

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/45/2015  
Identifikačné číslo spisu: 8014200114  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.03.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8014200114.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eleny Kováčovej, v právnej veci žalobcu: COMI, spol. s r.o., Chotčanská 2, 091 01 Stropkov, IČO: 31 734 286, právne zastúpeného: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 1100305/1/514440/2013/5056 zo dňa 28.10.2013, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/4/2014-54 zo dňa 05.02.2015, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/4/2014-54 zo dňa 05.02.2015 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom podľa ustanovenia § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/514440/2013/5056 zo dňa 28.10.2013 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/2825824/2013/Lof zo dňa 20.06.2013, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2009 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 6432,98 eura, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 582,59 eura do 15 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalovaný sa nedostatočne vyrovnal s aplikáciou ust. § 8 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), nakoľko z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nevyplýva, ako dospel k základu dane, z ktorého vyrubil žalobcovi rozdiel dane. Výtkol, že obidva daňové orgány venovali zvýšenú pozornosť posudzovaniu zmluvy o

výpožičke uzavretej podľa § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka medzi žalobcom ako požičiatelom a spoločnosťou AD-PRODUKT, s.r.o., Šarišský Štiavnik ako vypožičiatelom, t.j. či sa jedná skutočne o zmluvu o výpožičke alebo o zmluvu pôžičke, avšak neodôvodnili výšku základu dane. Zdôraznil, že nie je úlohou súdu nahrádzať a dopĺňať právnu a skutkovú argumentáciu za žalovaného. Rozhodnutie žalovaného preto považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že posúdenie veci žalovaným je nesprávne a nezákonné, pretože správca dane i žalovaný riadne zistili skutkový stav, správne ho právne posúdili a vyhodnotili, žalobcovi dali dostatok priestoru na to, aby sa mohol vyjadriť k daňovej kontrole vykonávanej správcom dane, so žalobcom bol riadne prerokovaný protokol o kontrole a mohol až do odvolacieho konania predkladať dôkazy, ktorými by preukázal oprávnenosť jeho postupu pri dodržiavaní ustanovení zákona o DPH a jeho vzťah k štátnemu rozpočtu. Takisto nevypočítanie konateľa spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o. za prítomnosti konateľa žalobcu nepovažoval za takú vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko konateľ žalobcu bol s jeho výpoveďou oboznámený, s touto súhlasil a počas konania sa ani nedomáhal opakovania výsluchu za jeho prítomnosti.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom. Nesúhlasil s jeho záverom, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s aplikáciou ustanovenia § 8 ods. 3 zákona o DPH a z odôvodnenia rozhodnutia nevyplýva, ako dospel k základu dane, z ktorého vyrubil žalobcovi rozdiel dane. Uviedol, že v danom prípade žalobca na základe zmluvy o výpožičke bezodplatne požičal zmluvnému partnerovi stavebné rezivo, ktoré nadobudol na základe faktúry č. 809003 zo dňa 03.09.2008, základ dane 1 020 000 Sk, DPH 193 800 Sk, spolu 1 213 800 Sk od dodávateľa SALTIMA s.r.o., Prešov. Z uvedenej faktúry uplatnil odpočítanie dane v zdaňovacom období 3. štvrtrok 2008 (str. 2, 3 rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/2825824/2013/Lof zo dňa 20.06.2013, resp. str. 3 rozhodnutia č. 1100305/1/514440/2013/5056 zo dňa 28.10.2013). Poukázal na to, že odvolací orgán na stranách 4 a 5 rozhodnutia č. 1100305/1/514440/2013/5056 zo dňa 28.10.2013 uviedol, že v tejto súvislosti správca dane s poukazom na ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a/, § 8 ods. 1 písm. a/, § 8 ods. 3, § 19 ods. 1, § 22 ods. 1, § 27 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH konštatoval, že žalobca uskutočnil dodanie tovaru v zmysle § 8 zákona o DPH, preto mu vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 citovaného zákona. Základom dane pre výpočet daňovej povinnosti podľa § 22 zákona o DPH je hodnota, za ktorú bolo rezivo nadobudnuté, znížená o daň, pretože protihodnotou je dodanie tovaru rovnakého druhu a kvality. Z toho dôvodu vznikol rozdiel dane v riadku 03 daňového priznania vo výške 33 857,79 eura (základ dane 1 020 000 Sk pri konverznom kurze 30,126 eura) a rozdiel dane v riadku 04 daňového priznania (19 % DPH zo základu dane) vo výške 6 432,98 eura, ktorý bol predmetom vyrubenia rozdielu dane. Na základe uvedených skutočností považoval žalovaný odôvodnenie základu pre vyrubenie rozdielu dane za dostatočné a rozsudok krajského súdu v časti, v ktorej nesúhlasí s postupom daňových orgánov, za nesprávny. Z toho dôvodu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), pričom rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.03.2017 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené

záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Úlohou najvyššieho súdu bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len ako „zákon č. 563/2009 Z. z.“) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 8 ods. 3 veta prvá zákona o DPH, ak plateľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. 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. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí

protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

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/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb 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 § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňové bremeno spočíva predovšetkým na daňovom subjekte. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, správca dane ju s ním môže dohodnúť, pričom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho v súčinnosti s ním nemožno daň určiť (napr. nepodá daňové priznanie alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu, alebo urobí úkon, dôsledkom ktorého je zníženie dane), správca dane je oprávnený určiť daň sám bez spolupráce s daňovým subjektom, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará. Dôkazné bremeno daňového subjektu umožňuje správcovi dane sa zaoberať iba evidentne zistiteľnými skutočnosťami. Základnou úlohou správcu dane je zhromaždiť dôkazy, hoc aj svedčiace v prospech žalobcu, avšak tieto musia preukazovať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie výšky dane (daňovej povinnosti), nie položiek znižujúcich daň, ktoré naopak preukazuje daňový subjekt.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu odvolací súd zistil, že Daňový úrad Prešov začal dňa 30.04.2013 vyrubovacie konanie podľa § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. vo veci daňovej kontroly ukončenej dňa 29.04.2013 doručením protokolu č. 9711401/5/1405357/2013/Lof zo dňa 15.04.2013 podľa § 46 ods. 8 citovaného zákona. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. až 3. štvrtrok 2009.

V administratívnom spise sa nachádza Zmluva o výpožičke uzatvorená podľa § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka medzi žalobcom ako požičiavateľom a spoločnosťou AD-PRODUKT, s.r.o., Šarišský Štiavnik ako vypožičiavateľom. Zo zmluvy o výpožičke vyplýva, že vypožičiavateľ po skončení výpožičky je povinný vrátiť predmet výpožičky v stave, v akom ho prevzal s prihliadnutím na obvyklé opotrebenie, a to ku dňu, v ktorom dôjde k skončeniu výpožičky alebo po vzájomnej dohode zmluvných strán. Predmetom výpožičky je „stavebné rezivo hrúbky 24 mm“ v množstve 150 m<sup>3</sup>.

Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov dňa 16.04.2012 do zápisnice o ústnom pojednávaní vypočul daňový subjekt - konateľa spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o. S. B., ktorý okrem iného uviedol, že spoločnosť AD-PRODUKT, s.r.o. vykonáva stavebnú činnosť a stavebné rezivo mala vypožičané a mohla ho užívať bezplatne. Stavebné rezivo používala priebežne odo dňa výpožičky na stavbách pri vykonávaní stavebnej činnosti, a to na šalovanie, bednenie a debnenie. Dosky dodával aj Z. K. STAMAR, Stropkov, ktorý vyrába kontajnery. Všetko rezivo nebolo spotrebované, malá časť vypožičaného reziva sa nachádza ešte na sklade. S konateľom žalobcu A. E. sa dohodol, že vypožičané rezivo bude vrátené žalobcovi do 6 mesiacov odo dňa, keď pán E. oznámi, že rezivo bude potrebovať. V tejto lehote mu vyrobí nové rezivo.

Výzvou zo dňa 14.09.2012 správca dane vyzval žalobcu na predloženie dokladov a na predloženie vyjadrenia k otázkam dôvodu vypožičania stavebného reziva spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o.,

Šarišský Štiavnik a k dohodnutému spôsobu využitia vypožičaného reziva. Žalobca predložil na výzvu správcu dane požadované doklady podaním zo dňa 05.10.2012 s vyjadrením, že vypožičané rezivo bolo spoločnosťou AD-PRODUKT, s.r.o. použité na stavbu a do výroby. Vypožičané rezivo zatiaľ nebolo vrátené, avšak v roku 2013 sa má znovu začať grant, teda predpokladaný termín vrátenia je v priebehu roka 2013. K vráteniu vypožičaného tovaru zatiaľ nedošlo.

Listom zo dňa 13.02.2013 sa žalobca vyjadril, že predmetné rezivo je neustále v jeho vlastníctve, nikdy právo nakladať s týmto rezivom ako vlastníkom na žiadnu tretiu osobu nepreviedli a v roku 2013 bude toto rezivo spoločnosťou AD-PRODUKT, s.r.o. vrátené a bude použité pre účely ich podnikania.

Správca dane vypracoval protokol č. 9711401/5/1405357/2013/Lof zo dňa 15.04.2013 z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie 1. až 3. štvrťrok 2009 na daň z pridanej hodnoty, ku ktorému sa písomne vyjadril žalobca listom zo dňa 10.05.2013. Žalobca nesúhlasil s tým, že vypožičanie reziva spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o. správca dane posúdil ako bezodplatné dodanie tovaru, pretože predmetné rezivo bol vypožičiavateľ povinný jeho spoločnosti vrátiť. Ak toto rezivo spotreboval, odpredal alebo iným spôsobom znehodnotil, bol (a neustále je) povinný ho vyrobiť, kúpiť alebo iným spôsobom zabezpečiť, aby mu mohol rezivo vrátiť v rovnakom množstve.

Na základe výsledkov daňovej kontroly Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov rozhodnutím č. 9711401/5/2825824/2013/Lof zo dňa 20.06.2013 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6432,98 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2009.

Výrok rozhodnutia odôvodnil okrem iného tým, že sa zaoberal základnými znakmi zmluvy o výpožičke podľa § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka a základnými znakmi zmluvy o pôžičke. Konštatoval, že pri porovnaní základných znakov zmluvy o pôžičke so zisteným skutkovým stavom zastáva názor, že predmetné plnenia sa podľa obsahu zmluvy realizovali na základe zmluvy o pôžičke, nakoľko sú z predmetu zmluvy naplnené znaky zmluvy podľa § 657 a § 658 Občianskeho zákonníka, aj napriek tomu, že zmluva je označená ako zmluva o výpožičke. Žalobca prenechal dlžníkovi rezivo na voľné nakladanie, čo znamená nakladanie s tovarom ako vlastníkom, t.j. aj na ďalší predaj (dodanie za protihodnotu), príp. na jeho spotrebovanie v rámci jeho podnikateľských aktivít. Tým, že žalobca previedol právo nakladať s rezivom ako vlastníkom na dlžníka, došlo k dodaniu tovaru podľa § 8 zákona o DPH, pričom za dodanie tovaru za protihodnotu sa považuje aj bezodplatné dodanie tovaru, ak pri jeho kúpe bola daň odpočítateľná (§ 8 ods. 3). Protihodnotou je dodanie tovaru rovnakého druhu a kvality, ktorý má tú istú hodnotu, a teda nie vrátenie toho istého tovaru. O tejto skutočnosti svedčí aj vyjadrenie konateľa spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o., že pre žalobcu vyrobí nové rezivo v rovnakom množstve, ako si požičal. Ako bolo zistené správcou dane, predmetné rezivo bolo vypožičiavateľom AD-PRODUKT, s.r.o., Šarišský Štiavnik so súhlasom žalobcu sčasti spotrebované, čím v podstate zaniklo, a teda nie je možné presne to isté vypožičané rezivo vrátiť. V danom prípade vypožičiavateľ AD-PRODUKT, s.r.o., Šarišský Štiavnik so súhlasom žalobcu časť predmetnej veci - reziva dodával ďalšiemu odberateľovi a časť spotreboval na stavbe, čo nie je v súlade so zmluvou o výpožičke. Predmetom výpožičky môže byť len vec individuálne určená, čím sa výpožička zásadne líši od pôžičky, pre ktorú je charakteristické, že veriteľ prenecháva dlžníkovi určité množstvo druhovo určených vecí (zastupiteľných vecí) na voľné nakladanie (t.j. aj na ďalší predaj, príp. spotrebovanie) a dlžník sa zaväzuje vrátiť mu po určitej dobe veci rovnakého druhu, kvality a hodnoty, a teda nie vrátenie tej istej veci individuálne určenej. Správca dane dospel k záveru, že žalobca uskutočnil dodanie tovaru nie podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, ale podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, ktorý okrem iného pojednáva o tom, že dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Správca dane v protokole citoval ustanovenie § 8 ods. 3 zákona o DPH z dôvodu, že podľa článku I. bodu 2 písm. c/ Zmluvy o výpožičke uzatvorenej vo februári 2009 vypožičiavateľ AD-PRODUKT, s.r.o., Šarišský Štiavnik má právo vypožičanú vec užívať bezplatne.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

Preskúmaným rozhodnutím č. 1100305/1/514440/ 2013/5056 zo dňa 28.10.2013 žalovaný rozhodol o

odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu tak, že rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/2825824/2013/Lof zo dňa 20.06.2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2009 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 6432,98 eura žalobcovi, potvrdil.

V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že základnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, že prijatý tovar alebo poskytnutú službu daňový subjekt použije na uskutočňovanie svojich zdaniteľných obchodov. V danom prípade žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 193 800 Sk z faktúry č. FV 809003 zo dňa 03.09.2008 za stavebné rezivo od spoločnosti SALTIMA, s.r.o., Prešov. Prijatý tovar nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, ale ho bezodplatne vypožičal spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o.. V takom prípade podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH dodanie tovaru bezodplatne alebo na iný účel ako na podnikanie, a ak pri kúpe tohto tovaru bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa považuje za dodanie za protihodnotu. Správca dane preto podľa žalovaného oprávnené a v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH uplatnil k bezodplatnému dodaniu predmetného tovaru daň z pridanej hodnoty. Ak sa vychádza z podstaty zmluvného stavu, bez ohľadu na to, ako ho účastníci pomenovali, žalobca dodal spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o. stavebné rezivo bezodplatne. Tá ho použila na svoje podnikateľské aktivity (spotrebovala pri stavebnej činnosti, resp. ho ďalej predávala), preto ho nemohla v neporušenom stave po dohodnutom termíne vrátiť späť. Mohla vrátiť iba rezivo iné v takom istom množstve a v takej istej kvalite. Túto skutočnosť potvrdili obidve zúčastnené strany správcovi dane vo svojich vyjadreniach a opätovne v odvolaní i sám žalobca. Preto námietku žalobcu, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav a nesprávne právne vec posúdil, považoval žalovaný za neopodstatnenú. Ustanovenie § 8 ods. 3 zákona o DPH každé bezodplatné dodanie tovaru, pri ktorom bola odpočítaná daň, považuje za dodanie za protihodnotu. V súlade s platnými právnymi predpismi postupoval správca dane i pri výpočte dane a následne pri vyrubení rozdielu dane. K námietke daňového subjektu, že celé konanie je postihnuté vadou nedodržania zákonnosti zo strany správcu dane, pretože ho neprizval k ústnemu pojednávaniu s konateľom spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o. S. B. dňa 16.04.2012, odvolací orgán uviedol, že vo vyjadreniach konateľov obidvoch spoločností k skutkovému stavu zistenému správcom dane sa nevyskytli žiadne rozpory. Obidvaja ho zhodne potvrdili, preto ani túto námietku nepovažoval za opodstatnenú. Žalovaný skonštatoval, že správca dane dodanie stavebného reziva žalobcom spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o. na základe Zmluvy o výpožičke zo dňa 16.02.2009 považoval za bezodplatné dodanie tovaru v súlade s ustanovením § 2 ods. 1 písm. a/ a ust. § 8 ods. 3 zákona o DPH, a preto žalobcovi vznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vo výške 6432,98 eura.

Žalobca sa žalobou zo dňa 31.01.2014 domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/514440/2013/5056 zo dňa 28.10.2013 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/2825824/2013/Lof zo dňa 20.06.2013 a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

Najvyšší súd s poukazom na obsah administratívneho spisu dospel k záveru o správnom postupe správcu dane i žalovaného pri vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.. Odvolací súd považuje za potrebné zdôrazniť skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu sú rozhodnutia správcu dane a žalovaného, ktoré vo svojich odôvodneniach dostatočne podrobne uvádzajú konkrétne zákonné ustanovenia a skutkové okolnosti, na základe ktorých dospel správca dane k určeniu dane, preto nie je možné konštatovať nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. Súčasne odvolací súd poukazuje na skutočnosť, že povinnosťou daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly je predovšetkým spolupracovať so správcom dane, navrhovať a predkladať dôkazy svedčiacie o splnení si daňových povinností a umožniť správcovi dane vykonať daňovú kontrolu.

V danom prípade bolo nesporne preukázané, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 193 800 Sk (6432,98 eura) z faktúry č. FV 809003 zo dňa 03.09.2008 za stavebné rezivo od spoločnosti SALTIMA, s.r.o., Prešov. Žalobca zmluvou o pôžičke (podľa obsahu) prenechal bezodplatne spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o., Šarišský Štiavnik stavebné rezivo hrúbky 24 mm v

množstve 150 m<sup>3</sup> na voľné nakladanie, čo znamená nakladanie s tovarom ako vlastník, t.j. aj na ďalší predaj (dodanie za protihodnotu), príp. na jeho spotrebovanie v rámci jeho podnikateľských aktivít. Tým, že žalobca previedol právo nakladať s rezivom (s hmotným majetkom) ako vlastník na spoločnosť AD-PRODUKT, s.r.o., došlo k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Za dodanie tovaru za protihodnotu sa považuje aj bezodplatné dodanie tovaru, ak pri jeho kúpe bola daň odpočítateľná (§ 8 ods. 3 zákona o DPH). V danom prípade bola reálne a presne stanovená protihodnota tovaru. Protihodnotou je dodanie tovaru rovnakého druhu a kvality, ktorý má teda tú istú hodnotu. O tejto skutočnosti svedčí aj vyjadrenie konateľa spoločnosti AD-PRODUKT, s.r.o., že pre žalobcu vyrobí nové rezivo v rovnakom množstve ako si požičal. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH). Na námietku krajského súdu vznesenú v odôvodnení napadnutého rozsudku odvolací súd uvádza, že to čo je základom dane z pridanej hodnoty vyplýva priamo zo zákona. Základom dane pri dodaní tovaru je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ má prijať od príjemcu plnenia za dodanie tovaru, zníženú o daň (§ 22 ods. 1 zákona o DPH). V predmetnom prípade je teda protihodnotou prijatého reziva, teda základom dane nadobúdacia cena reziva bez DPH, teda suma 33 857,79 eura (predtým suma 1 020 000 Sk) a následne 19 % DPH z toho je suma 6432,98 eura (predtým suma 193 800 Sk). V zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ dane môže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. To znamená, že podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že platiteľ dane použije prijaté tovary a služby na uskutočňovanie svojich dodávok tovarov a služieb, ktoré podliehajú dani na výstupe. Vzhľadom ku skutočnosti, že pri dodávke tovaru žalobcom nebola odvedená daň z pridanej hodnoty na výstupe, nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane.

Podľa názoru odvolacieho súdu správca dane ako aj žalovaný správne zistili skutkový stav a takisto správne právne posúdili predmetný prípad a dostatočne sa vysporiadali s vysvetlením použitia ustanovenia § 8 zákona o DPH. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu v tej časti, že posúdenie veci žalovaným je správne a zákonné, pretože správca dane i žalovaný riadne zistili skutkový stav, správne ho právne posúdili a vyhodnotili, žalobcovi dali dostatok priestoru na to, aby sa mohol vyjadriť k daňovej kontrole vykonávanej správcom dane. Nevypočutie konateľa spoločnosti AD-Produkt s.r.o. za prítomnosti konateľa žalobcu nepovažoval ani odvolací súd za takú vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko konateľ žalobcu bol s jeho výpoveďou oboznámený a s touto prejavil súhlas.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za dôvodné, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zmenil tak, že žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. postupom podľa § 220 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 posledná veta O.s.p..

O náhrade trov konania (prvostupňového aj odvolacieho) rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 2 O.s.p., tak že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal. Žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval

podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 01.05.2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.