



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, a členov senátu JUDr. J. Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci **žalobcu: T., s.r.o., K.**, zastúpený advokátom *JUDr. J. M.*, Advokátska kancelária K., proti **žalovanému: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, Oddelenie daňového konania Trenčín, K dolnej stanici č. 22, Trenčín, **o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 8. marca 2010, č. I/226/15226-121935/2009/990565-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 22. septembra 2010, č. k. 11S/54/2010 - 49, takto**

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 22. septembra 2010, č. k. 11S/54/2010 - 49 **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 8. marca 2010, č. I/226/15226-121935/2009/990565-r **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 zo dňa 22. septembra 2010, č. k. 11S/54/2010 - 49 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 8. marca 2010, č. I/226/15226-121935/2009/990565-r a súčasne jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil dodatočný platobný výmer, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie máj 2007.

Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca za máj 2007 vystavil faktúru č. 07/12A pre odberateľa Ing. O. L., predmetom obchodu bola odstredivka, nepriznal DPH zo zdaňovacích obchodov dňom dodania tovaru, faktúry nemal v evidencii DPH, nepriznal daň a neodviedol ju do štátneho rozpočtu, ďalej správca dane v daňovej kontrole zistil u žalobcu faktúru č. 112A/07 zo dňa 17.5.2007 za odstredivku od dodávateľa Ing. O. L. na sumu

155.000,--Sk z toho DPH 19% - 29.450,--Sk, ktorá tiež nebola v evidencii DPH a žalobca si neuplatnil odpočet dane; žalobca tvrdil, že nezavedenie niektorých faktúr na vstupe a výstupe v knihe evidencie DPH je administratívnou chybou a pretože pri spočítaní DPH nevznikla žiadna daňová povinnosť, ani nadmerný odpočet, nepodal dodatočné daňové priznanie, keďže by bolo nulové a preto neporušil zákon o DPH; dodávateľ Ing. O. L. tvrdil, že faktúru č. 112A/07 nemá v evidencii DPH, daň nie je odvedená, pretože žalobca si daň z uvedenej faktúry neuplatnil.

Krajský súd poukázal na to, že platiteľ dane má právo si uplatniť odpočítanie dane pri dodržaní zákonných podmienok (§§ 49-51 zákona o DPH), ale ak si toto právo neuplatní, správca dane jeho rozhodnutie akceptuje, pričom žalobcovi nebolo vytýkané nepodanie dodatočného daňového priznania.

Konštatoval, že sporné faktúry vystavil Ing. O. L., ktorý je podnikateľ – fyzická osoba a zároveň je konateľom u žalobcu, čiže zdaňované obchody sa uskutočnili 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. Mal za to, že skutkový stav bol zistený dostatočne a spoľahlivo z neho vyplývalo, že žalobca si právo na odpočítanie dane z faktúry č. 112A/07 neuplatnil v daňovom priznaní vôbec a v jeho účtovnej evidencii neboli doklady vierohodne zavedené, pričom personálne prepojenie a pochybenia v účtovnej evidencii dôvodne vzbudili u správcu dane pochybnosti, že išlo len o účelové vystavenie faktúr bez skutočného zdaniteľného plnenia a žalobca ich nevyvrátil, hoci má dôkazné bremeno a tým, že žalobca dodal tovar odberateľovi Ing. L. ale nepriznal daň zo zdaniteľných obchodov dňom dodania tovaru, porušil § 19 ods. 1 zákona o DPH. Konanie žalobcu považoval v príkrom rozpore s povinnosťami daňového subjektu podľa zákona o DPH.

Krajský súd na námietky a stanoviská žalobcu k dodatočnému daňovému priznaniu neprihliadol, považujúc ich za snahu odvieť pozornosť od zásadného problému zaplatenia DPH. Námietku o ťaživom spájaní neplnenia povinností iných osôb s povinnosťou žalobcu považoval vzhľadom na personálne prepojenie za nedôvodnú. Poukázal na to, že základnou zásadou obchodného práva je poctivý obchodný styk a súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosti nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí a ak tieto vedomosti štatutárnemu orgánu chýbajú, potom ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepoužíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka (ObZ) ochranu a preto pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov žalobcu sú v zmysle zásady uvedenej v § 2 ods. 6 zákona o správe daní oprávnené, keď účtovníctvo v jeho prípade nespĺňalo požiadavky verného a pravdivého zobrazenia účtovných údajov. Nevzal do úvahy podklady, ktoré žalobca predložil na pojednávaní súdu, pretože neboli predmetom odvolacieho konania pred žalovaným.

Krajský súd nezistil porušenie zásad daňového konania, avšak zistil porušenie povinností žalobcu a preto žalobu zamietol.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca.

Žiadal, 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 žalovaný (zrejme žalobca) si uplatnil právo na odpočítanie dane v daňovom konaní (uviedenie 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.

Dovyrubenie 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. 33/2010 zo dňa 27.10.2010 vypracovaný Znaleckým ústavom HZ, s.r.o., Prievozská 2/A, Bratislava, znalcom Ing. V. P., audítorom 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 zo dňa 10.5.2010. 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) 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](http://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 a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Odvolací 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 nežadovávajú dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia i keď v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom – žalobcom, nevykonával 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., N. 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., N. 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 veci 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 zdaniteľného 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 odviesť 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 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. Námietskou 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 preskúmané 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 preskúmacieho 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.

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

V Bratislave, dňa 25. mája 2011

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.  
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Peter Szimeth