



ROZSUDOK

VMENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členiek senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: **T., s.r.o.**, so sídlom K. X., N., IČO: X., zastúpeného JUDr. J. M., advokátom, Advokátska kancelária K. X., B., proti žalovanému: **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Nová 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/15226-121936/2009/990565-r zo dňa 8. marca 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/14/2010 - 73 zo dňa 21. septembra 2010 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/14/2010 - 73 zo dňa 21. septembra 2010 **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/15226-121936/2009/990565-r zo dňa 8. marca 2010 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

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

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 13S/14/2010 - 73 zo dňa 21. septembra 2010 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/226/15226-121936/2009/990565-r zo dňa 8. marca 2010 potvrdzujúceho dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prievidza č. 675/230/57695/09/Vaz zo dňa 7. augusta 2009,

ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2007 v sume 20 497,24 €. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal. V odôvodnení uviedol, že žalovaný úplne a správne zistil skutkový stav, na základe vykonaného dokazovania dospel k správneho právneho záveru a vo veci rozhodol v súlade so zákonom. Konštatoval, že medzi účastníkmi bolo sporné, či daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, ak žalobcovi bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2007 z dodávateľských faktúr č. X., X., X. a X.. Poukázal na to, že žalobca nenamieta, že tovar (služby) dodal odberateľovi Ing. O. L., pričom z takto dodaného tovaru (služieb) daň nepriznal a ani daň neodviedol do štátneho rozpočtu. Poukázal na to, že zo zákona o dani z pridanej hodnoty jednoznačne vyplýva pre daňový subjekt daňová povinnosť dňom dodania tovaru a služby (§ 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“), a preto žalobca ako platiteľ dane bol v prípade dodania tovaru alebo služieb povinný platiť daň na výstupe (§ 69 ods. 1 zákona o DPH). Zdôraznil, že predmetom tohto konania nie je daň z príjmu, ktorú upravuje zákon č. 595/2003 Z. z. ale ide o povinnosť platiť daň z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH. Upriamil pozornosť na to, že žalobcovi nebol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za to, že nevedol evidenciu o dani z pridanej hodnoty, ale preto, že si nesplnil povinnosť zaplatiť daň na výstupe v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Neprihliadol na tvrdenie žalobcu, že za príslušné daňové obdobie odpočítal od celkovej daňovej povinnosti odpočítateľnú daň a že nedošlo k neodvedeniu nižšej dane z pridanej hodnoty než ako mal platiť, a teda že výsledná daň sa nezmenila. Podľa názoru krajského súdu neobstojí ani argumentácia žalobcu o tzv. administratívnej chybe, v dôsledku ktorej mu nebol priznaný odpočet dane na vstupe, pričom tento odpočet dane a daňová povinnosť na výstupe by boli v rovnakej sume (617 500 Sk), a teda dopad na štátny rozpočet by bol neutrálny, pričom v tejto súvislosti poukázal na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, v ktorom je uvedené, že platiteľovi by vzniklo právo na odpočítanie dane na vstupe pri dodržaní zákonných podmienok, za ktoré sa okrem iných považuje aj to, že platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú mu byť dodané, a má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. Poukázal na personálne prepojenie medzi žalobcom a Ing. O. L., keďže Ing. O. L. je jedným z konateľov žalobcu a súčasne bol aj jeho dodávateľom a aj odberateľom. Krajský súd mal za to, že žalobca pre uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe by bol povinný preukázať, že dodávateľ Ing. O. L. z dodávok tovaru a služieb uplatnil voči nemu daň a vystavil o tom faktúru, avšak tieto skutočnosti žalobca nepreukázal, a preto vznikli dôvodné pochybnosti o uskutočnenom obchode. Konštatoval, že

žiaden daňový orgán nemá zo zákona právomoc priznať platiteľovi dane odpočet dane z pridanej hodnoty, ak si platiteľ dane nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty riadne neuplatnil. Považoval tvrdenie žalobcu, že právo na odpočet dane z pridanej hodnoty mu vzniklo z existencie samotnej faktúry, pričom správca dane mal o výške dane z pridanej hodnoty dostatok informácií z predložených odberateľských faktúr, za nezodpovedajúce zákonu. Bol toho názoru, že uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe za zákonom stanovených podmienok (§ 49 ods. 1, 2 a § 69 ods. 1 zákona o DPH) nemožno považovať za administratívne obmedzenia, ktoré žalobcovi bránili uplatňovať svoje právo, nepovažujúc za dôvodné jeho tvrdenie, že nesplnenie povinnosti iných osôb bolo ťaživo prenesené na neho. Uzavrel, že v konaní daňových orgánov nezistil porušenie základných zásad daňového konania, a preto vyslovil záver, že žalobca nepredložil relevantné dôkazy o tom, že daň na výstupe priznal a odviedol do štátneho rozpočtu, príp. že vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty nezodpovedá zákonu, pretože si riadne uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe, a daň na vstupe a daň na výstupe sú v rovnakej výške.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Poukázal na to, že systém dane z pridanej hodnoty je založený na tzv. netto systéme, v konečnom dôsledku sa platí daň len z hodnoty, ktorú osoba na svojom stupni obchodu pridala, odkiaľ aj názov daň z pridanej hodnoty (nie daň za administratívne chyby). Vytýkal súdu prvého stupňa, že túto charakteristiku DPH v napadnutom rozhodnutí dostatočne nezohľadnil. Uviedol, 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), pričom zákon iné podmienky neustanovuje, a preto podľa jeho názoru súd prvého stupňa neaplikoval zákon správne.

Dôvodil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane v daňovom konaní (uvedenie dane – salda v správnej výške, nepodanie dodatočného priznania, daňová kontrola, prerokovanie kontroly, odvolanie), pretože toto právo nie je možné zužovať len na uplatnenie práva jednou formou – formou daňového priznania. Namietal, že žalovaný a ani súd nemôžu dotvárať zákon a dopĺňať o ďalšie povinnosti daňovníka aj o podmienky, ktoré zákon neustanovuje, s poukazom na rozhodnutia Európskeho súdneho dvora. Tvrdil, že jeho vôľa a jej prejav sú pritom jasné, určité, zrozumiteľné a nesporné, s poukazom na to, že 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. Vytýkal správnym orgánom, že porušili viaceré zásady daňového konania, čím boli v konečnom dôsledku porušené jeho práva a možnosť uplatňovať svoje práva v konaní. Do vyrubenie dane z pridanej hodnoty nepovažoval za dôvodné a správne, a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa podľa jeho názoru, ako aj znaleckého ústavu mali byť zrušené. Znalecký posudok č. X. zo dňa 27. októbra 2010 vypracovaný Znaleckým ústavom H., s.r.o., P. X., B., znalcom Ing. V. P., audítom a daňovým poradcom vypracovaným na základe objednávky žalobcu, predložil žalobca ako prílohu k odvolaniu.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. Uviedol, že žalobca v odvolaní v podstate namieta zhodné skutočnosti, ktoré boli obsahom žaloby, a preto zotrváva na svojom stanovisku k žalobe. Tvrdil, že pri preskúmaní napadnutých rozhodnutí pri dani z pridanej hodnoty sleduje aj dodržiavanie proporcionality a daňovej neutrality, avšak v posudzovanom prípade nezistil toto porušenie zo strany správcu dane, pretože žalobca o svojich právach (o práve odpočítať daň) i povinnostiach vedel a rozhodol sa sám ich neuplatniť, resp. neplniť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že v danom prípade neboli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby.

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 pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Odvolačný 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. júla 2009; protokol bol s platiteľom dane – žalobcom prerokovaný a doručený dňa 30. júla 2009. Na základe výsledkov zistených v rámci daňovej kontroly Daňový úrad Prievidza dodatočným platobným výmerom č. 675/230/57695/09/Vaz zo dňa 7. augusta 2009 podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2007 v sume 20 497,24 €. V dôvodoch rozhodnutia konštatoval, že daňový subjekt – T., s.r.o. si právo na odpočítanie dane z faktúr č. X., X., X. a X. 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 faktúr 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 preskúmaným rozhodnutím potvrdil uvedené rozhodnutie správcu dane.

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 (uvedenie 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. X. 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 správcu 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. 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 nevysporiadal, 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 vo veci si nežadovávajúci 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 preskúvané rozhodnutie žalovaného správneho orgánu 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.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave 8. decembra 2011

JUDr. Jaroslava Fúrová, v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská