdielnym záverom a čo je navyše aj v rozpore s princípom veci rozhodnutej, keď o veci, ktorá už bola rozhodnutá a daňovou kontrolou nespochybnená sa rozhoduje opätovne. Ďalej namietala, že takýto postup správcu dane spôsobuje právnu neistotu kontrolovaných subjektov a extrémne porušuje základné zásady daňového konania, ktoré dotvárajú rámec Ústavou garantovaných princípov právnej istoty, predvídateľnosti práva, legality zdanenia, ktoré je potrebné uplatňovať aj v daňovom konaní, inak sa konanie a naň nadväzujúce rozhodnutia zaťažia vadou nezákonnosti. Namietala, že názor správcu dane, ku ktorému dospel na základe druhej opakovanej kontroly nie je správny, keď dospel k záveru, že protihodnota rozostavanej stavby je výška poskytnutej a nevrátenej pôžičky, t. j. 30.000.000,-Sk, napriek tomu, že hodnota rozostavanej stavby bola znaleckým posudkom č. 130/2004 vypracovaným znalcom Ing. Jánom Pechom určená na sumu 144.000.000,-Sk. K zhodnoteniu stavby došlo v čase do 30.09.2004 a zhodnotenie realizovala obchodná spoločnosť L., s. r. o. Žalobkyňa ďalej namietala, že ak by hodnota rozostavanej stavby bola len vo výške 30.000.000,-Sk, t. j. 20 % z jej skutočnej hodnoty, potom by na strane žalobkyne došlo k bezdôvodnému obohateniu na úkor spoločnosti L., s. r. o.

Žalobkyňa namietala, že žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 12.11.2009 č. I/222/11400-100970/20090/991031-r rozhodol o jej odvolaní tak, že napadnutý dodatočný platobný výmer č. 601/230/43762/09/Tak zo dňa 07.05.2009 potvrdil, pričom rozhodnutie založil opätovne na nesprávnom právnom názore, keď sa stotožnil s právnym názorom správcu dane.

Poukazovala na to, že čl. V ods. 1 Zmluvy o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe zo dňa 19.04.2004 síce uvádza, že pokiaľ dlžník nesplní riadne a včas svoj záväzok vyplývajúci zo zmluvy o pôžičke, veriteľ sa stáva trvalým a výlučným vlastníkom nehnuteľnosti - rozostavanej stavby, ktorá bola poskytnutá ako zabezpečenie na zaplatenie záväzku, je však potrebné vychádzať zo skutočnosti, že zmluvné strany deklarovali svoju vôľu zmeniť vlastnícke právo k rozostavanej stavbe ako následok porušenia zmluvy. V žiadnom prípade však nemožno takéto dojednanie vykladať tak, že stanovuje výšku cenu stavby a teda jej hodnotu vo výške poskytnutej pôžičky. Poukazovala na to, že v zásade platí, že pokiaľ má veriteľ záujem o vec, ktorá je sekundárnym predmetom zabezpečenia, je povinný doplatiť dlžníkovi rozdiel medzi hodnotou predmetu

zabezpečovacieho prevodu a výškou uspokojenej pohľadávky veriteľa, keďže veriteľovi prináleží len tá peňažná suma, ktorá zodpovedá výške jeho pohľadávky. V danom prípade obidve strany prejavili záujem na zmene vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe, čo sa realizovalo tým spôsobom, že spoločnosť L., s. r. o. vystavila dňa 24.10.2004 faktúru, ktorá bola žalobkyňou prijatá a zaúčtovaná rovnako ako bola zaúčtovaná aj na strane spoločnosti L., s. r. o. Žalobkyňa sa ujala držby predmetnej nehnuteľnosti, začala ju užívať a do dnešného dňa s ňou nakladá ako s vlastnou. Keďže v danom prípade správa katastra rozhodla, že predmetná rozostavaná stavba nepredstavuje predmet evidovania v katastri nehnuteľnosti, je treba vychádzať z právnej úpravy zabezpečovacieho prevodu tak, že k zmene vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe došlo až po dohode zmluvných strán o cene nehnuteľnosti, ktorá je vyjadrená v obsahu predmetnej faktúry zo dňa 24.10.2004. Poukazovala tiež na to, že výklad o cene rozostavanej stavby vo výške 30.000.000,- Sk nielenže nezodpovedá neformálnej dohode zmluvných strán, je aj v rozpore s princípom, dobrých mravov, ako aj v rozpore s podstatou zabezpečovacieho prevodu práva a jeho účelom. Ďalej žalobkyňa namietala, že druhá opakovaná kontrola bola vykonaná v rozpore so zákonom, pretože trvala viac ako šesť mesiacov a ak došlo k predĺženiu lehoty nadriadeným orgánom, daňovému subjektu nebolo doručené žiadne písomné oznámenie vo vzťahu k predĺženiu lehoty trvania daňovej kontroly, čo je v rozpore s ustanovením § 15 ods. 18 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 o správe daní“), čím boli porušené základné práva žalobkyne a porušený princíp zákonnosti daňového konania.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 12.08.2010 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Uviedol, že s dôvodmi uvedenými v odvolaní proti rozsudku krajského súdu sa žalovaný už vysporiadal v napadnutom rozhodnutí. Poukázal na to, že žalobkyňa uzatvorila bezúročnú zmluvu o pôžičke so spoločnosťou L., s. r. o. na sumu 30.000.000,- Sk so splatnosťou do 30.09.2004, ktorá bola zabezpečená zmluvou o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe - administratívnej budove nachádzajúcej sa na pozemku parc. č. X. v k. ú. S. M. V predmetnej zmluve o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe je uvedené, že ak dlžník nesplní riadne a včas svoj záväzok vyplývajúci zo zmluvy o pôžičke, veriteľ sa stáva trvalým a výlučným vlastníkom nehnuteľnosti, ktorá bola poskytnutá na zabezpečenie záväzku. Dňom splatnosti záväzku mali zaniknúť všetky obmedzenia výkonu vlastníckeho práva vyplývajúce pre veriteľa z predmetnej zmluvy

a veriteľ mal byť oprávnený uplynutím dňa splatnosti finančného dlhu s nehnuteľnosťou voľne disponovať. Napriek tomu, že podľa znaleckého posudku zo dňa 19.04.2004 bola stavba ocenená sumou 61.912.772,48 Sk, mala byť použitá na zabezpečenie splnenia záväzku v sume 30.000.000,- Sk. V zmluve o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe sa neuvádza skutočnosť, ktorá by prípadne mohla mať vplyv na protihodnotu pri zabezpečovacom prevode práva. Žalovaný uviedol, že základom dane pri zabezpečovacom prevode práva je výška záväzku dlžníka, ktorá sa považuje za cenu s daňou. To znamená, že v prípade poskytnutia pôžičky v sume 30.000.000 Sk, zabezpečenej uvedenou stavbou, právo nakladať so stavbou ako vlastník prešlo v skutočnosti na žalobkyňu uplynutím dňa splatnosti finančného dlhu, teda dňom 01.10.2004. Základom dane pri zabezpečovacom prevode práva môže byť len protihodnota 30.000.000,- Sk. Žalobkyňa bola preto oprávnená uplatniť si odpočítanie podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platného v roku 2004 len do takej sumy DPH, ktorá bola splatná v súvislosti s prevodom práva nakladať s rozostavanou stavbou ako vlastník na základe zabezpečovacieho prevodu práva. Poukazovala v tejto súvislosti aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ, z ktorej vyplýva, že právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplateným z dôvodu splatnosti. Uplatnenie práva na odpočítanie sa nevzťahuje k dani, ktorá je splatná výlučne z dôvodu uvedenia na faktúre. Nárok nemožno uplatniť pokiaľ ide o daň, ktorá nezodpovedá určitému plneniu napr. titulu, že je vyššia ako právoplatne splatná daň (prípady C-342/87 Genius Holding). Pojem faktúra znamená, že týmto dokladom sa žiada odplata. Samotná existencia faktúry však neznamená právo na odpočítanie dane. Z predložených dokladov vyplýva, že faktúra vyhotovená na sumu 171.360.000,- Sk nekorešponduje so zdaniteľným obchodom, ktorým malo byť dodanie rozostavanej stavby na základe zmluvy o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva a preto celá suma DPH uvedená na tejto faktúre nemôže byť odpočítateľnou daňou u príjemcu skutočne zrealizovaného zdaniteľného obchodu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk (§ 156 ods. 1

a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/11400-100970/2009/991031-r zo dňa 12. novembra 2009, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava II č. 601/230/43762/09/Tak zo dňa 07.05.2009, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok 2004 v sume 749.189,53 eura.

V správnom súdnictve prejednávajú súde na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní), správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona o správe daní), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili 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 fiskálne 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.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, 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.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, 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 správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákon o DPH, 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 6. 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 pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 553 ods. 1 Občianskeho zákonníka v znení účinnom v rozhodnom čase, splnenie záväzku sa môže zabezpečiť prevodom práva dlžníka v prospech veriteľa (zabezpečovací prevod práva).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že žalobkyňa uzatvorila dňa 19.04.2004 so spoločnosťou L., s. r. o. zmluvu o pôžičke, podľa ktorej poskytla spoločnosti L., s. r. o. bezúročnú pôžičku v sume na 30.000.000,- Sk so splatnosťou do 30.09.2004. Pôžička bola zabezpečená zmluvou o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe - administratívnej budove nachádzajúcej sa na pozemku parc. č. X. v k. ú. S. M. v zmysle § 553 Občianskeho zákonníka zo dňa 19.04.2004. Z článku V. predmetnej zmluvy o zabezpečení záväzku prevodom vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe vyplýva, že ak dlžník nesplní riadne a včas svoj záväzok vyplývajúci zo zmluvy o pôžičke, veriteľ sa stáva trvalým a výlučným vlastníkom nehnuteľnosti, ktorá bola poskytnutá na zabezpečenie záväzku. Dňom splatnosti záväzku mali zaniknúť všetky obmedzenia výkonu vlastníckeho práva vyplývajúce pre veriteľa z predmetnej zmluvy a veriteľ mal byť oprávnený uplynutím dňa splatnosti finančného dlhu s nehnuteľnosťou voľne disponovať.

Je nepochybné, že predmetná rozostavaná stavba bola použitá na zabezpečenie splnenia záväzku vyplývajúceho zo zmluvy o pôžičke. Aj podľa názoru najvyššieho súdu zhodne z názorom krajského súdu ako aj s názorom správnych orgánov základom dane pri zabezpečovacom prevode práva je výška záväzku dlžníka, ktorá sa považuje za cenu s daňou. Je nepochybné, že predmetom DPH je dodanie hmotného tovaru pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva. V danom prípade došlo k zmene vlastníckeho práva k rozostavanej stavbe na základe zmluvy o zabezpečovacom prevode práva v deň splatnosti pôžičky. Preto ak v danom prípade došlo k poskytnutiu pôžičky v sume 30.000.000,- Sk, ktorá bola zabezpečená prevodom vlastníckeho práva, základom dane môže byť len táto suma. Je pritom právne irelevantné, že predmetná rozostavaná nehnuteľnosť bola v čase uzatvorenia zmluvy o pôžičke ocenená sumou vyššou. Následné formálne vystavenie faktúry, ako preukazovanie skutočnej ceny rozostavanej stavby, nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní namietala dobu vykonávania druhej opakovanej kontroly, najvyšší súd v zmysle ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (pozri napr. uznesenia vo veciach sp. zn. III: ÚS 260/06, sp. zn. II: ÚS 190/08, či nález vo veci IV: ÚS 24/2010) a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudok vo veci sp. zn. 5Sžf/63/2009) zastáva názor, že lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní, je lehotou zákonnou a je pre správcu dane záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. V prípade, ak správca dane v zložitých prípadoch nemôže daňovú kontrolu ukončiť v lehote do šiestich mesiacov, je jeho povinnosťou požiadať nadriadený orgán o povolenie daňovú kontrolu predĺžiť. Toto predĺženie však nesmie prekročiť šesť mesiacov.

V danom prípade daňová kontrola začala oznámením o začatí opakovanej kontroly dňa 05.11.2007. Správca dane v súlade s ustanovením § 15 ods. 17 zákona o správe daní dňa 16.04.2008, teda pred uplynutím šesťmesačnej lehoty požiadal žalovaného ako nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vykonanie opakovanej daňovej kontroly. Predĺženie lehoty na vykonanie opakovanej daňovej kontroly bolo správcovi dane povolené do 04.11.2008. Opakovaná daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu za účasti splnomocnenej zástupkyne žalobkyne PhDr. D. R. dňa 24.10.2008. Pri prerokovaní protokolu splnomocnená zástupkyňa námietku nedodržania lehoty na vykonanie opakovanej daňovej kontroly nevzniesla a nevzniesla ju ani v rámci žiadneho z odvolacích konaní vedených proti dodatočným platobným výmerom zo dňa 03.11.2008 a zo dňa 07.05.2009.

Je pravdou, že správca dane o predĺžení lehoty na vykonanie opakovanej daňovej kontroly žalobkyňu písomne neupovedomil, resp. v spisovom materiály sa takýto prípis nenachádza. Podľa názoru najvyššieho súdu však týmto pochybením správcu dane nedošlo k porušeniu práva žalobkyne majúceho vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Nedoručenie, resp. písomné neupovedomenie žalobkyne o predĺžení lehoty na vykonanie opakovanej daňovej kontroly by nijako neovplyvnilo materiálnu stránku rozhodnutia daňových orgánov, takže z tohto hľadiska by ani nebolo účelné, aby správny súd zjednával nápravu, nakoľko jej zjednanie by nemalo žiadny vplyv na „zákonnosť rozhodnutia“ v správnom súdnictve podstatnú.

Taktiež nebolo možné opomenúť, že žalobkyňa, hoci mala možnosť sama alebo prostredníctvom splnomocnenej zástupkyne nahliadať do spisového materiálu daňových

orgánov (§ 2 zákona o správe daní), nedostatok upovedomenia o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly namietla až v žalobe o preskúmanie rozhodnutia žalovaného.

Podľa judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v daňových veciach (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sž/67-68/2001) predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie námietky vznesené v žalobe (žalobné dôvody), ktoré už boli uplatnené v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a s ktorými sa musel žalovaný ako odvolací orgán vysporiadať vo svojom druhostupňovom rozhodnutí napadnutým žalobou. Inak by potom preskúmacie súdne konanie nahrádzalo inštitút odvolacieho konania ako nevyhnutného predpokladu na podanie žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného súdom podľa druhej hlavy piatej časti OSP.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto uvedenú námietku považoval za účelovú a keďže v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani iné vady, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), s poukazom na závery uvedené vyššie, napadnutý rozsudok Krajského súdu v B. ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V B. 25. novembra 2010

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková