

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2021/36086129772018436

SÚDNE ROZHODNUTIA V OBLASTI DPH
A ICH VÝZNAM PRE APLIKAČNÚ PRAX

Diplomová práca

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

SÚDNE ROZHODNUTIA V OBLASTI DPH
A ICH VÝZNAM PRE APLIKAČNÚ PRAX

Diplomová práca

Študijný program: Daňovníctvo a daňové poradenstvo
Študijný odbor: Ekonómia a manažment
Školiace pracovisko: Katedra financií
Vedúci záverečnej práce: Ing. Marcela Rabatinová, PhD.

Bratislava 2021

Mgr. Natália Latková

POĎAKOVANIE

Týmto by som si dovolila úctivo poďakovať vedúcej mojej záverečnej práce, Ing. Marcele Rabatinovej, PhD. za jej odborné vedenie, usmernenie a cenné rady, ktoré mi poskytovala pri jej vypracovaní.

ABSTRAKT

LATKOVÁ, Natália: Súdne rozhodnutia v oblasti DPH a ich význam pre aplikačnú prax. [Diplomová práca]. Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta. Katedra financií. Vedúci záverečnej práce: Ing. Marcela Rabatinová, PhD. Bratislava: NHF EU, 2021. 74 s.

Predkladaná diplomová práca pojednáva o problematike a význame súdnych rozhodnutí pre oblasť dane z pridanej hodnoty. Práca poskytuje ucelený pohľad na daňové právo a konania s ním súvisiace, či už na úrovni správneho daňového konania vedeného daňovými orgánmi alebo nadväzujúceho správneho súdneho prieskumu vrátane konania o predbežných otázkach realizovaného v pôsobnosti Súdneho dvora Európskej únie. Cieľom záverečnej práce je priblíženie a rozbor vybraných súdnych rozhodnutí vydaných vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom Európskej únie v oblasti dane z pridanej hodnoty a analyzovanie ich významu a dopadu pre aplikačnú prax. Zameranie práce má teoretický i praktický charakter, práca je rozčlenená do troch kapitol a jednotlivých podkapitol, obsahuje 8 schém a 2 tabuľky. Prvá kapitola predstavujúca teoretickú časť práce sa venuje vymedzeniu daňového práva, priblíženiu dane z pridanej hodnoty a vedeniu a náležitostiam daňového konania. V druhej kapitole je charakterizovaný cieľ práce a použité metódy jeho skúmania. Záverečná praktická časť tvoriaca tretiu kapitolu sa zaoberá vedením a náležitostiam správneho súdneho prieskumu rozhodnutí daňových orgánov, priblíženiu postavenia Súdneho dvora Európskej únie a najmä analýzou konkrétnych vybraných rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie vydaných v oblasti dane z pridanej hodnoty. Výsledkom a významom riešenia danej problematiky je poskytnutie komplexného rozboru existujúcich súdnych rozhodnutí a posúdenie ich významu a následného dopadu na aplikačnú prax.

Kľúčové slová:

Daňové právo. Daňové konanie. Daň z pridanej hodnoty. Správne súdnictvo. Súdne rozhodnutie. Najvyšší súd Slovenskej republiky. Súdny dvor Európskej únie.

ABSTRACT

LATKOVÁ, Natália: Judicial Decisions in the Field of Value Added Tax and its Significance for Practical Application. [Diploma thesis]. University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy. Department of Finance. Thesis consultant: Ing. Marcela Rabatinová, PhD. Bratislava: NHF EU, 2021, 74 pp.

The presented diploma thesis deals with the problematics and significance of judicial decisions in the field of value added tax. The work provides a complex insight on tax law and proceedings related to this field, either at the level of tax administrative proceeding chaired by tax authorities or subsequent administrative justice analysis including prejudicial question proceedings implemented in the scope of the Court of Justice of the European Union. The overall aim of this thesis is to give an idea of and analyse chosen judicial decisions issued by Domestic Courts and the Court of Justice of the European Union in the field of value added tax, and to analyse its significance for and impact on practical application. The thesis has both theoretical and empirical character, and therefore is divided into three chapters and several subchapters as well as it contains 8 diagrams and 2 tables. The first chapter presenting the theoretical part of the thesis discusses the role of tax law, the understanding of value added tax, and the conduct and requirements of tax administrative proceeding. The second chapter characterises the thesis aim and employed approaches in order to examine it. The third and last chapter of the thesis represents the empirical part which examines the conduct and the requirements of administrative justice decisions of tax authorities, gives an idea of the role of the Court of Justice of the European Union and particularly examines specifically chosen judicial decisions in the field of value added tax issued by the Supreme Court of the Slovak Republic and the Court of Justice of the European Union. The outcome and reason for dealing with mentioned problematics is to provide a complex analysis of existent judicial decisions and evaluation of its significance and subsequent impact on practical application.

Key words:

Tax Law. Tax Proceeding. Value Added Tax. Administrative Justice. Judicial Decision. The Supreme Court of the Slovak Republic. The Court of Justice of the European Union.

Obsah

Úvod.....	7
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma i v zahraničí	10
1.1 Postavenie a význam práva v spoločnosti.....	10
1.2 Finančné právo.....	12
1.3 Daňové právo	14
1.4 Daňovo-právne normy a delenie daňového práva	20
1.4.1 Daňové právo hmotné.....	21
1.4.2 Daňové právo procesné.....	24
1.5 Daňové konanie	25
1.6 Daňové právo v Európskej únii	31
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	33
3 Výsledky práce a diskusia.....	36
3.1 Správne súdnictvo.....	36
3.2 Súdny dvor Európskej únie.....	42
3.3 Význam súdneho precedensu a judikátu z pohľadu zásady právnej istoty.....	44
3.4 Súdne rozhodnutia vydané v oblasti dane z pridanej hodnoty a ich dopad na daňovú prax.....	46
3.4.1 Súdne rozhodnutia vydané Najvyšším súdom Slovenskej republiky v oblasti dane z pridanej hodnoty	46
3.4.2 Súdne rozhodnutia vydané Súdny dvorom Európskej únie v oblasti dane z pridanej hodnoty	59
Záver	67
Zoznam použitej literatúry.....	71

Úvod

Dane už historicky predstavujú jeden z hlavných príjmov do verejných rozpočtov plynúci od jednotlivých fyzických a právnických osôb. Môžeme tak o nich povedať, že pre subjekty, ktoré sú právnymi predpismi zviazané na ich úhradu, znamenajú jeden z najväčších zásahov do individuálnych príjmov a majetku. Z tohto dôvodu je nevyhnutné, aby ich vymedzenie, výpočet, náležitosti odvádzania a iné, boli konkrétne a detailne upravené zákonodarcom v jednotlivých právnych normách. Bez podrobnej a účinnej regulácie by mohlo v praxi dochádzať k omylom na strane štátu zastúpeného správcami dane, ako i na strane jednotlivých daňových subjektov.

V tejto oblasti na seba priamo narážajú a zároveň sa vylučujú protichodné záujmy štátu, ktorého cieľom je obdržať čo najväčšie množstvo peňažných prostriedkov prostredníctvom výberu daní, a záujmy individuálnych daňových subjektov, ktoré sa usilujú o to, aby daňový dopad na ich príjmy a majetok bol čo najmenší. Prirodzená ľudská náтура sa vyznačuje snahou o zabezpečovanie a udržiavanie čo najväčšieho blahobytu a zároveň o čo najmenšie možné zásahy spôsobujúce jeho potenciálne znižovanie. Znamená to, že jednotlivé daňové subjekty sa z psychologického hľadiska usilujú o vyhýbanie sa plateniu vysokých daní, respektíve v krajnom prípade až o daňové úniky. Naopak, je v záujme správcu dane, aby do rozpočtu štátu a rozpočtov územnej samosprávy priviedol dostatočný objem financií, ktorý by pokryl ich fungovanie.

Ak by právny poriadok Slovenskej republiky neposkytoval dostatočný právny rámec upravujúci jednotlivé dane a s nimi súvisiace práva a povinnosti, mohlo by dochádzať alebo nepriznať práva, a daňový subjekt by si mohol uplatniť svoje nároky v nekorektnej výške alebo celkovo sa vyhýbať plateniu daní. Z tohto dôvodu je na strane zákonodarcu nevyhnutné pre oblasť daňového práva vytvoriť rozsiahly legislatívny rámec, ktorý bude v súlade s Ústavou Slovenskej republiky a ústavnými zákonmi, ako i v súlade s medzinárodným a európskym právom. Vzhľadom k tomu, že ide o naozaj komplikovanú a obsiahlu oblasť, právna úprava v praxi nemusí byť dokonalá a poskytovať riešenie a legislatívne zastrešenie každého možného do úvahy prichádzajúceho prípadu.

Z tohto vyplýva, že v praxi môže dôjsť k tomu, že daňovo – právne normy jednoducho nebudú upravovať špecifické prípady alebo ich nebude možné jednoznačne interpretovať. Na strane daňového subjektu a správcu dane tak môže vzniknúť protichodné pochopenie podstaty a mechanizmu právnej normy, respektíve diametrálne odlišný výklad

jej znenia. Následkom tohto nedostatku by mohol byť daňový subjekt ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch, ak by rozhodnutia vydané v daňovom konaní boli konečné a nezvratiteľné.

Právny poriadok Slovenskej republiky však upravuje i oblasť tzv. správneho súdnictva, ktorého účelom je preskúmať rozhodnutia, opatrenia, zásahy a činnosť správnych orgánov tak, aby v prípade potreby mohli korigovať nesprávne právne posúdenie vecí realizované v správnom konaní alebo uložiť nečinnému správnomu orgánu povinnosť konať.

Ak by neexistoval predmetný mechanizmus súdneho prieskumu rozhodnutí daňových orgánov vydaných v správnom konaní, stanoviská daňových orgánov by boli finálne a ich verdikt nezvratiteľný. Vzhľadom k tomu, že správcovia dane v prvostupňovom i v odvolacom konaní z praktického hľadiska rozhodujú v zmysle svojich predchádzajúcich rozhodnutí a neraz sa na ne odvolávajú, kolotoč nesprávneho výkladu a aplikácie daňovo – právnych noriem by sa tak nemusel nikdy zastaviť.

Práve žaloba o preskúmanie rozhodnutia daňového orgánu súdom predstavuje významný inštitút umožňujúci korigovať prípadné chybné postoje správcu dane a odvolacieho orgánu vyjadrené v správnom konaní. Súdne rozhodnutia vydané krajskými súdmi a Najvyšším súdom Slovenskej republiky v rámci správneho súdnictva sú významným zdrojom výkladu daňovo – právnych noriem, či už pre daňové subjekty, ako aj pre správcov dane. Skutočnosť, že daňový orgán je právnym názorom správneho súdu viazaný a nové rozhodnutie vo veci musí vydať v jeho zmysle, znamená, že dopad súdnych rozhodnutí pôsobí na každý ďalší obdobný prípad, ktorý bude správca dane realizovať vo svojej kompetencii.

Okrem prejednávania vecí slovenským správnymi súdmi je možné sa s ohľadom na integráciu Slovenskej republiky do Európskej únie v prípade potreby obrátiť na Súdny dvor Európskej únie vo forme žiadosti o zodpovedanie vzniknutých predbežných otázok majúcich kľúčový význam pre rozhodnutie v danej veci. V takom prípade sú slovenské súdy a následne daňové orgány viazané stanoviskami nadnárodného súdneho orgánu poskytujúceho interpretáciu európskeho práva a posudzovanie súladu vnútroštátnych noriem.

Takto vydané rozhodnutia nadobúdajú povahu tzv. judikátov – rozhodnutí majúcich význam pre ďalšie rozhodovanie obdobných vecí obsahujúce zásadné právne závery a výklad určitej právnej normy. Máme tak za to, že predmetná právna problematika je vskutku zaujímavou a významnou oblasťou a z tohto dôvodu sme si pri vypracovávaní našej

diplomovej práce zvolili tému „Súdne rozhodnutia v oblasti DPH a ich význam pre aplikačnú prax“.

Už samotný názov predkladanej záverečnej práce naznačuje jej zameranie. Hlavným cieľom práce je poskytnúť jej čitateľovi ucelený pohľad na problematiku daňového práva a súdnych rozhodnutí vydaných v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré nadobúdajú povahu judikátov a predstavujú tak pre prax významný zdroj poznatkov a jeden z prameňov práva. Súdny ako špecializované odborné orgány poskytujúce interpretáciu právnych noriem vo forme rozhodnutí v konkrétnej veci prinášajú odbornej verejnosti cenný zdroj informácií a kvalifikovaných postojov k právnej problematike.

Na to, aby sme sa mohli zaoberať konkrétnymi prípadmi z praxe, je v prvom rade nutné prezentovať teoretický základ spočívajúci vo vymedzení jednotlivých daňových inštitútov, odvetvia daňového práva, definovaní dane z pridanej hodnoty a napokon je nevyhnutné podrobne priblížiť mechanizmus daňového konania z procedurálneho hľadiska. Obsiahnutie predmetných poznatkov je žiaduce pre správne porozumenie postupu predchádzajúcemu vydaniu rozhodnutia v daňovom konaní.

V praktickej časti práce čitateľovi vysvetlíme význam judikátov pre prax, detailne rozoberieme náležitosti a vedenie správneho súdneho konania a napokon si zvolíme niekoľko existujúcich súdnych rozhodnutí za účelom ich dôkladnej analýzy a špecifikovania ich dopadu na daňovú oblasť. Cieľom predkladanej práce je prehľadné spracovanie vybraných prípadov z oblasti dane z pridanej hodnoty, rozbor vydaných súdnych rozhodnutí a zhodnotenie ich významu pre aplikačnú prax.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma i v zahraničí

Na to, aby bolo možné hlbšie analyzovať súdne rozhodnutia vydané v rámci súdneho prieskumu alebo konania o predbežnej otázke na úrovni Európskej únie, je v prvom rade nutné priblížiť, čo pre správcu dane predstavuje rámec, na základe ktorého môže viesť daňové konanie a rozhodovať o individuálnych právach a povinnostiach daňových subjektov. Predmetný základ a kompetencie na vykonávanie príslušnej pôsobnosti sú zakotvené v právnych predpisoch tvoriacich odvetvie daňového práva a z hľadiska obsahu jednotlivých právnych noriem sa toto člení na daňové právo hmotné a daňové právo procesné.

V tejto kapitole čitateľovi našej práce objasníme, akú úlohu pre spoločnosť právo predstavuje, aký je význam jeho existencie, vymedzíme odvetvie daňového práva a zameriame sa na jeho rozčlenenie z hľadiska toho, či množina jeho právnych noriem zakotvuje individuálne daňové práva a povinnosti alebo sa týka procesných postupov v oblasti daní. Taktiež zadefinujeme daň z pridanej hodnoty a podrobne sa budeme venovať inštitútu daňového konania, jeho osobitostiam, náležitostiam a procedurálnemu postupu vedúcemu k vydaniu rozhodnutia daňového orgánu.

1.1 Postavenie a význam práva v spoločnosti

Význam práva v spoločnosti je zo strany jednotlivých filozofov opakovane teoreticky rozvádzaný, a to ako v minulosti tak i v súčasnosti. Ako uvádza nemecký filozof Immanuel Kant, právo na jednej strane ľuďom stanovuje príkazy a zákazy, prostredníctvom ktorých obmedzuje ich slobodu a kladie jej hranice, pričom na druhej strane túto slobodu chráni a zabezpečuje im možnosť uplatnenia si svojich individuálnych práv a právom chránených záujmov, ktorých presadenie by však bez riadne stanovených pravidiel a štátneho donútenia nebolo vôbec možné.¹

Na to, aby mohla spoločnosť náležite fungovať, vyžaduje si normatívnu reguláciu spoločenských vzťahov, ktorá ju udržiava v rovnováhe. Z menšej časti je spoločnosť regulovaná prírodnými zákonitosťami, ktoré sú prirodzene dané, vo zvyšnej časti sa ale naopak jedná o úpravu prostredníctvom regulačných systémov, ktoré si spoločnosť vytvorila sama. Jedným z týchto normatívnych regulačných systémov je práve systém právny, ktorý

¹ OTTOVÁ, E. Teória práva. 1. vyd. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2005, s. 12.

pôsobí na to, aby nastal a následne sa zachovával požadovaný stav, tento chráni a sankcionuje jeho prípadné porušovanie.²

„Úlohou normatívnych systémov v spoločnosti, ktoré vychádzajú z hodnôt spoločnosti a ktoré regulujú správanie ľudí, je teda integrácia skupiny (spoločnosti), ktorú si vyžaduje jej existencia. Bez potrebného stupňa integrácie by došlo k dezintegrácii, k rozpadu a napokon k zániku skupiny (spoločnosti). Právo a iné normatívne systémy integrujú spoločnosť tým, že vyjadrujú a chránia určité potreby a hodnoty, bez ktorých nie je možná ich existencia, vývoj a prosperita.“³

Význam a funkcie práva v spoločnosti je tak možné definovať nasledovne – právo vyjadruje hodnoty, tieto ochraňuje, vytvára a zabezpečuje poriadok a stabilitu spoločenských vzťahov, pôsobí na integráciu spoločnosti a plní úlohu sociálnej kontroly prostredníctvom ukladania sankcií pri porušení ním stanovených noriem.⁴

Právny systém je kreovaný množinou právnych noriem a vzájomných väzieb medzi nimi – základnou stavebnou jednotkou systému práva je tak právna norma, ktorá spolu s ďalšími právnymi normami vytvára množinu predstavujúcu vyššiu jednotku právneho systému, ktorú označujeme ako právne odvetvie. Právne normy, ktoré tvoria dané právne odvetvie, sa vyznačujú spoločným predmetom regulácie a upravujú konkrétnu oblasť spoločenských vzťahov, respektíve konkrétnu oblasť života spoločnosti.⁵

Jednotlivé právne odvetvia sú už od čias starých Rimanov rozčleňované do dvoch veľkých skupín – do oblasti verejného práva a do sféry súkromného práva. Základná myšlienka alebo kritérium na zaradenie toho ktorého právneho odvetvia buď do skupiny verejného alebo do skupiny súkromného práva bola položená rímskym právnikom Ulpianom, ktorý zdefinoval súkromné právo ako právo, ktoré vyjadruje záujmy jednotlivcov a verejné právo naopak ako právo zabezpečujúce záujmy štátu.⁶

Súkromné právo tak upravuje spoločenské vzťahy jednotlivcov, ktoré sú založené na autonómnom zmluvnom princípe a na zásade rovnosti a nezávislosti, zatiaľ čo právo verejné upravuje vzťahy medzi jednotlivými subjektmi a štátom ako nositeľom štátnej moci. Už z postavenia štátu ako takého je zrejmá jeho prirodzená nadriadenosť nad jednotlivcami, z dôvodu čoho je oblasť verejného práva definovaná ako sféra vzťahov nadriadenosti

² SABO, M. – HOLUB, D. Základy práva pre ekonómov. 1. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2010, s. 19 – 21.

³ PRUSÁK, J. Teória práva. 2. vyd. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2001, s. 17.

⁴ OTTOVÁ, E. Teória práva. 1. vyd. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2005, s. 13.

⁵ Tamtiež, s. 167 – 168.

⁶ SABO, M. – HOLUB, D. Základy práva pre ekonómov. 1. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2010, s. 53 - 54.

a podriadenosti, charakterizovaná nutnosťou zabezpečovania suverenity štátu, vnútorného poriadku a garancie základných práv a slobôd jednotlivých subjektov.⁷

Práve do skupiny verejného práva zaraďujeme dve právne odvetvia - finančné a daňové právo – ktorým sa budeme ďalej detailnejšie venovať.

1.2 Finančné právo

Ako súčasť právneho poriadku Slovenskej republiky sa finančné právo spolu s ďalšími príbuznými odvetviami právneho systému zúčastňuje na vytváraní žiaducich organizačno-právnych predpokladov a základov pre riadne fungovanie ekonomiky krajiny, z dôvodu čoho je tak možné finančné právo ako jedno zo samostatných odvetví verejného práva označiť za nástroj štátu na účely ovplyvňovania ekonomiky a na presadzovanie jeho spoločensko-ekonomických zámerov vo finančnej sfére.⁸

Nakoľko je finančná a hospodárska politika krajiny priamo závislá od konkrétnych rozhodnutí a plánovania vlády v tom ktorom období, finančno-právne normy podliehajú najrozsiahlejším a nekončiacim sa zmenám oproti ostatným právnym normám, ktoré sú obsahom iných právnych odvetví. Okrem vyššie zdôvodnenej potrebe častých zmien finančno-právnych noriem je možné konštatovať, že opodstatnenosť reforiem právnej úpravy danej oblasti práva vyplýva i zo skutočnosti, že táto reguluje veľké množstvo rozmanitých finančno-právnych vzťahov, z dôvodu čoho nie je možná ani realizácia kodifikácie celého odvetvia vo forme jediného hmotnoprávneho a procesnoprávneho kódexu.⁹

Objektom úpravy finančného práva je špecifická množina spoločenských vzťahov realizujúca sa prostredníctvom financií, pričom tieto vzťahy môžeme označiť ako tzv. peňažné vzťahy. Predmetom právnej regulácie finančného práva prostredníctvom finančno-právnych noriem sú *„spoločensko-ekonomické (peňažné) vzťahy vznikajúce pri sústredovaní peňažných prostriedkov do štátnych a iných verejných peňažných fondov, ich rozdeľovaní a opätovnom používaní, ako i pri uskutočňovaní rôznych operácií na finančnom trhu. Proces sústredovania, rozdeľovania a opätovného využívania*

⁷ SABO, M. – HOLUB, D. Základy práva pre ekonómov. 1. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2010, s. 53 – 54.

⁸ BABČÁK, V. Základy finančného práva - I. časť. 1. vyd. Košice : Právnická fakulta Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach, 2001, s. 21.

⁹ KUBINCOVÁ, S. – LEITNEROVÁ, L. Finančné právo I. časť. 1. vyd. Banská Bystrica : Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici, 2015, s. 15.

*peňažných prostriedkov sa uskutočňuje v rámci cieľavedomej činnosti štátu, územných samosprávnych orgánov a príp. i iných verejnoprávnych subjektov.*¹⁰

Tento proces je realizovaný za účelom zabezpečenia verejných potrieb prostredníctvom spomínaných štátnych a verejnoprávnych subjektov, ktorých kompetencie na výkon týchto úloh vyplývajú z konkrétnych finančno-právnych noriem. Spoločensko-ekonomické vzťahy, ktoré pri vykonávaní týchto funkcií vznikajú a rozvíjajú sa, zovšeobecňujúco nazývame finančnými vzťahmi.¹¹

System finančného práva je z teoretického hľadiska delený na všeobecnú a osobitnú časť. Všeobecná časť je tvorená množinou všeobecných právnych noriem, ktoré sa týkajú väčšiny finančno-právnych inštitútov, a teda predstavujú spoločnú právnu úpravu pre všetky pododvetvia finančného práva.

Osobitnú časť finančného práva následne tvoria finančno-právne normy upravujúce špecificky a osobitne predmet jednotlivých pododvetví finančného práva, čo znamená, že sa individuálne vzťahujú na konkrétne oblasti toho ktorého finančno-právneho pododvetvia.¹²

Do osobitnej časti finančného práva sa zaraďuje rozpočtové právo, poplatkové právo, colné právo, menové právo, devízové právo, právo finančného trhu a napokon daňové právo. V tejto súvislosti si však dovoľujeme uviesť, že niektorí autori a právní teoretici pokladajú daňové právo za samostatné právne odvetvie právneho poriadku a nie len za jednu z častí obsahu finančného práva.¹³

Podľa týchto autorov *„opodstatnenosť existencie daňového práva ako samostatného právneho odvetvia je namieste a všetky dôvody, resp. argumenty oponentov z praxe neobstoja. Samotná skutočnosť, že daňové právo upravuje vzťahy tak hmotnoprávnej povahy, ale zároveň má vlastné procesné normy, je vážnym argumentom, ktorý musí byť zohľadnený pri formovaní samostatného právneho odvetvia.*¹⁴

¹⁰ BABČÁK, V. a kol. Finančné právo na Slovensku. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2017, s. 39.

¹¹ Tamtiež, s. 39.

¹² SIDAK, M. – DURAČINSKÁ, M. a kol. Finančné právo. 1. vyd. Bratislava : C. H. Beck, 2012, s. 9 – 10.

¹³ HORVAT, M. – KROPÁJ, M. – MAGUROVÁ, H. Finančné právo pre ekonómov. 1. vyd. Bratislava : Obchodná fakulta Ekonomickej univerzity v Bratislave, Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, s. 43, 119.

¹⁴ KUBINCOVÁ, S. – LEITNEROVÁ, L. Finančné právo I. časť. 1. vyd. Banská Bystrica : Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici, 2015, s. 17 - 18.

1.3 Daňové právo

Ako sme už uviedli vyššie, medzi teoretikmi existuje rozpor ohľadom toho, či je možné daňové právo považovať za samostatné právne odvetvie alebo iba za jeden z významnejších subsystémov finančného práva. Podľa Babčáka sa nepochybne jedná o samostatnú oblasť práva, ktorá sa vyznačuje rovnocenným postavením medzi ostatnými právnymi odvetviami slovenského právneho poriadku, a to najmä s ohľadom na jej dynamický vývoj v posledných desaťročiach.¹⁵

Daňové právo predstavuje komplexnú skupinu právnych noriem upravujúcich jednak hmotnú stránku daňovej sústavy, ako i jej procesnoprávnu zložku. Účelom týchto právnych noriem je zakotviť práva a povinnosti individuálnych subjektov (fyzických osôb a právnických osôb) voči štátu a územnej samospráve vo väzbe k vytváraniu ich rozpočtov na základe systému vyberania poplatkov a daní od jednotlivcov. Podstatou daňovo-právnych noriem je okrem úpravy práv a povinností oprávnených a povinných subjektov vo vzťahu k daniam i úprava správy daní a zakotvenie procesného postupu príslušných orgánov vrátane výkonu rozhodnutí pri vynucovaní ich plnenia.

Právne normy tvoriace predmetné právne odvetvie teda zakotvujú okruh práv a povinností fyzických osôb a právnických osôb voči štátnemu rozpočtu a rozpočtu územnej samosprávy týkajúcich sa daní, ako i procedurálny postup kompetentných orgánov v rámci zabezpečovania plnenia predmetných hmotnoprávnych noriem zo strany povinných subjektov, a to ako dobrovoľného plnenia, tak i plnenia vynúteného. Prostredníctvom uskutočňovania týchto postupov príslušné orgány plnia a dodržiavajú zásadu právnej istoty, ktorá predstavuje jeden z fundamentálnych základov práva ako takého. V praxi to pre povinné a oprávnené subjekty znamená, že štát konajúci prostredníctvom svojich jednotlivých orgánov koná iba v medziach zákonov a v žiadnom prípade nemôže prekračovať hranice, ktoré tieto stanovujú. Z uvádzaného vyplýva, že povinné subjekty sa môžu spoľahnúť na to, že štát im nemôže uložiť inú povinnosť než tú, ktorá vyplýva z právneho poriadku Slovenskej republiky, a táto povinnosť je tým pádom z ich strany predvídateľná a jej plnenie v budúcnosti je tak možné vhodne naplánovať, a zároveň sa môžu účinne domáhať práv, ktoré im právny poriadok legitímne priznáva.¹⁶

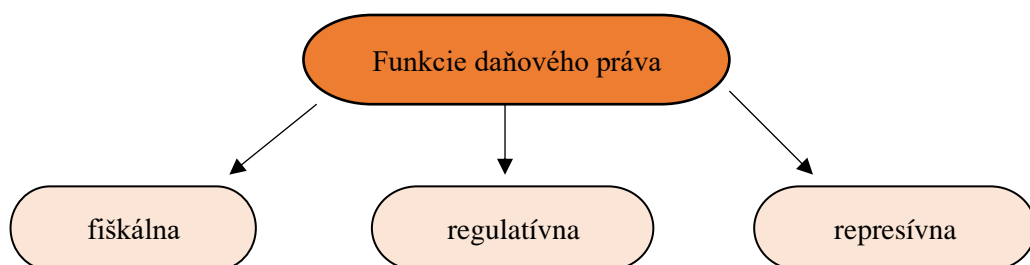
¹⁵ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 57 – 59.

¹⁶ Tamtiež, s. 62 – 63.

Charakteristika daňového práva vystihujúca jeho podstatu vychádza zo skutočnosti, že daňové právo sa zaraďuje do oblasti verejného práva, z dôvodu čoho sú preň typické vzťahy nadriadenosti štátu a územnej samosprávy a podriadenosti povinných subjektov, pričom tieto represívne a regulatívne pôsobiace vzťahy sú predmetom právnych noriem s najvyššou právnou silou, t. j. sú zakotvené v zákonných predpisoch a ich účelom je zabezpečiť finančné záujmy štátu.

Navonok sa podstata daňového práva prejavuje v jeho troch základných funkciách – vo funkcii fiškálnej, regulatívnej a represívnej, čo môžeme vidieť znázornené na nasledujúcej schéme.¹⁷

Schéma č. 1: Funkcie daňového práva



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe: BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 63.

Fiškálna funkcia daňového práva spočíva v zabezpečovaní fiškálnych záujmov štátu a územnej samosprávy, ktoré sa prejavujú v realizácii výdavkov stanovených v schválených rozpočtoch.

Regulatívna funkcia daňového práva vyplýva najmä z jeho hmotnej časti, nakoľko v rámci nej zákonodarca priamo stanovuje a upravuje práva a povinnosti subjektov daňového práva vo vzťahu k rozpočtu štátu a územnej samosprávy. Nemožno však nepoznamenať, že táto funkcia spočíva i v regulácii hmotnoprávných a procesnoprávných práv a povinností správcu dane alebo iných osôb zúčastnených na správe daní vo vzťahu k subjektom v rámci výkonu správy daní a daňovej exekúcie. Túto funkciu dopĺňa a podporuje funkcia represívna, ktorá psychicky pôsobí na subjekty daňového práva formou hrozby uloženia sankcie v prípade, ak subjekt nebude dobrovoľne a riadne plniť stanovené povinnosti, čím na jednej strane účinne zabezpečuje dodržiavanie právnych

¹⁷ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 63.

normami daňového práva a na druhej strane odbreňuje správcov daní a súdny systém od nutnosti prejednávania porušenia právneho poriadku spojeného so zložitým ukladaním postihov.¹⁸

S ohľadom na vyššie uvádzané môžeme konštatovať, že „predmetom regulácie normami daňového práva sú tie spoločenské vzťahy, obsahom ktorých je na jednej strane povinnosť daňových subjektov niesť bremeno platby majúcej charakter dane do príslušného verejného peňažného fondu a na strane druhej oprávnenie subjektu spravujúceho takýto fond na príjem z titulu dane. Predmetné spoločenské vzťahy však nie sú postavené výlučne na povinnosti jedného subjektu a tomu zodpovedajúcej právu druhého subjektu. V určitých prípadoch tvorí obsah vzťahu regulovaného normou daňového práva aj povinnosť štátu či obce vysporiadať už zrealizovanú platbu dane v prospech daňového subjektu. Tomu zodpovedá právo daňového subjektu na príjem z titulu vysporiadania.“¹⁹

Akonáhle je určitý spoločenský vzťah upravený normou daňového práva, stáva sa daňovo-právnym vzťahom. Z ich definície vyplýva zrejma kontradikcia medzi finančnými záujmami štátu a územnej samosprávy ako oprávnených subjektov stojacich na jednej strane a majetkovými záujmami povinných subjektov stojacich na strane druhej, ktorí sa prirodzene usilujú o vyhýbanie sa plneniu daňových povinností, ktoré by nežiaduco znížili hodnotu ich súkromného majetku.²⁰

Subjektmi týchto daňovo-právnych vzťahov sú daňovo oprávnení, ktorým patrí daňový príjem stávajúci sa súčasťou ich majetku. Ako sme už uvádzali, právny poriadok Slovenskej republiky ako oprávnený subjekt určil štát a územnú samosprávu (obce a vyššie územné celky), ktorí v rámci správy daní z procesnoprávneho hľadiska konajú a vystupujú navonok prostredníctvom svojich príslušných orgánov verejnej správy. Na druhej strane stoja daňovo povinné osoby, ktorým právne normy ukladajú povinnosť platby určenej dane. V tomto prípade sa jedná o fyzické a právnické osoby, ktorých majetok je priamo zmenšený o platbu dane v určenej výške.²¹

Množina konkrétnych práv a povinností týchto subjektov predstavuje obsah daňovo-právnych vzťahov. Na jednej strane týchto vzťahov z obsahového hľadiska stoja práva

¹⁸ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 63 – 65.

¹⁹ VERNARSKÝ, M. – MOLITORIS, P. Daňové právo. 1. vyd. Košice : Fakulta verejnej správy Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 16.

²⁰ BABČÁK, V. Daňové právo Slovenskej republiky. 1. vyd. Bratislava : EPOS, 2010, s. 46.

²¹ VERNARSKÝ, M. – MOLITORIS, P. Daňové právo. 1. vyd. Košice : Fakulta verejnej správy Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 17 – 18.

jedného subjektu, ktorým zodpovedajú na druhej strane stojace povinnosti iného subjektu. Nakoľko môžu byť jednotlivé subjekty v tom ktorom vzťahu oprávnenými alebo povinnými, nie je možné pevne stanoviť, či budú vždy v týchto vzťahoch disponovať právami alebo budú zaťažení povinnosťami. Napokon objektom daňovo-právnych vzťahov je vo svojej podstate dôvod, pre ktorý tento vzťah vôbec vznikol – t. j. zdanenie určitého skutkového stavu zákonodarcom a následne odvedenie vyčíslenej dane.²²

Na záver charakteristiky a definovania daného právneho odvetvia je nutné venovať svoju pozornosť aj prameňom daňového práva. Vo všeobecnosti rozlišujeme medzi materiálnymi a formálnymi prameňmi práva, pričom podstatu materiálnych prameňov daňového práva (rovnako ako i všetkých ostatných právnych odvetví) tvorí množina skutočností smerujúcich k vytvoreniu právnej normy určeným spôsobom. Predmetná množina skutočností vychádzajúca z pozorovania a poznania vonkajšieho sveta, ktoré následne iniciuje a podnecuje vznik určitej právnej regulácie zo strany zákonodarcu. Konkrétne sformovanie právnej regulácie v podobe individuálnych legislatívnych aktov vychádzajúcich z poznania materiálnych prameňov daňového práva označujeme ako skupinu formálnych prameňov práva. Tie existujú vo všetkých podobách uznávaných verejnou mocou a ich stavebný základ tvoria právne normy ako všeobecne záväzné pravidlá správania sa.²³

Nakoľko v danom prípade hovoríme o právnych normách tvoriacich odvetvie daňového práva, môžeme ich označiť ako daňovo - právne normy. Obsah týchto daňovo - právnych noriem tvoria pravidlá správania sa špecifické pre daňovú oblasť a ich riadne dodržiavanie sa tak vyžaduje od jednotlivých subjektov daňovo-právnych vzťahov.

„Pramene daňového práva môžeme charakterizovať ako štátom ustanovené alebo štátom uznané formy práva, v ktorých nachádzajú svoje vyjadrenie daňovo-právne normy ako pravidlá správania sa subjektov v oblasti daňovo-právnych vzťahov. Normatívne právne akty, v ktorých štát vyjadruje daňovo-právne normy sa označujú ako daňovo-právne predpisy.“²⁴

Ako môžeme vidieť znázornené v nižšie spracovanej tabuľke, rozlišujeme rámec vnútroštátnych a rámec medzinárodných prameňov daňového práva.

²² VERNARSKÝ, M. – MOLITORIS, P. Daňové právo. 1. vyd. Košice : Fakulta verejnej správy Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 19.

²³ Tamtiež, s. 19 - 20.

²⁴ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 82.

Tabuľka č. 1: Pramene daňového práva zoradené podľa klasifikácie a hierarchie

Vnútroštátne pramene daňového práva		
Pôvodné	Ústava SR, ústavné zákony	
	Zákony	
Odvoденé	Nariadenie vlády	
	Vyhlášky, výnosy a opatrenia ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy	
	Normatívne právne akty územnej samosprávy	
Medzinárodné pramene daňového práva		
Medzinárodné právo	Bilaterálne a multilaterálne medzinárodné zmluvy	
Právo Európskej únie	Primárne právo	Zakladajúce zmluvy EÚ
		Zmluvy o pristúpení
		Všeobecné právne princípy a zásady
	Sekundárne právo	Nariadenia
		Smernice
		Rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie
		Odporúčania a stanoviská

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe: BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 82 – 85; HORVAT, M. – KROPAJ, M. – MAGUROVÁ, H. Finančné právo pre ekonómov. 1. vyd. Bratislava : Obchodná fakulta Ekonomickej univerzity v Bratislave, Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, s. 52 - 55.

Medzi vnútroštátne pramene daňového práva zaraďujeme tie normatívne právne akty, ktoré sú výsledkom normotvornej činnosti slovenských orgánov na túto tvorbu kompetentných. Na ich vrchole stojí Ústava Slovenskej republiky zakotvujúca okrem iného základné zásady pre úpravu právnych vzťahov a kompetencií orgánov v oblasti daňového práva. Obzvlášť významným ustanovením Ústavy Slovenskej republiky pre toto právne odvetvie je znenie ustanovenia článku 59: „*Dane a poplatky sú štátne a miestne. Dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.*“²⁵, ktoré zakotvuje základnú klasifikáciu daní a poplatkov na štátne a miestne a princíp zákonnosti ich ukladania výlučne zákonom alebo na základe zákona.²⁶

²⁵ Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky, čl. 59.

²⁶ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 82 – 83.

Ďalšími národnými prameňmi práva sú ústavné zákony a už spomínané hmotnoprávne a procesnoprávne zákony aplikované na úseku daňovo - právnych vzťahov. K nim sa radia jednak zákony, ktoré sú všeobecnými predpismi pre všetky právne odvetvia, respektíve patria medzi pramene iných právnych odvetví, ako napríklad zákon o obecnom zriadení, zákon o správnom konaní, Správny súdny poriadok a iné, a jednak zákony prijaté priamo pre oblasť daňového práva upravujúce jednotlivé druhy daní a poplatkov a ich správy ako napríklad zákon o miestnych daniach, zákon o dani z pridanej hodnoty, zákon o dani z príjmov, daňový poriadok a iné.

Spomedzi prameňov vnútroštátneho práva odvodených od vyššie spomínaných prameňov pôvodných nesmieme opomenúť uviesť skupinu tvoriacu nariadenia vlády, ktorých prijímanie spočíva v potrebe ďalšej detailnejšej úpravy a zabezpečenia výkonu zákonných noriem. K nim teória práva zaraďuje i vyhlášky, výnosy a opatrenia ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy, prostredníctvom ktorých orgány na to príslušné podrobnejšie upravujú jednotlivé práva a povinnosti daňových subjektov vyplývajúcich im zo zákonov. Skupinu odvodených prameňov vnútroštátneho práva z hľadiska hierarchie a právnej sily napokon uzatvárajú normatívne právne akty obcí a vyšších územných celkov vo forme všeobecne záväzných nariadení týkajúcich sa otázky miestnych daní.²⁷

Druhú nemenej dôležitú skupinu prameňov daňového práva tvoria pramene medzinárodného práva pozostávajúce z bilaterálnych a multilaterálnych medzinárodných zmlúv, ktorými je Slovenská republika viazaná a pramene práva Európskej únie predstavujúce akúsi podskupinu týchto medzištátnych prameňov v dôsledku začlenenia Slovenskej republiky do Európskej únie. Predmetný vstup spôsobil, že krajina už viac nie je viazaná iba svojou legislatívou, ale i právom vytváraným na úrovni predmetného zoskupenia štátov v dôsledku straty časti suverenity vo vybraných oblastiach.²⁸

„Pri analýze prameňov komunitárneho práva majúcih význam pre daňovú problematiku nemožno zabúdať ani na súdne rozhodnutia Súdného dvora Európskej únie obsahujúce všeobecne záväzné právne pravidlá. Takéto rozhodnutia sú nástrojom sudcovskej tvorby práva. Sudcovia európskych súdov niekedy vstupujú v určitom zmysle do pozície inštitucionalizovaného zákonodarcu tak, aby sa v konkrétnom prípade mohlo

²⁷ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 82 – 85.

²⁸ HORVAT, M. – KROPAJ, M. – MAGUROVÁ, H. Finančné právo pre ekonómov. 1. vyd. Bratislava : Obchodná fakulta Ekonomickej univerzity v Bratislave, Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, s. 52 - 55.

*spravodlivo a systémovo rozhodnúť. Dotváranie práva sa uskutočňuje v aplikačnom procese; jeho význam je teda v zásade obmedzený na vzťah medzi konkrétnymi stranami (účastníkmi). Dosah tejto činnosti však prekračuje rámec vzťahu „inter partes“.*²⁹ *„Jurisdikcia Súdneho dvora Európskej únie vytvorila systém case-law, ktorý je záväzný pre všetky členské štáty, teda národné súdy členských štátov ho musia v plnom rozsahu rešpektovať.“*³⁰

1.4 Daňovo - právne normy a delenie daňového práva

Ako sme už spomínali vyššie, daňové právo upravuje vzťahy hmotnej ako i procesnej povahy, čomu zodpovedá existencia hmotnoprávných a procesnoprávných daňových noriem odôvodňujúca vnútorné delenie daňového práva z hľadiska povahy a obsahu týchto noriem na daňové právo hmotné a daňové právo procesné.

Pred tým, ako sa však budeme detailnejšie zaoberať obsahom jednotlivých súčastí tohto právneho odvetvia, považujeme za dôležité venovať našu pozornosť aspoň v krátkosti charakteristike daňovo - právnych noriem, ktorými sa prostredníctvom analýzy jednotlivých súdnych rozhodnutí budeme zaoberať v druhej časti našej záverečnej práce.

Právne normy sú vo všeobecnosti definované ako všeobecne záväzné pravidlá správania sa vynúiteľné a sankcionovateľné donucovacou mocou štátu a vyznačujú sa nasledovnými charakteristickými znakmi:

- štátom ustanovená alebo uznaná forma
- záväznosť
- normatívnosť
- všeobecnosť
- efektívnosť
- a dodržiavanie vynúiteľné verejnou mocou.³¹

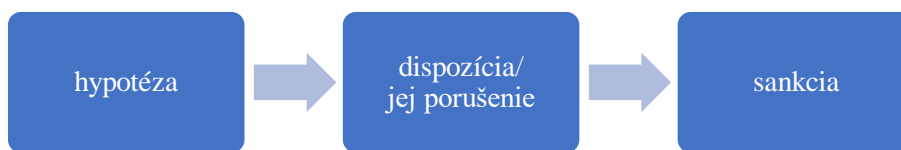
Vnútorná štruktúra daňovo - právnych noriem vychádza z trichometrickej koncepcie, v zmysle ktorej sa tieto členia na tri časti – hypotézu, dispozíciu a sankciu a ich následnosť je znázornená v nižšie uvedenej schéme:

²⁹ VERNARSKÝ, M. – MOLITORIS, P. Daňové právo. 1. vyd. Košice : Fakulta verejnej správy Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 23 - 24.

³⁰ BABČÁK, V. a kol. Finančné právo na Slovensku. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2017, s. 64.

³¹ Tamtiež, s. 35 – 36.

Schéma č. 2: Štruktúra daňovo - právnych noriem



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe: BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 86.

Podstatou hypotézy je začiatok implikovanej vety – stanovenie konkrétnych podmienok, za ktorých je subjekt oprávnený uplatniť si svoje subjektívne práva, respektíve za ktorých je povinný plniť povinnosti vyplývajúce z právnej regulácie. Druhú časť daňovo-právnych noriem tvorí tzv. vlastné pravidlo správania sa subjektov, ktoré príslušnému subjektu, ktorý naplnil podmienky hypotézy, stanoví určité povinnosti (vo forme príkazu alebo zákazu) alebo práva (vo forme dovolenia). No a napokon v prípade, ak subjekt nesplní vlastné pravidlo správania sa obsiahnuté v dispozícii za podmienok zakotvených v hypotéze, nastupuje aplikácia tretej časti daňovo-právnej normy – sankcia. Táto predstavuje postih za porušenie noriem daňového práva a reprezentuje jeden z vyššie vymenovaných špecifických znakov daňovo - právnych noriem – donucovací charakter štátu voči danému subjektu a je chápaná ako jeho osobitná ujma.³²

1.4.1 Daňové právo hmotné

Množina daňovo - právnych noriem, ktorých obsahom sú právne vzťahy všeobecnej povahy vyjadrené prostredníctvom zakotvenia a úpravy subjektívnych práv a povinností subjektov daňovo - právnych vzťahov tvorí ucelený celok predstavujúci daňové právo hmotné. Jeho predmetom je právna úprava daňovej sústavy Slovenskej republiky a zároveň obsahu jednotlivých daňovo - právnych vzťahov vymedzených osobnými a vecnými prvkami, oprávneniami a povinnosťami.³³

„Daňová sústava je definovaná ako hierarchické, historicky a spoločensky podmienené usporiadanie daní odzrkadľujúce ekonomický model štátu, zjednodušene povedané súhrn daní, ktoré je možné na území daného štátu vyberať. Daň je definovaná ako povinná, zákonom stanovená, spravidla pravidelne sa opakujúca platba, ktorú musia

³² BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 86 – 88.

³³ Tamtiež, s. 71 - 72.

fyzické a právnické osoby odvádzať v stanovenej výške a v stanovenom čase.“³⁴ Z hľadiska svojej povahy sa jedná o účelovú platbu do verejných rozpočtov vyznačujúcu sa neekvivalentnosťou, t. j. nezakladá reciprocitu – nárok na protiplnenie zo strany štátu.³⁵ Jej konštrukcia je daná štyrmi obligatónnymi náležitosťami, ktoré musí spĺňať každá daň – subjektom, objektom, základom dane a sadzbou dane^{36,37}

Existuje rozsiahle spektrum kritérií, na základe ktorých možno dane klasifikovať. Nakoľko sa budeme v druhej časti našej záverečnej práce venovať vybranej dani – dani z pridanej hodnoty, pre naše účely stručného schematického načrtnutia daňovej sústavy Slovenskej republiky budeme vychádzať z klasifikácie daní podľa spôsobu zdaňovania, určenia daňového subjektu a dopadu naň, ktoré člení dane na priame (vymedzujúce daňovníka adresne, jednoznačne, pričom je ním osoba zhodná so subjektom daňovej povinnosti znášajúcim a odvádzajúcim daň) a na nepriame (vymedzujúce daňovníka nepriamym spôsobom, nakoľko ho nie je možné vopred určiť – daňovníkom nesúcim daňové bremeno a platiteľom dane odvádzajúcim daň tak nie je tá istá osoba).³⁸

Prostredníctvom nasledujúcej schémy zrozumiteľne znázorňujeme aktuálnu daňovú sústavu Slovenskej republiky podľa vyššie špecifikovaného klasifikačného kritéria:

³⁴ KRÁLIK, J. – SABAYOVÁ, M. Základy daňového práva I. Hmotné daňové právo. 1. vyd. Bratislava : Akadémia policajného zboru v Bratislave, 2009, s. 62.

³⁵ LENÁRTOVÁ, G. Daňové systémy. 1, vyd. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, s. 43.

³⁶ Subjektom dane sa rozumie oprávnený subjekt, ktorým je v podmienkach Slovenskej republiky štát, obec a vyšší územný celok; a povinný subjekt, ktorému vzniká daňová povinnosť. Subjektom môže byť ktorákoľvek fyzická alebo právnická osoba povinná platiť daň – pri priamych daniach je označovaná ako daňovník a pri nepriamych daniach ako platiteľ dane.

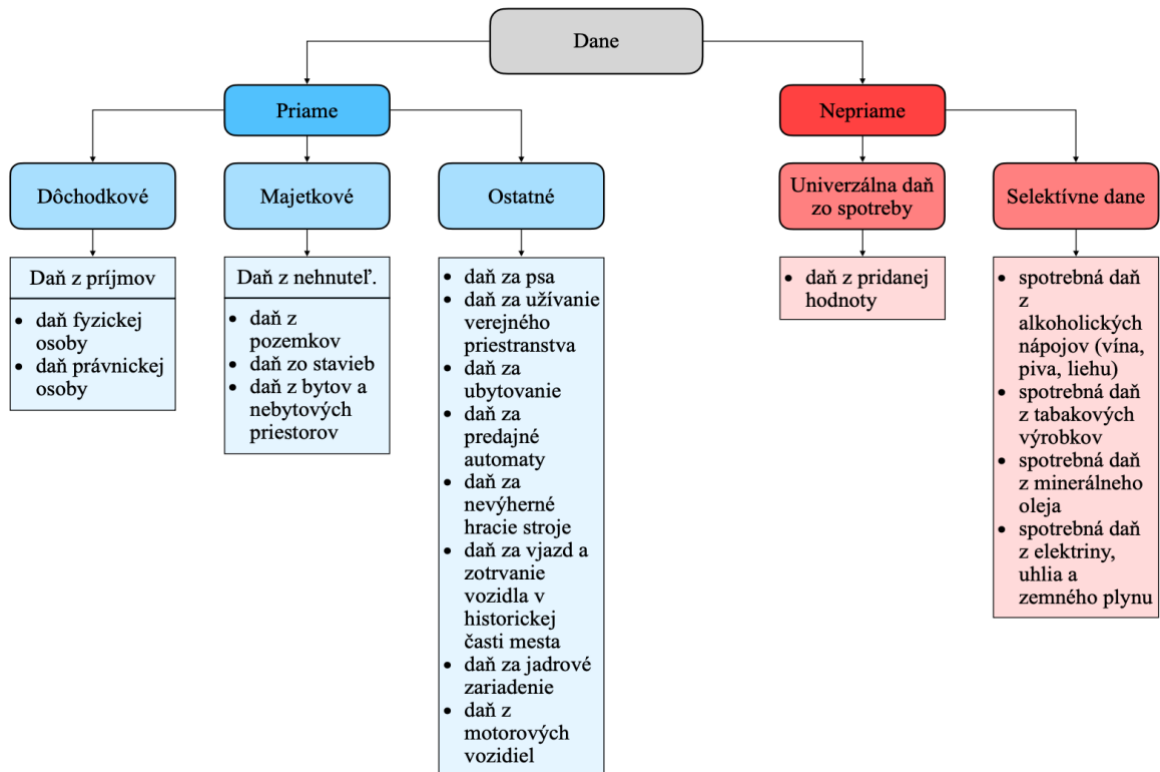
Objektom dane je určitá hospodárska skutočnosť, na ktorú sa viaže daňová povinnosť – vyrubenie dane a základ dane potom predstavuje sumu, z ktorej sa táto daň vyrubí. Posledným základným prvkom dane je jej sadzba reprezentujúca určité meradlo, vďaka ktorému sa určí konkrétna výška daňovej povinnosti z daňového základu. Sadzba dane môže byť určená pevnou sumou, pomerne alebo kombinovane.

Okrem vyššie špecifikovaných obligatónnych náležitosťí dane môžu tieto vykazovať i tzv. vedľajšie fakultatívne prvky, ku ktorým sa zaraďujú napríklad oslobodenie od dane, zvýšenie dane a iné.

³⁷ SIDAK, M. – DURČINSKÁ, M. Finančné právo. 2. vyd. Bratislava : C. H. Beck, 2014, s. 185.

³⁸ LENÁRTOVÁ, G. Daňové systémy. 1, vyd. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, s. 52.

Schéma č. 3: Platná daňová sústava Slovenskej republiky



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe: SCHULTZOVÁ, A. a kol. Daňovníctvo – daňová teória a politika I. 3. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer SR, 2018, s. 36 – 37.

Na záver považujeme za potrebné čitateľovi práce v stručnosti priblížiť definíciu dane z pridanej hodnoty, nakoľko v praktickej časti našej práce sa budeme zaoberať práve súdnymi rozhodnutiami vydanými v rámci tzv. správneho súdnictva v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty.

Daň z pridanej hodnoty je upravená zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a patrí v zmysle vyššie načrtnutej klasifikácie medzi všeobecné nepriame dane spotrebného charakteru.

„Názov samotnej dane vystihuje jej podstatu, pretože ide skutočne o daň, ktorá sa platí z pridanej hodnoty, pričom sa vyberá po častiach v jednotlivých fázach výroby a odbytu pri predaji a nákupe tovarov a služieb. Platiteľ dane z pridanej hodnoty platí daň len z tej hodnoty produktu, ktorú sám v reprodukčnom procese vytvoril, t. j. len z hodnoty, ktorú pridal k pôvodnej hodnote tovaru alebo z hodnoty, ktorú pri dodaní služby vytvoril.“³⁹

³⁹ HORVAT, M. – KROPAJ, M. – MAGUROVÁ, H. Finančné právo pre ekonómov. 1. vyd. Bratislava : Obchodná fakulta Ekonomickej univerzity v Bratislave, Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, s. 149 – 150.

Subjektom dane z pridanej hodnoty je registrovaná zdaniteľná osoba a predmetom dane je dodanie tovaru a poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ako i nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu EÚ. Základom dane je tak všetko, čo tvorí danú protihodnotu a výška daňovej povinnosti sa následne vyčíslí ako súčin základu dane a sadzby dane – základná sadzba predstavuje v súčasnosti hodnotu 20 %, znížená sadzba dane je stanovená vo výške 10 %.⁴⁰

1.4.2 Daňové právo procesné

Vo všeobecnosti je úlohou a dôvodom vzniku procesného práva potreba zásahu a ingerencie orgánu verejnej moci za účelom dosiahnutia zámeru zamýšľaného hmotnoprávnymi normami. Môžeme tak konštatovať, že jeho význam spočíva v ochrane a účinnom vynucovaní uplatňovania hmotného práva. Predmetom úpravy procesného práva sú tak formálne postupy smerujúce k vydaniu verejnoprávných aktov a ich vynútenia, ako aj kreovanie sústavy orgánov verejnej moci a stanovenie ich kompetencií a pôsobnosti na príslušné konania, ktorých výsledkom sú jednotlivé verejnoprávne akty.⁴¹

„Predmetom daňového práva procesného je právna úprava organizácie a kompetencie správcov dane a iných osôb zúčastnených na správe daní, vrátane všetkých procesných postupov smerujúcich ku správnomu zisteniu a včasnému zaplateniu daní, ako aj k ich prípadnému vymáhaniu jednotlivými spôsobmi daňovej exekúcie.“⁴²

Procesné daňové právo tak upravuje celkovú organizáciu daňovej správy, správu daní a procedurálne postupy orgánov sústavy daňovej správy, zabezpečujúce uplatňovanie subjektívnych práv a plnenie subjektívnych povinností vyplývajúcich daňovým subjektom z hmotnoprávných daňových noriem. Jeho základným poslaním je upraviť daňové vzťahy vznikajúce pri výkone správy daní a pri jej organizácii, stanoviť princípy a zásady správy daní, a v rámci nich aj konkrétne zásady daňového konania, na základe ktorých sa toto uskutočňuje, a jeho formálny postup tak, aby došlo k vydaniu príslušného verejnoprávneho aktu orgánom verejnej moci a v prípade potreby i k jeho následnému vynúteniu.⁴³

⁴⁰ HORVAT, M. – KROPAJ, M. – MAGUROVÁ, H. Finančné právo pre ekonómov. 1. vyd. Bratislava : Obchodná fakulta Ekonomickej univerzity v Bratislave, Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, s. 150 – 156..

⁴¹ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 72.

⁴² Tamtiež, s. 73.

⁴³ Tamtiež, s. 72 – 73, 417, 446 - 447.

Zostručnene môžeme konštatovať, že daňové právo procesné slúži ako dohľad nad riadnym dodržiavaním daňového práva hmotného a v prípade potreby ako prostriedok na jeho vynucovanie alebo uloženie sankcií v prípade jeho porušenia. Jeho stvárneniu v podobe daňového konania vedeného orgánmi správy daní sa budeme venovať v nasledujúcej časti práce.

1.5 Daňové konanie

V predmetnej podkapitole našej záverečnej práce priblížime čitateľovi daňové konanie a s ním súvisiace inštitúty tak, aby sme poskytli stručný prehľad, akým spôsobom sa orgán verejnej moci, respektíve daňový subjekt dopracuje k požadovanému výsledku vo forme rozhodnutia orgánu správy daní, aby si bolo možné zjednodušene predstaviť postup predchádzajúci konaniu v rámci správneho súdnictva, ktorému sa budeme venovať v druhej časti práce v spojení s analýzou konkrétnych súdnych rozhodnutí týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty.

Daňové konanie predstavuje osobitný inštitút daňového práva procesného a je komplexne upravené procesnoprávnou zákonnou normou – zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

„Možno ho charakterizovať ako konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov vyplývajúcich z ustanovení hmotnoprávných a procesnoprávných daňových právnych noriem. Procesné daňovo-právne predpisy ustanovujú okrem iného postup správcu dane, daňových subjektov a ďalších osôb, ktorý smeruje k vyrubeniu alebo určeniu dane (tzv. k vydaniu rozhodnutia správcu dane) a k zaplateniu dane (čo vo všeobecnosti vystihuje podstatu daňového konania) a k jej prípadnému vymáhaniu formou daňovej exekúcie, pokiaľ daňový subjekt, resp. daňový dlžník svoju daňovú povinnosť nesplnil riadne a včas.“⁴⁴

Hovoríme o osobitnom a rovnocennom druhu právneho procesu, čo odôvodňujú jeho jedinečné charakteristické znaky, medzi ktoré patria nasledujúce skutočnosti:

- o subjektívnych právach a povinnostiach daňových subjektov, ako i o ich pomeroch vyplývajúcich z hmotnoprávných a procesnoprávných noriem rozhoduje príslušný správca dane;

⁴⁴ KRÁLIK, J. – ŠIMONOVÁ, J. – SABAYOVÁ, M. Základy daňového práva II. Procesné daňové právo. 1. vyd. Bratislava : Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2010, s. 12.

- daňové subjekty disponujú oprávneniami za účelom ochrany ich práv a právom chránených záujmov;
- z časového a obsahového hľadiska sa konanie člení na jednotlivé etapy a v rámci nich na štádiá;
- jeho výsledok je zhmotnený vo forme konkrétneho daňového rozhodnutia správcu dane.⁴⁵

S ohľadom na vnútornú štruktúru daňového poriadku možno konštatovať, že zákonodarca rozlišuje medzi:

- všeobecným daňovým konaním, v rámci ktorého sa rozhoduje o subjektívnych právach a povinnostiach daňových subjektov;
- osobitnými daňovými konaniami a procedurálnymi postupmi správcu dane (akým je napríklad postup pri daňovej kontrole, postup pri zabezpečení vecí a iné);
- a napokon daňovým exekučným konaním, prostredníctvom ktorého správca dane vymáha svoje nároky.⁴⁶

„Daňové konanie možno pojmovo vymedziť ako postup správcu dane alebo druhostupňového orgánu pri vydávaní, preskúmaní a realizácii individuálnych daňovo - právnych aktov, ktorý upravujú procesné daňovo-právne normy.“⁴⁷

Predmetné konanie sa riadi určitými zásadami a princípmi zakotvenými v procesnom predpise, tieto sú pre jeho účastníkov právne záväzné a ich dodržiavanie je vynútiteľné. Medzi základné princípy teória radí princíp zákonnosti, ktorý súčasne vyjadruje dve podstaty legality – odôvodnenie existencie a vedenia daňového konania vychádza z elementárneho princípu zákonnosti ukladania daní a poplatkov zakotveného v Ústave Slovenskej republiky, a zároveň vyjadruje skutočnosť, že správca dane je povinný konať a postupovať v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi a nesmie prekročiť nimi stanovený rámec. Druhým nemenej dôležitým princípom je princíp jednotnosti, ktorý vyjadruje, že daňové konanie tvorí komplexný celok, a i napriek tomu, že sa z časovej a obsahovej postupnosti

⁴⁵ KRÁLIK, J. – ŠIMONOVÁ, J. – SABAYOVÁ, M. Základy daňového práva II. Procesné daňové právo. 1. vyd. Bratislava : Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2010, s. 12.

⁴⁶ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 640 – 641.

⁴⁷ Tamtiež, s. 641.

člení na niekoľko častí, tieto na seba plynulo nadväzujú a spájajú sa v jedno spoločné konanie.⁴⁸

Spomínané základné zásady správy daní sú upravené v ustanoveniach § 3 daňového poriadku – podľa postupnosti, v akej sú zakotvené zákonodarcom, uvádzame zásadu úzkej súčinnosti správcu dane a účastníkov konania, zásadu povinnosti poučenia účastníkov konania, zásadu rýchlosti a hospodárnosti, zásadu voľného hodnotenia dôkazov, zásadu neverejnosti konania, zásadu oficiality, v zmysle ktorej je správca dane oprávnený konať ex offa, zásadu neformálnosti konania a posudzovania podaní podľa ich obsahu, zásadu rovnosti účastníkov konania z hľadiska ich procesnej spôsobilosti a napokon zásadu, podľa ktorej je správca dane povinný rozhodovať rovnako v skutkovo podobných prípadoch.⁴⁹

To znamená, že v rovnakých alebo obdobných konaniach nesmie správca dane neodôvodnene zvýhodňovať alebo naopak znevýhodňovať individuálnych účastníkov konania – predmetná zásada podporuje všeobecnú zásadu nášho právneho poriadku – zásadu právnej istoty, v zmysle ktorej dokáže subjekt vopred predpokladať výsledok konania s ohľadom na kogentné znenie záväzných právnych noriem a predchádzajúcich rozhodnutí príslušného orgánu.

Účastníkmi (subjektmi) daňového konania sú príslušný orgán na jednej strane a daňový subjekt stojaci na strane druhej. Príslušným orgánom sa rozumie oprávnený orgán štátu, ktorým je správca dane (daňový úrad, colný úrad, obec) alebo oprávnený druhostupňový orgán (Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Ministerstvo financií Slovenskej republiky). Okrem daňového subjektu sa môže konania zúčastniť aj iná osoba, pokiaľ ju správca dane na daňové konanie prizve.⁵⁰ Ako sme už načrtli vyššie pri vymenovávaní základných zásad konania, daňový poriadok výslovne deklaruje, že všetci účastníci daňového konania disponujú rovnakými procesnými právami a povinnosťami, pričom pri porovnávaní ich rozsahu možno konštatovať, že uložené povinnosti i s ohľadom na charakter predpisu a jeho účel jednoznačne prevažujú nad oprávneniami daňových subjektov.

V úvode tejto podkapitoly sme načrtli, že daňové konanie sa vo všeobecnosti z časového a obsahového hľadiska člení na etapy a tie na ďalšie kratšie úseky označované

⁴⁸ KRÁLIK, J. – ŠIMONOVÁ, J. – SABAYOVÁ, M. Základy daňového práva II. Procesné daňové právo. 1. vyd. Bratislava : Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2010, s. 16 - 18.

⁴⁹ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 3.

⁵⁰ Tamtiež, § 4 a § 59.

ako štádiá (začatie, priebeh, prerušenie, zastavenie konania). Teória rozoznáva tri druhy etáp daňového konania – etapu prípravného konania, vyrubovacieho konania a vyberacieho inkasného konania. V prípade nedobrovoľného neplnenia rozhodnutia orgánu nastupuje daňové exekučné konanie.⁵¹

Z ustanovení § 58 daňového poriadku vyplýva, že daňové konanie sa začína buď v súlade s dispozičnou zásadou – na návrh účastníka konania dňom doručenia jeho podania príslušnému orgánu – alebo v súlade so zásadou oficiality, v zmysle ktorej je možno konanie začať ex offio príslušným orgánom, pričom v takom prípade sa konanie považuje za začaté dňom, kedy daný orgán vykonal voči účastníkovi konania prvý úkon vo veci.⁵²

Podaním subjektu sa rozumie buď konkrétny návrh na začatie daňového konania alebo akýkoľvek iný písomný či ústny návrh, oznámenie, podnet, žiadosť alebo iný druh dokumentu, ktorý sám o sebe nemusí byť spôsobilý zahájiť konanie, avšak môže pre orgán predstavovať odôvodnený impulz na jeho začatie zo zákonnej povinnosti. V tejto súvislosti považujeme za potrebné zopakovať, že podania sa posudzujú podľa obsahu, daňové konanie tak nie je striktné formálne a správca dane môže v prípade potreby preklasifikovať akékoľvek nesprávne označené podanie a ďalej sa ním riadne zaoberať. I napriek tejto skutočnosti však podanie musí spĺňať nasledovné zákonom stanovené obligatórne obsahové náležitosti:

- označenie, kto podanie podáva;
- uvedenie, v akej veci sa podanie podáva;
- a napokon, čo sa ním sleduje (petit).⁵³

V prípade, ak správca dane zo zákonom stanoveného dôvodu nepreruší alebo nezastaví daňové konanie, je povinný vo veci konať a rozhodnúť. Daňový poriadok mu v § 65 ustanovuje striktné lehoty na rozhodnutie – prioritne je povinný rozhodnúť bezodkladne, najneskôr do 8 dní odo dňa začatia konania, ak to povaha veci a predložených dôkazov pripúšťa, v opačnom prípade tak musí učiniť do 30 dní a v osobitne zložitých prípadoch mu je lehota predĺžená zákonom až na dobu 60 dní. Ak ani v takto predĺženej lehote nedokáže správca dane pre mimoriadnu zložitost' prípadu alebo iné závažné okolnosti

⁵¹ KRÁLIK, J. – ŠIMONOVÁ, J. – SABAYOVÁ, M. Základy daňového práva II. Procesné daňové právo. 1. vyd. Bratislava : Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2010, s. 13, 33.

⁵² Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 58.

⁵³ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 656 – 657.

rozhodnutie vydať, môže mu byť táto procesná lehota predĺžená druhostupňovým orgánom (druhostupňovému orgánu Ministerstvom financií SR a Ministerstvu financií SR jeho ministrom).⁵⁴

„V daňovom konaní možno ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa daňového poriadku alebo osobitného predpisu jedine rozhodnutím. Rozhodnutie sa teda stáva zmyslom, cieľom, výsledkom i záverom daňového konania. Rozhodnutie vo všeobecnosti znamená logické vyvrcholenie činnosti príslušného orgánu. Predstavuje výsledok aplikácie práva ako jednej z foriem realizácie práva na konkrétne právne vzťahy.“⁵⁵

Vzhľadom k povahe a spôsobu vydávania daňových rozhodnutí ako individuálnych daňovo - právnych aktov je možné ustáliť, že sa jedná o jednostranný prejav vôle správcu dane, ktorý zaväzuje jeho adresátov na určitý spôsob správania, konania alebo naopak zdržania sa konania. Jedná sa o akt vydaný na základe zákona, vyznačuje sa tak vlastnosťou podzákonosti a predstavuje akt aplikácie hmotného daňového práva na konkrétny daňovo-právny vzťah. Členíme ich na konštitutívne a deklaratórne podľa toho, či iba deklarujú existenciu alebo neexistenciu určitého práva alebo právneho vzťahu alebo či naopak konštituuju určitú zmenu stavu formou ich založenia, zmeny alebo zrušenia.⁵⁶

Daňový poriadok v ustanoveniach § 63 zakotvuje základné obsahové a formálne náležitosti, ktoré musí rozhodnutie obsahovať. Za formálne náležitosti, ktoré pre rozhodnutie zákon stanovuje, sa považuje označenie orgánu, ktorý ho vydal, číslo a dátum rozhodnutia, identifikačné údaje fyzickej alebo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo a napokon vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie, ako i odtlačok úradnej pečiatky (predmetné v prípade elektronického vyhotovovania rozhodnutia nahrádza autorizácia v súlade s príslušným zákonom o eGovernmente).⁵⁷

Medzi obsahové náležitosti rozhodnutí patrí výrok, odôvodnenie a poučenie o opravnom prostriedku. Výrok rozhodnutia obsahuje identifikačné údaje fyzickej alebo právnickej osoby, o ktorej právach alebo povinnostiach sa rozhodovalo, uvedenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, stanovenie lehoty na plnenie, pokiaľ rozhodnutie ukladá povinnosť plniť a rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní, ako i uvedenie ich

⁵⁴ VRABKO, M. a kol. Správne právo procesné. Osobitná časť. 2. vyd. Šamorín : Heuréka, 2018, s. 42 – 43.

⁵⁵ BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. 1. vyd. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, s. 670 – 671.

⁵⁶ Tamtiež, s. 672 – 673.

⁵⁷ VRABKO, M. a kol. Správne právo procesné. Osobitná časť. 2. vyd. Šamorín : Heuréka, 2018, s. 39 - 40.

súm a čísla účtu, na ktoré majú byť plnené. Po uvedení výroku nasleduje odôvodnenie, ktorého obsahom je uvedenie jednotlivých skutočností, ktoré boli podkladom rozhodnutia, ako i uvedenie, akým spôsobom sa orgán vysporiadal s návrhmi a námietkami účastníkov konania, ako hodnotil dôkazy a napokon, na základe akých právnych predpisov rozhodnutie vydal. Záverečnú neopomenuteľnú časť rozhodnutia tvorí poučenie o možnosti podania opravného prostriedku, t. j. poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania voči vydanému rozhodnutiu.⁵⁸

V prípade, ak je voči takto vydanému rozhodnutiu podané odvolanie, postupuje sa v rámci odvolacieho konania v súlade s ustanoveniami § 72 a nasl. daňového poriadku. Odvolanie sa podáva na orgáne, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal, a to v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia, pokiaľ daňový poriadok neustanovuje inak. Zákon včasne a riadne podanému odvolaniu priznáva odkladný účinok (pokiaľ neustanovuje inak), čo znamená, že napadnuté rozhodnutie nenadobudne vykonateľnosť a nie je ho tak možné proti vôli povinného subjektu vykonať v rámci príslušného exekučného konania. Nakoľko je odvolanie podávané orgánu, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal, zákon mu umožňuje využitie inštitútu tzv. autoremedúry – vybavenia odvolania vyhovením mu v celom rozsahu. Ak sa tak však nestane, prvostupňový orgán je povinný v stanovenej lehote a spolu s taxatívne vymenovanými náležitosťami predložiť odvolanie na rozhodnutie odvolaciemu orgánu. Ten po preskúmaní napadnutého rozhodnutia odvolanie zamietne, pokiaľ je neprípustné alebo smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému tento opravný prostriedok nemožno podať, alebo napadnuté rozhodnutie zmení, potvrdí, zruší a prípadne vráti vec na ďalšie konanie prvostupňovému orgánu – ten je však následne viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.⁵⁹

Okrem odvolacieho konania je možné iniciovať i tzv. preskúmanie právoplatného rozhodnutia mimo odvolacieho konania z hľadiska jeho namietanej zákonosti, a to na základe podnetu účastníka konania druhostupňovým orgánom alebo ministrom financií z vlastného alebo iného podnetu, pokiaľ ide o rozhodnutie vydané Ministerstvom financií SR. Lehota na podanie takéhoto podnetu je zákonom stanovená v rozsahu 3 rokov odo dňa nadobudnutia právoplatnosti príslušného rozhodnutia a spôsob rozhodnutia na to príslušného orgánu je obdobný ako v prípade podaného odvolania – orgán, ktorý napádané rozhodnutie vydal, môže uplatniť inštitút autoremedúry, v opačnom prípade orgán, ktorý preskúmava napádané rozhodnutie môže toto zrušiť, zmeniť alebo zrušiť a vrátiť vec

⁵⁸ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 63.

⁵⁹ Tamtiež, § 72 – § 74.

na ďalšie konanie. Ak má za to, že vydané rozhodnutie nie je v rozpore so žiadnym všeobecne záväzným predpisom, zašle o tom písomné oznámenie tomu, kto podnet na preskúmanie podal.⁶⁰

Pre úplnosť si dovoľujeme uviesť, že daňový poriadok v rámci tretieho dielu upravujúceho opravné prostriedky zakotvuje i možnosť podania námietky v prípadoch, kedy tak osobitne ustanovuje. Námietka však vykazuje len veľmi malú právnu silu a vo väčšine prípadov nie je spôsobilá zvrátiť ňou napádanú skutočnosť. Posledným typom opravného prostriedku, ktorý daňový poriadok rozoznáva, je tzv. obnova konania, ktorú je však možné realizovať iba v úzko špecifikovaných a taxatívne vymedzených prípadoch, a v praxi je tak jej využitie značne oklieštené.⁶¹

Skutočnosť, že daňový poriadok neupravuje ďalšie druhy opravných prostriedkov však ešte neznamená, že ich neúspešným využitím už žiadna alternatíva opravy neprichádza do úvahy. Naopak, náš právny poriadok zakotvuje v súlade s Ústavou Slovenskej republiky možnosť preskúmania rozhodnutí vydaných v daňovom konaní súdmi – konkrétne sústavou správnych súdov v rámci konania o preskúmanie zákonnosti napádaného rozhodnutia vydaného orgánom verejnej správy. Fungovaniu správneho súdnictva a konkrétnym rozhodnutiam v rámci neho vydaných sa budeme detailnejšie zaoberať v druhej praktickej časti našej záverečnej práce.

1.6 Daňové právo v Európskej únii

Už pri definovaní prameňov odvetvia daňového práva sme načrtli, že integrácia Slovenskej republiky do európskeho priestoru sa odrazila na jeho celkovom obsahu a tento nový rozmer je daný okruhom prameňov daňového práva majúcich pôvod v práve Európskej únie. Je tak možno konštatovať, že predmetné legislatívne zdroje pochádzajúce z nadnárodného rámca sa významnou mierou podieľajú na regulácii vnútroštátnych daňovo - právnych vzťahov.

Právny systém únie sa vyznačuje autonómnym postavením vo vzťahu k medzinárodnému právu, ako i vnútroštátnemu právu jednotlivých členských štátov, čo potvrdil samotný Súdny dvor Európskej únie v rámci svojej rozhodovacej činnosti, keď ustálil nasledovné: „*Spoločenstvo ustanovuje nový právny poriadok medzinárodného práva, v prospech ktorého štáty obmedzili, hoci vo vymedzených oblastiach, svoje zvrchované*

⁶⁰ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 77.

⁶¹ Tamtiež, § 71 a § 75.

práva a ktorých subjektmi sú nielen členské štáty, ale rovnako aj ich príslušníci. Právo spoločenstva, nezávislé na právnom poriadku členských štátov, neukladá len povinnosti jednotlivcom, ale im tiež priznáva práva, ktoré sa stávajú súčasťou ich právneho dedičstva.“⁶²

Z hľadiska vnútornej štruktúry systému práva únie je možné rozlišovať primárne a sekundárne právo, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, všeobecné právne zásady a napokon zmluvné pramene predstavujúce medzinárodné zmluvy uzatvorené medzi úniou a tretími krajinami, respektíve zmluvy uzavreté medzi jednotlivými členskými štátmi navzájom.⁶³

I napriek tomu, že európske právo rovnako ako právo Slovenskej republiky nie je precedentným systémom práva a vydané súdne rozhodnutia tak nie sú záväzné pre ďalšie rozhodovanie v prípadoch, ktoré by s ohľadom na právne a faktické okolnosti boli podobné predchádzajúcim konaniam, v ktorých boli tieto vynesené, je nutné skonštatovať, že súdne rozhodnutia požívajú akúsi osobitnú autoritu a v celkovom rámci európskeho práva i vnútroštátneho práva členských štátov sa vyznačujú nesmiernym významom. Súdny dvor Európskej únie právo nielen aplikuje a interpretuje, ale v náležitých medziach i tvorivo vyplní existujúce legislatívne medzery, čo pre členské štáty a ich subjekty predstavuje dôležitú právnu oporu.⁶⁴

Z tohto dôvodu je pri študovaní problematiky súdnych rozhodnutí tvoriacich právny základ vo forme judikátu pre daňovú oblasť nežiaduce opomenúť rozbor rozhodnutí vydávaných na nadnárodnej úrovni. Za týmto účelom sa Súdnemu dvoru Európskej únie a jeho vybraným rozhodnutiam vydaným v oblasti dane z pridanej hodnoty budeme venovať v praktickej časti našej záverečnej práce.

⁶² ŠTRKOLEC, M. a kol. Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci. 1. vyd. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011, s. 125 – 126.

⁶³ Tamtiež, s. 127.

⁶⁴ KALESNÁ, K. – HRUŠKOVIČ, I. – ĎURIŠ, M. Európske právo. 1. vyd. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2012, s. 154.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Už samotný názov záverečnej práce „Súdne rozhodnutia v oblasti DPH a ich význam pre aplikačnú prax“ napovedá, že hlavným cieľom práce je poskytnutie komplexného pohľadu na problematiku daňového práva a súdnych rozhodnutí vydaných v oblasti dane z pridanej hodnoty a ich dopadu na daňovú oblasť.

Zámerom našej záverečnej práce je priniesť jej čitateľovi ucelené teoretické i praktické spracovanie vybranej témy, a to z hľadiska logickej postupnosti od vymedzenia odvetvia daňového práva, definovania dane z pridanej hodnoty a podrobného rozboru daňového konania až po priblíženie oblasti správneho súdnictva, súdneho prieskumu rozhodnutí vydaných v správnom súdnom konaní a načrtnutia inštitútu prejudiciálnych otázok zodpovedaných Súdny dvorom Európskej únie.

Pri vypracovávaní diplomovej práce sme si určili niekoľko parciálnych cieľov tak, aby sme zadefinovali základné pojmy a vysvetlili mechanizmy konania, ktorého výsledkom je napádané rozhodnutie daňového orgánu smerujúce k zahájeniu súdneho prieskumu v rámci oblasti správneho súdnictva. Práve aplikované členenie práce zodpovedajúce jej jednotlivým čiastkovým cieľom je podľa nášho názoru spôsobilé priniesť jej čitateľovi stručné, avšak dostatočne podrobné vysvetlenie predmetnej problematiky.

Za účelom dosiahnutia uvedeného hlavného cieľa práce sme si stanovili nasledovné parciálne ciele:

- poukázať na úlohu práva v spoločnosti a vymedziť odvetvie daňového práva;
- poskytnúť ucelený prehľad o mechanizme daňového konania a jeho výsledkoch;
- podrobne rozobrať oblasť správneho súdnictva, jeho opodstatnenie a vedenie správneho súdneho konania z procesného hľadiska;
- zdôvodniť dôležitosť judikátov z pohľadu zásady právnej istoty;
- a napokon zhodnotiť vybrané súdne rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdného dvora Európskej únie v oblasti dane z pridanej hodnoty s ohľadom na ich význam pre aplikačnú prax.

Teoretická časť práce je zameraná na naplnenie prvého parciálneho cieľa spočívajúceho v predstavení úlohy práva v spoločnosti a odvetvia daňového práva z pohľadu jeho členenia na hmotné a procesné. V rámci jej spracovania bližšie vysvetľujeme, čo

predstavuje množinu daňovo - právnych noriem, ako sa tieto členia a taktiež poskytujeme stručné vymedzenie dane z pridanej hodnoty, na ktorú je práca z praktického hľadiska zameraná. Záverečná časť prvej kapitoly je zacielená na detailné oboznámenie čitateľa s vedením a výsledkami daňového konania na prvostupňovej a odvolacej úrovni.

Naplnenie ďalšieho čiastkového cieľa našej záverečnej práce spočíva v upriamení pozornosti na rekodifikovanú, a z tohto dôvodu stále pomerne čerstvú úpravu správneho súdneho konania vedeného na základe žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia daňového orgánu. V rámci predmetného súdneho prieskumu poukazujeme i na možnosť vnútroštátneho súdu a účastníkov konania obrátiť sa na Súdny dvor Európskej únie so žiadosťou o zodpovedanie predbežných otázok majúcich závažný dopad na rozhodnutie v konkrétnej veci.

V naväzujúcej podkapitole venovanej objasneniu postavenia inštitútu judikátu zdôvodňujeme jeho význam pre aplikačnú prax a vysvetľujeme jeho podstatu vo vzťahu k jednej zo základných zásad, na ktorej je právny poriadok Slovenskej republiky postavený – zásade právnej istoty.

Hlavnú časť našej práce predstavuje nasledujúca podkapitola zameraná na vybrané súdne rozhodnutia vydané v oblasti dane z pridanej hodnoty Najvyšším súdom Slovenskej republiky v rámci súdneho prieskumu napádaných rozhodnutí daňových orgánov, ako i Súdnym dvorom Európskej únie v rámci prejudiciálneho konania poskytujúceho výklad noriem európskeho práva a posúdenie súladu vnútroštátneho právneho poriadku Slovenskej republiky.

V praktickej časti práce sa teda venujeme rozboru vybraných rozhodnutí vydaných na základe žalôb o preskúmanie rozhodnutí daňových orgánov v ostatných rokoch a v závere spracovania každého prípadu uvádzame, aký význam a dopad má podľa nášho názoru dané rozhodnutie pre daňovú oblasť. Práve prostredníctvom tohto zhodnotenia a výsledku našej diplomovej práce potvrdzujeme postavenie jednotlivých rozhodnutí ako významných judikátov prinášajúcich zásadné právne závery a cenné interpretácie daňovo – právnych noriem pre aplikačnú prax.

Ako vyplýva z uvádzaného, diplomovú prácu sme odôvodnene rozčlenili na teoretickú a praktickú časť. Teoretická časť a jej spracovanie má za účelom predstaviť jednotlivé právne inštitúty a mechanizmy, zrozumiteľne ich vysvetliť a umožniť tak načerpanie nevyhnutných odborných poznatkov týkajúcich sa danej témy. Tieto sa nám podarilo získať z odborných publikácií právnych teoretikov a autorov zameriavajúcich sa na oblasť daňového práva a civilného procesného práva. Nakoľko sa naša práca týka oblasti

slovenského právneho poriadku, využívali sme výlučne diela domáceho pôvodu. Použitie jednotlivých zdrojov literatúry a citovanie autorských myšlienok teoretikov sme uviedli na príslušných miestach práce.

Okrem knižných publikácií sme teoretické poznatky čerpali zo samotných právnych noriem, a to najmä zo zákona o správe daní, zákona o správnom súdnom poriadku a Ústavy Slovenskej republiky. V praktickej časti práce sme sa pre potrebné porozumenie právnej problematiky a právneho názoru daňových orgánov a súdov opierali najmä o zákon o dani z pridanej hodnoty.

Objektom nášho skúmania v praktickej časti práce boli náležite vybrané súdne rozhodnutia vydané Najvyšším súdom Slovenskej republiky a Súdny dvorom Európskej únie. V priebehu procesu selektovania vhodnej vzorky judikátov za účelom ich rozboru sme prelustrovali väčšinu súdnych rozhodnutí vydaných v oblasti dane z pridanej hodnoty počas obdobia ostatných rokov. Aplikovali sme tak metódu skúmania a metódu selekcie vyhovujúcej vzorky.

Pri následnom konkrétnom spracovávaní jednotlivých súdnych rozhodnutí sme aplikovali metódu analýzy – predstavili sme účastníkov konania, detailne sme rozobrali vecnú stránku prípadu, postupnosť daňového konania vedeného príslušným správcom dane a odvolacím daňovým orgánom, a napokon sme podrobne rozviedli procedurálny postup realizovaný správnymi súdmi a preskúmali nimi prezentovaný právny názor a výklad príslušných daňovo – právnych noriem. V závere každého prípadu sme vyjadrili náš úsudok formou vyhodnotenia prínosu daného judikátu pre odbornú verejnosť a interpretovali jeho dopad na aplikačnú prax. V tejto súvislosti sme uplatnili metódu dedukcie.

3 Výsledky práce a diskusia

V praktickej časti práce tvoriacej nasledovnú kapitolu vymedzíme priebeh správneho súdneho konania, vysvetlíme dôležitosť existencie judikátov a zvolíme si niekoľko zaujímavých prípadov za účelom ich podrobného spracovania, analýzy vydaných súdnych rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie a na ňu nadväzujúceho subjektívneho zhodnotenia ich prínosu pre aplikačnú prax.

Výberom konkrétnych súdnych rozhodnutí sa pokúsime poukázať na skutočnosť, že i na strane kvalifikovaného daňového orgánu môže dôjsť k pochybeniu, následkom čoho môže byť daňový subjekt ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Prostredníctvom takto vybraných existujúcich prípadov máme za cieľ potvrdiť nespochybniteľnú opodstatnenosť a význam oblasti správneho súdnictva i pre aplikačnú prax v daňovej oblasti.

3.1 Správne súdnictvo

O správnom súdnictve hovoríme vtedy, keď správne súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov preskúmajajú zákonnosť napadnutých rozhodnutí, opatrení, postupov a iných zásahov orgánov verejnej správy. Súdy v oblasti správneho súdnictva okrem preskúmavania rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy taktiež poskytujú jednotlivým fyzickým a právnickým osobám ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy vo forme uloženia povinnosti konať a postupovať v danej veci.⁶⁵

„Správne súdnictvo možno vymedziť aj ako procesným právom upravený priebeh procesných úkonov správneho súdu alebo iných subjektov tohto konania, konaných s cieľom rozhodnúť spor o tom, či konanie alebo nekonanie orgánov verejnej správy bolo v súlade s právom.“⁶⁶

Právna úprava súdneho prieskumu právoplatných rozhodnutí správnych orgánov súdmi v Slovenskej republike je obsiahnutá v zákone č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016 a v rámci rekodifikácie a modernizácie oblasti slovenského civilného procesného práva tak nahradil predchádzajúci právny predpis upravujúci správne súdnictvo v podmienkach Slovenskej

⁶⁵ VRABKO, M. a kol. Správne právo procesné. Všeobecná časť. 2. vyd. Bratislava : C. H. Beck, 2019, s. 155.

⁶⁶ ŠTRKOLEC, M. a kol. Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci. 1. vyd. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011, s. 72 – 73.

republiky – piatu časť Občianskeho súdneho poriadku zakotvujúcu ustanovenia o špeciálnej forme kontroly zákonnosti právoplatných rozhodnutí správnych orgánov súdmi.⁶⁷

Ako sme uviedli už v závere teoretickej časti, práve oblasť správneho súdnictva a preskúvania rozhodnutí orgánov verejnej správy súdmi predstavuje akúsi ďalšiu inštanciu a možnosť zvrátiť vydané právoplatné rozhodnutie orgánu verejnej správy po neúspešnom vyčerpaní prípustných opravných prostriedkov. Predmetná súdna kompetencia nad výkonom činnosti orgánov verejnej správy nie je len umelou konštrukciou predpisov civilného práva, ale naopak vychádza zo základného práva na súdnu ochranu zakotveného v článku 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky: „*Kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak.*“.⁶⁸

V podmienkach Slovenskej republiky je správne súdnictvo z organizačného hľadiska vykonávané v súlade s funkčným variantom, čo znamená, že pre jeho fungovanie nie sú vytvorené samostatné špecializované súdy, ale je realizované všeobecnými súdmi prostredníctvom na to zriadených špecializovaných správnych senátov.⁶⁹ V zmysle ustanovenia § 10 Správneho súdneho poriadku sú na konanie o preskúvaní rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy vecne príslušné krajské súdy, ak zákon neustanovuje inak. Na určité zákonom ďalej taxatívne vymedzené druhy konaní sú tak vecne príslušné okresné súdy alebo Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý okrem iného rozhoduje o kasačných sťažnostiach podaných voči napádaným rozhodnutiam krajských súdov. Pokiaľ ide o miestnu príslušnosť, miestne príslušným je súd, v ktorého obvode má sídlo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol v prvom stupni, pokiaľ zákon neustanovuje inak. Tento všeobecný princíp určenia miestnej príslušnosti má však niekoľko výnimiek týkajúcich sa špecifických predmetov konania alebo prípadu, kedy miestne príslušný súd nie je možné určiť, respektíve je miestne príslušných viacero súdov.⁷⁰

S odkazom na vyššie citované ustanovenie Ústavy Slovenskej republiky si dovoľujeme uviesť nasledovné: „*Správne súdnictvo v SR bolo a stále je založené na princípe generálnej klauzuly s negatívnou enumeráciou, čo znamená, že sa týka preskúvania všetkých právoplatných rozhodnutí správnych orgánov, ak Správny súdny poriadok*

⁶⁷ Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov.

⁶⁸ Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky, čl. 46.

⁶⁹ VRABKO, M. a kol. Správne právo procesné. Všeobecná časť. 2. vyd. Bratislava : C. H. Beck, 2019, s. 158.

⁷⁰ Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, § 9 - § 17.

neustanovuje inak, alebo ak určité druhy rozhodnutí správnych orgánov nie sú zo súdneho prieskumu ním priamo vylúčené.“⁷¹

V ustanovení § 7 Správneho súdneho poriadku zákonodarca taxatívne vymedzuje výnimky zo súdneho prieskumu, ktoré nie je možné použitím analogického výkladu ďalej rozširovať – ako príklad rozhodnutí a vecí, ktoré sa nemôžu stať predmetom konaní pred správnymi súdmi, uvádzame právoplatné rozhodnutia orgánov verejnej správy, ak pred ich právoplatnosťou účastník konania nevyčerpal všetky opravné prostriedky, ktorých použitie umožňuje osobitný predpis; rozhodnutia orgánov verejnej správy procesnej povahy; správne akty nemajúce povahu rozhodnutia o individuálnych právach a povinnostiach jednotlivcov; všeobecne záväzné právne predpisy a iné.⁷²

Z dikcie zákona vyplýva, že predmetom konaní o preskúmanie dodržiavania zákonnosti zo strany orgánov verejnej správy môžu byť výlučne nimi vydané individuálne správne akty predstavujúce správne rozhodnutia o konkrétnych právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach konkrétnych subjektov. Nevyhnutnou podmienkou na zahájenie konania pred správny súd je tak existencia individuálneho správneho aktu vydaného v predchádzajúcom správnom konaní – ako napovedá názov záverečnej práce, v našom prípade sa budeme zaoberať súdnym prieskumom rozhodnutí vydaných v daňovom konaní jednotlivými správcami dane.

Následný prieskum zákonnosti a správnosti postupu a rozhodovania vo sfére verejnej správy súdnou mocou vo forme nezávislej kontroly predstavuje zhmotnenie základných funkcií správneho súdnictva – funkcie kontrolnej a nápravnej. V prvom rade teda ide o kontrolu dodržiavania právneho poriadku Slovenskej republiky v rámci výkonu činnosti orgánov verejnej správy a v prípade zistenia existencie nezákonného alebo protiprávneho stavu súdnou mocou nastupuje uplatnenie funkcie nápravnej, ktorá sa pretavuje do vydania súdneho rozhodnutia, ktorým má dôjsť k odstráneniu nežiaduceho protiprávneho stavu.

I napriek tejto skutočnosti, ktorá môže na prvý pohľad evokovať neoklieštenú nadriadenosť súdnej moci v štáte nad sférou verejnej správy, sa naopak jedná o napĺňanie jednej zo základných ústavnoprávnych garancií nestranného a spravodlivého správneho konania, nakoľko samotné správne súdy nerozhodujú o vzniku, zmene a zániku individuálnych práv a povinností subjektov, rovnako ani o účelnosti, hospodárnosti alebo vhodnosti takéhoto rozhodnutia alebo postupu, ale posudzujú iba to, či orgány verejnej

⁷¹ VRABKO, M. a kol. Správne právo procesné. Všeobecná časť. 2. vyd. Bratislava : C. H. Beck, 2019, s. 157.

⁷² Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, § 7.

správy v tom ktorom prípade rozhodli v súlade s právnym poriadkom Slovenskej republiky, t. j. zákonne.

*„Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovanie činnosti správnych orgánov (súd nemá na to kompetenciu), ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, teda či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok (vymedzených žalobou) rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesné predpisy.“*⁷³ V tejto súvislosti považujeme za potrebné uviesť, že rozhodovanie správnych súdov je založené na kasačnom princípe, čo znamená, že napádané rozhodnutie správneho orgánu nemôžu nahradiť vlastným rozhodnutím, ale môžu ho jedine potvrdiť alebo zrušiť a vrátiť vec na ďalšie konanie a nové rozhodnutie v súlade s vysloveným právnym názorom, ktorým je správny orgán ďalej viazaný.⁷⁴

Ak teda zlyhá interpretačná schopnosť správcu dane, účastník konania má možnosť uplatniť prípustné riadne a mimoriadne opravné prostriedky, ktorým sme sa venovali v závere teoretickej časti práce. Ďalším možným prostriedkom nápravy je žaloba proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov, t. j. v tomto prípade žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia vydaného správcom dane potvrdeného odvolacím daňovým orgánom podaná v zmysle ustanovení spomínaného Správneho súdneho poriadku.

Nie všetky daňové rozhodnutia je však možné súdmi preskúmať – daňový poriadok v ustanovení § 78 vymedzuje, ktoré rozhodnutia sú zo súdneho prieskumu vylúčené. Ide o rozhodnutia o odklade platenia dane, daňového nedoplatku alebo o ich úhrade formou splátok, o rozhodnutia o úľave na dani alebo odpustení daňového nedoplatku a napokon o rozhodnutia o úľave zo sankcie alebo o jej odpustení.⁷⁵ Vyňatie vymenovaných druhov daňových rozhodnutí z preskúmania správnym súdom je odôvodnené neexistenciou právneho nároku subjektu na ich vydanie, nakoľko sa v nich odzrkadľuje iba ústretovosť a dobrá vôľa príslušného správcu dane, ktorý k nim na základe žiadosti účastníka môže a nemusí pristúpiť. *„Vo všetkých ostatných prípadoch má teda daňový subjekt možnosť po vyčerpaní opravných prostriedkov upravených v zákone o správe daní využiť aj možnosti súdnej ochrany v rámci ustanovení SSP o správnom súdnictve.“*⁷⁶

⁷³ Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Sž 136/99 z 30. mája 2000.

⁷⁴ ŠTEVČEK, M. a kol. Civilné právo procesné. I. Základné konanie a správne súdnictvo. 3. vyd. Žilina : EUROKÓDEX, 2014, s. 43.

⁷⁵ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov, § 78.

⁷⁶ ŠTRKOLEC, M. a kol. Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci. 1. vyd. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011, s. 74 – 75.

Konanie o preskúmaní rozhodnutia vydaného orgánom verejnej správy je ovládané dispozičnou zásadou, ktorá je vyjadrená v ustanovení § 31 Správneho súdneho poriadku upravujúcom začatie konania na návrh - zákonodarcom označeným ako žaloba smerujúca proti orgánu verejnej správy v postavení žalovaného. Okrem všeobecných náležitostí podania predpísaných zákonom je žalobca povinný naplniť i osobitné náležitosti žaloby upravené v § 182. Aktívne legitimovanou osobou na zahájenie predmetného konania je každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím alebo opatrením orgánu verejnej správy, jeho nečinnosťou alebo iným zásahom. Zákonodarca však považoval za potrebné zamedziť podávaniu zjavne neodôvodnených žalôb, z dôvodu čoho v zákone pre žalobcu zakotvil povinné zastúpenie advokátom.⁷⁷

Na zahájenie konania o preskúmanie má žalobca dvojmesačnú lehotu od oznámenia rozhodnutia orgánu verejnej správy, proti ktorému smeruje, ak procesný predpis neustanovuje inak. I napriek včasnému podaniu žaloby však táto vo všeobecnosti nemá odkladný účinok na vykonateľnosť napádaného rozhodnutia – ten môže správny súd priznať iba na základe žiadosti žalobcu v prípade, ak by okamžitým výkonom alebo inými právnymi následkami napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy hrozila závažná ujma, značná hospodárska škoda či finančná škoda, prípadne iný vážny nenapraviteľný následok a priznanie odkladného účinku nie je v rozpore s verejným záujmom.⁷⁸

Súd konajúci vo veci si od žalovaného orgánu vyžiada predloženie administratívnych spisov. Vec môže následne prejednať bez potreby nariadenia pojednávania na podklade podanej žaloby, písomných vyjadrení účastníkov konania a predloženého spisu orgánu verejnej správy. V zákonom stanovených prípadoch je však predseda senátu zaviazaný na nariadenie pojednávania, a to v praxi najmä z dôvodu potreby ďalšieho dokazovania. „Pre súd je pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia“⁷⁹, ak nie je zákonom ustanovené inak.

Správny súd nie je viazaný skutkovým stavom zisteným žalovaným orgánom verejnej správy a sám môže vykonať dokazovanie, ak to považuje za nevyhnutné, pričom nie je viazaný ani návrhom dôkazov účastníkmi konania – sám rozhodne, ktoré nimi navrhované dôkazy vykoná, a ak to považuje za potrebné, vykonať môže ex offio aj iné

⁷⁷ Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, § 3, § 31 - § 32, § 49, § 57, § 182.

⁷⁸ Tamtiež, § 181, § 184 - § 185.

⁷⁹ FICOVÁ, S., ŠTEVČEK, M. a kol. Občianske súdne konanie. 2. vyd. Praha : C. H. Beck, 2013, s. 440.

dôkazy, ako tie navrhované.⁸⁰

Špecifickým inštitútom správneho súdnictva po jeho rekonštrukcii je tzv. uspokojenie žalobcu žalovaným orgánom verejnej správy, ktorý je zakotvený v ustanoveniach § 101 Správneho súdneho poriadku.⁸¹ Novou úpravou zákonodarca umožnil žalovanému orgánu verejnej správy prostredníctvom autoremedúry uspokojiť uplatnené nároky žalobcu aj po samotnom začatí súdneho konania, ak by tým neboli dotknuté tretie osoby a ak správny súd vo veci ešte nerozhodol. V tomto prípade tak súd vo veci samej ani nerozhodne, uznesením iba udelí súhlas s týmto postupom a stanoví lehotu, v rámci ktorej má byť žalobca uspokojený. Po jej uplynutí preskúma, či bol žalobca riadne uspokojený vydaním nového rozhodnutia žalovaným orgánom verejnej správy a konanie zastaví.⁸²

V tejto podkapitole sme už čitateľovi práce priblížili kasačný princíp, na ktorom stojí správne súdnictvo, čo pre podmienky rozhodovania znamená, že konajúci správny súd môže napadnuté rozhodnutie výlučne potvrdiť alebo naopak zrušiť a vec vrátiť orgánu verejnej správy na nové prejednanie. Zakotvenie tejto zásady tak vylučuje možnosť zmeny napadnutého rozhodnutia súdom, avšak správny orgán je v ďalšom konaní rozhodnutím a právnym názorom súdu viazaný. Vo veci samej súdy rozhodujú rozsudkom, v zákonom stanovených prípadoch uznesením.

Na záver charakteristiky oblasti súdneho prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy považujeme za nevyhnutné uviesť, že proti vydanému rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak nie je zákonom ustanovené inak. Predchádzajúca právna úprava obsiahnutá v Občianskom súdnom poriadku umožňovala podať proti rozhodnutiu správneho súdu odvolanie, v dôsledku čoho sa daňové veci dostávali pred Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý vďaka tomu zaujímal pre právnu prax mimoriadne cenné postoje a interpretačné zdroje. V súčasnosti je možné voči právoplatným rozhodnutiam krajských súdov vydaných v rámci správneho súdnictva podať tzv. kasačnú sťažnosť, ktorá spolu s obnovou konania predstavuje prípustné mimoriadne opravné prostriedky a zároveň novo prijaté inštitúty zavedené v rámci spomínanej rekonštrukcie.

⁸⁰ Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, § 119 - § 121.

⁸¹ Ako uvádza dôvodová správa k tomuto zákonu: „*Týmto ustanovením sa zakladá nová právomoc orgánov verejnej správy odstrániť zistenú nezákonnosť mimo svojho normatívne upraveného inštančného postupu. Inštitút uspokojenia žalobcu je prejavom aplikácie princípu hospodárnosti nadväzujúcej na efektívnosť a subsidiaritu súdnej ochrany.*“

Osobitná časť dôvodovej správy k zákonu č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, § 101.

„*Umožňuje žalovanému, aby so súhlasom správneho súdu uspokojil žalobcu autoremedúrou.*“

HANZELOVÁ, I., RUMANA, I., ŠINGLIAROVÁ, I. Správny súdny poriadok. Komentár. 1. vyd. Bratislava : Wolters Kluwer, 2016, § 101.

⁸² Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, § 101.

Zákonodarca v dôvodovej správe k Správneému súdneému poriadku uvádza nasledovné: „*Navrhované riešenie, ktorým sa v správnom súdnictve nahradí inštitút odvolania inštitútom kasačnej sťažnosti, umožní tiež Najvyššiemu súdu dôslednejšie dbať o riešenie výkladových problémov, ktoré sú medzi jednotlivými správnyymi súdmi sporné, a lepšie zabezpečovať jednotný výklad zákonov na celom území Slovenskej republiky, čím sa dosiahne lepšia predvídateľnosť práva. Nová právna úprava zavádza v správnom súdnictve i žalobu na obnovu konania, avšak len v obmedzenom rozsahu, najmä z dôvodu zabezpečenia realizácie rozhodnutí Európskeho súdu pre ľudské práva a Súdneho dvora Európskej únie.*“⁸³

Je pravdou, že účastníkom konania ostalo zachované právo obrátiť sa v prípade potreby na Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý je v tomto prípade kasačným súdom rozhodujúcim o právoplatných rozhodnutiach krajských súdov, avšak sme toho názoru, že táto možnosť je zákonom značne zúžená oproti predchádzajúcej úprave odvolania. Voči rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky o predmetných mimoriadnych opravných prostriedkoch nie je možné využiť žiaden ďalší opravný prostriedok, jeho rozhodnutie vo veci je tak konečné, pokiaľ mu vec nevráti na ďalšie konanie Ústavný súd Slovenskej republiky po podaní ústavnej sťažnosti neúspešným účastníkom.

3.2 Súdny dvor Európskej únie

Ako sme uviedli už v závere teoretickej časti našej práce, komplexný rozbor problematiky súdnych rozhodnutí v oblasti dane z pridanej hodnoty a celkovo daňového práva si vyžaduje venovať náležitú pozornosť aj otázke úlohy Súdneho dvora Európskej únie, čo je dané jednak dôležitosťou práva Európskej únie ako významného zdroja daňovo - právnych noriem pre Slovenskú republiku, ako aj jeho postavením a fungovaním v rámci organizačnej štruktúry orgánov a inštitúcií únie. Autori považujú Súdny dvor za dôležitý orgán poskytujúci nevyhnutný výklad a riadnu aplikáciu noriem európskeho práva.

„Súdny dvor Európskej únie je súčasťou inštitucionálneho rámca Európskej únie, ktorého cieľom je podporovať hodnoty a sledovať ciele únie. Má tiež slúžiť záujmom únie, jej občanov a členských štátov a zabezpečovať konzistentnosť, efektívnosť a kontinuitu politik a činností únie. Súdny dvor Európskej únie, obdobne ako aj ostatné inštitúcie, môže

⁸³ Všeobecná časť dôvodovej správy k zákonu č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov.

konat' len v medziach právomocí, ktoré mu boli zverené zmluvami a v súlade s postupmi, podmienkami a cieľmi ustanovenými primárnym právom únie.“⁸⁴

Súdny dvor Európskej únie ako taký nevykonáva samostatnú činnosť, vnútorne sa člení na Súdny dvor, Všeobecný súd a osobitné súdy, ktoré dozerajú na správnu aplikáciu primárneho a sekundárneho práva únie a v prípade potreby túto korigujú alebo poskytujú náležitý výklad ustanovení zakladajúcich zmlúv. S ohľadom na túto definíciu možno kategorizovať rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie do viacerých oblastí, a to na oblasť rozhodovania o predbežných otázkach týkajúcich sa výkladu práva únie jej členskými štátmi na základe žiadostí ich vnútroštátnych súdnych orgánov, ďalej na oblasť rozhodovania o žalobách podaných členskými štátmi, inštitúciami alebo fyzickými a právnickými osobami a napokon na oblasť rozhodovania v ostatných prípadoch, ktoré ustanovujú zakladajúce zmluvy.

Rovnako ako je tak pri hmotnoprávnom členení daňového práva na úsek priameho a nepriameho zdanenia, i činnosť a judikatúru Súdneho dvora Európskej únie je možné z hľadiska zamerania rozdeliť na sféru priamych a nepriamych daní. Kým pri priamych daniach sa tento súdny orgán zaoberá negatívnou harmonizáciou vnútroštátneho práva konkrétneho členského štátu a adresuje mu rozhodnutie o nežiaducom nesúlade jeho právneho poriadku s právom únie, pri nepriamych daniach sa spravidla jedná o poskytovanie výkladu európskeho práva.⁸⁵ Stručnú charakteristiku jednotlivých využívaných metód výkladu poskytujeme čitateľovi práce formou spracovania v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka č. 2: Metódy výkladu využívané v rozhodovacej praxi Súdneho dvora Európskej únie

Metódy výkladu	Charakteristika
Gramatický výklad	Pre absenciu legálnych definícií kľúčových pojmov je na Súdnom dvore Európskej únie, aby poskytol výklad obsahu toho ktorého pojmu alebo slovného spojenia z gramatického hľadiska.
Historický výklad	Prostredníctvom historického výkladu je poskytovaná interpretácia práva zohľadňujúca subjektívny úmysel autora a zákonodarcu, ako i diskusie, rokovania a pohnutky predchádzajúce prijatiu danej právnej úpravy.
	Jednotlivé ustanovenia nie je možné chápať výlučne izolovane, naopak je ich nutné vykladať s ohľadom na celkový kontext danej

⁸⁴ ŠTRKOLEC, M. a kol. Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci. 1. vyd. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011, s. 124, 133.

⁸⁵ Tamtiež, s. 134 – 136.

Systematický výklad	právnej úpravy, berúc do úvahy systematické zaradenie vykladanej normy a jej vzájomnú súvislosť s ostatnými ustanoveniami právnych predpisov.
Teleologický výklad	V rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie dochádza prostredníctvom využitia teleologického výkladu k interpretácii ustanovení práva únie opierajúc sa o celkové zámery a ciele únie.

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe: ŠTRKOLEC, M. a kol. Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci. 1. vyd. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011, s. 136 - 139.

V ďalšej podkapitole vo všeobecnosti vysvetlíme, prečo sú rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, ako aj vnútroštátnych súdnych orgánov, tak významné pre daňovú a právnu prax.

3.3 Význam súdneho precedensu a judikátu z pohľadu zásady právnej istoty

„Precedens ako prameň práva v anglo-americkej právnej kultúre je rozhodnutím súdu (súdny precedens) alebo orgánu štátnej správy (správny precedens), teda individuálnym právnym aktom, ktorý však nadobúda všeobecnú záväznosť. V zmysle elementárneho princípu právnej istoty majú totiž byť prípady rovnakého druhu rozhodnuté rovnako.“⁸⁶

Súdna prax vo forme precedensov, respektíve tzv. sudcovské právo, predstavuje v anglo-americkom systéme práva základnú stavebnú jednotku. I napriek skutočnosti, že sú jednotlivé individuálne právne akty vydané súdmi adresované konkrétnym subjektom, nevyznačujú sa iba adresnou povahou, ale naopak nadobúdajú normatívny význam a stávajú sa prameňom práva. *„Je to rozhodnutie, ktorým sa rieši prípad dosiaľ právne neregulovaný, a stáva sa záväzným vzorom pre budúce rozhodovanie prípadov rovnakého druhu predovšetkým na súdoch inštančne nižšieho stupňa.“⁸⁷*

Princíp všeobecnej záväznosti sa však nevzťahuje na súdne rozhodnutie ako celok, ale iba na časť označovanú ako „ratio decidendi“ – podstatu kauzy a dôvod daného rozhodnutia. Tento základ sa stáva právnym pravidlom pre spoločnosť z dôvodu, aby bola v budúcnosti dodržaná stabilita práva a právna istota, i keď jeho záväznosť nie je

⁸⁶ OTTOVÁ, E. Teória práva. 1. vyd. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2005, s. 137.

⁸⁷ Tamtiež, s. 137.

bezhraničná. V prípadoch, ak tak uzná sudca za nutné s ohľadom na okolnosti daného prípadu, môže sa od precedensu odkloniť alebo ho modifikovať, čo však v odôvodnení rozhodnutia musí riadne zdôvodniť.

V kontinentálnom právnom systéme sa rozhodnutia vydané súdmi nevyznačujú všeobecnou právnou záväznosťou a sú určené výlučne pre dotknutých účastníkov konania. Kým teória neuznáva súdne rozhodnutia ani sčasti za prameň vnútroštátneho práva, v praxi sa súdy pri rozhodovaní čoraz častejšie riadia výsledkami predchádzajúcej rozhodovacej činnosti iných súdov, najmä súdov vyššieho stupňa. *„Aj v Slovenskej republike získava judikatúra čoraz väčšiu faktickú autoritu, najmä v prípade rozhodnutí Najvyššieho súdu SR. V praxi sa totiž nezriedka vyskytujú prípady, ktorých riešenie právny predpis nepredvídal, resp. zo všeobecne koncipovaného zákona nevyplývajú jednoznačne podmienky jeho aplikácie. Tu potom súdy akoby dotvárali právo, vyplňali jeho medzery. Rozhodnutia Najvyššieho súdu SR nie sú však prameňmi práva de iure, ale iba de facto.“*⁸⁸

Z uvádzaného vyplýva, že jednotlivé rozhodnutia súdov v Slovenskej republike nie sú z pohľadu zákonodarcu právne záväzným prameňom, ale pre fungovanie spoločnosti a napĺňanie princípu právnej istoty predstavujú významnú súčasť tvorby práva.

Už pri definovaní zásad daňového konania sme spomenuli tzv. zásadu právnej istoty, ktorá je jedným zo základných princípov, na ktorých stojí právny poriadok Slovenskej republiky. Podstatou tejto zásady je pre jednotlivé subjekty možnosť spoľahnúť sa na predvídateľné právo a na jasné, určité a stále rozhodnutia štátnych orgánov a riešenia nastolených právnych otázok.

Na to, aby sa určitý subjekt mohol pripraviť na predpokladaný výsledok svojej právnej záležitosti, musí byť princíp právnej istoty vo všeobecnosti rešpektovaný. Pri rekonštrukcii procesných zákonníkov zákonodarca na prvé miesto postavil Civilný sporový poriadok, ktorý pre zvyšné dva procesné kódexy predstavuje právny základ. V zmysle ustanovenia § 5 ods. 1 Správneho súdneho poriadku stojí konanie pred správnym súdom na princípoch definovaných Civilným sporovým poriadkom, ktorý v ustanovení článku 2. definuje princíp právnej istoty nasledovne: *„Ochrana ohrozených alebo porušených práv a právom chránených záujmov musí byť spravodlivá a účinná tak, aby bol naplnený princíp právnej istoty. Právna istota je stav, v ktorom každý môže legitímne očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít; ak takej ustálenej rozhodovacej praxe niet, aj stav, v ktorom*

⁸⁸ OTTOVÁ, E. Teória práva. 1. vyd. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2005, s. 138.

každý môže legitímne očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý spravodlivo. Ak sa spor na základe prihliadnutia na prípadné skutkové a právne osobitosti prípadu rozhodne inak, každý má právo na dôkladné a presvedčivé odôvodnenie tohto odklonu.“⁸⁹

S ohľadom na vyššie uvádzané je tak možné konštatovať, že súdne rozhodnutia síce nie sú v Slovenskej republike všeobecne právne záväzné a nedisponujú takou právnou silou a postavením porovnateľným s inštitútom precedensu, no i napriek tomu je judikatúra ako ustálená súdna a rozhodovacia prax považovaná za významný prvok pri rozhodovaní súdov v obdobných právnych veciach, čo odzrkadľuje nevyhnutné uplatňovanie princípu právnej istoty. Nakoľko je Slovenská republika členským štátom Európskej únie a jej právny poriadok musí byť v súlade s úniovým právom, sú pre ňu judikáty Súdneho dvora Európskej únie rozhodujúce a právne záväzné.

Z tohto dôvodu pre oblasť dane z pridanej hodnoty považujeme za prínosné v praktickej časti našej záverečnej práce prezentovať a analyzovať vybrané rozhodnutia slovenských súdov vydaných v rámci prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy a judikátov Súdneho dvora Európskej únie týkajúcich sa slovenských daňových subjektov.

3.4 Súdne rozhodnutia vydané v oblasti dane z pridanej hodnoty a ich dopad na daňovú prax

Prostredníctvom analýzy vybraných súdnych rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie obsiahnutej v praktickej časti našej záverečnej práce čitateľovi priblížime jednotlivé judikáty, ktoré sú podľa nášho názoru pre daňovú prax významné, a preukážeme tak dôležitosť existencie súdneho prieskumu rozhodnutí vydaných orgánmi verejnej správy pre oblasť dane z pridanej hodnoty.

3.4.1 Súdne rozhodnutia vydané Najvyšším súdom Slovenskej republiky v oblasti dane z pridanej hodnoty

V tejto časti našej záverečnej práce sa budeme zaoberať vybranými rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijatými v oblasti dane z pridanej hodnoty. Zrozumiteľne popíšeme skutkový stav prípadu a posúdenie daňovej veci príslušným

⁸⁹ Zákon č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov, čl. 2.

správcom dane a jemu nadriadeným odvolacím orgánom. Následne rozoberieme právny názor správneho súdu vykonávajúceho prieskum zákonnosti napadnutých rozhodnutí daňových orgánov a rozhodnutie vydané Najvyšším súdom Slovenskej republiky ako súdom odvolacím, resp. v súčasnosti súdom kasačným.

V závere analýzy právnej veci vyjadríme význam štúdia predmetného prípadu, ktorý je zároveň i dôvodom, pre ktorý sme sa rozhodli venovať pozornosť predstaveniu daného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky čitateľovi tejto práce. Sme toho názoru, že v dôsledku jeho dôležitosti ho možno oprávnene označiť ako judikát významný pre daňovú prax.

Nakoľko je možné s ohľadom na nami realizovaný prieskum obsahu Zbierky stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho súdu SR za ostatné roky konštatovať, že v prevažnej väčšine prejednávaných prípadov sa jednalo o právnu vec spojenú s inštitútom odpočtu dane, i my sme si pre praktický prínos vybrali analýzu rozhodnutí zaoberajúcich sa nárokom na odpočet dane z pridanej hodnoty. Každý z nich sa však zaoberá inou právnou otázkou súvisiacou s možnosťou odpočítania dane.

Prípad č. 1:

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžf 97/2008 zo dňa 14.05.2009 vo veci NEFRETITI, s.r.o. c/a Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky⁹⁰

Žalobca: NEFRETITI, s.r.o.
Žalovaný: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky
Vec: O preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Žalovaného č. I/228/3400-16260/2006/993169-r zo dňa 02.03.2006 a o odvolaní Žalovaného proti Rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 10S 152/2006-93 zo dňa 15.07.2008

◇ Predmet sporu:

Predmetom sporu v danom prípade bol uplatňovaný nárok platiteľa dane na priznanie sankčného úroku zo strany správcu dane a výklad ustanovení príslušných zákonov poskytnutý správnym súdom vo vzťahu k posudzovaniu nadmerného odpočtu dane

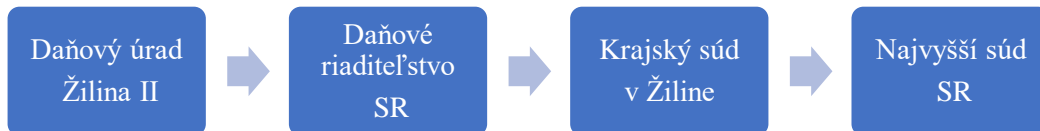
⁹⁰ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžf 97/2008 zo dňa 14.05.2009 vo veci NEFRETITI, s.r.o. c/a Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky.

z pridanej hodnoty správcom dane ako inštitút vrátenia preplatku na dani.

◇ **Schéma:**

Nižšie uvádzaná schéma poskytuje prehľad o jednotlivých štádiách daňového konania a naň nadväzujúceho súdneho konania.

Schéma č. 4: Štádia daňového a nadväzujúceho súdneho konania



Zdroj: Vlastné spracovanie

◇ **Skutkový stav a priebeh daňového konania:**

Platiteľ dane si v roku 2005 uplatnil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty vo výške 1.710.172,00 Sk uvedený v daňovom priznaní, ktorý mu však správca dane po vykonaní daňovej kontroly nepriznal a naopak mu rozhodnutím určil vlastnú daňovú povinnosť vo výške 91.484,00 Sk. Na základe podaného odvolania daňovým subjektom odvolací orgán, ktorým bolo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, rozhodnutie správcu dane zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

Správca dane následne rozhodol v súlade s právnym názorom odvolacieho orgánu a vrátil daňovému subjektu nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2004 v plnej uplatnenej výške dňa 17.08.2005. Urobil tak však na základe ustanovenia § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ktoré upravovalo inštitút daňového preplatku a mechanizmus jeho vrátenia správcom dane.

Platiteľ dane si z tohto dôvodu uplatnil voči správcovi dane nárok na zaplatenie tzv. sankčného úroku za obdobie 111 kalendárnych dní, počas ktorých mu boli podľa jeho názoru neoprávnene zadržované peňažné prostriedky. Jednalo sa o časové obdobie odo dňa 29.04.2005, t. j. odo dňa nasledujúceho po uplynutí 10 - dňovej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly prerokovaním vypracovaného protokolu, až do dňa 17.08.2005, t. j. dňa, kedy správca dane v skutočnosti nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty daňovému subjektu poukázal. Správca dane žiadosť zamietol.

Daňový subjekt sa voči rozhodnutiu Daňového úradu Žilina II o nepriznaní nároku na zaplatenie sankčného úroku odvolal, avšak Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky napadnuté rozhodnutie ako vecne správne potvrdilo a zastalo názor, že o neoprávnenom zadržaní peňažných prostriedkov možno hovoriť až vtedy, ak by bola rozhodnutím vydaným po vrátení vecí na ďalšie konanie vyrubená nižšia daň než daň pôvodne vyrubená správcom dane a zaplatená daňovým subjektom. Odvolací orgán mal za to, že nakoľko správcovi dane uplynula v zmysle ustanovenia § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty lehota na vrátenie nadmerného odpočtu dane, správne postupoval v súlade s ustanovením upravujúcim poukázanie daňového preplatku.

Voči predmetnému rozhodnutiu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 02.03.2006 podal v zákonnej lehote Žalobca žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia v správnom súdnictve podľa v tom čase platného a účinného Občianskeho súdneho poriadku.

◇ **Priebeh a analýza súdneho konania vedeného správnymi súdmi:**

Krajský súd v Žiline sa stotožnil s právnym názorom Žalobcu, že postup správcu dane podľa ustanovenia § 63 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov bol postupom nezákonným, nakoľko v danom prípade mal byť nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty vrátený správcom dane na základe vykonanej kontroly v lehote vyplývajúcej z ustanovenia § 79 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty.

Realizovaný postup správcu dane formou poukázania daňového preplatku by bol podľa správneho súdu legitímny v prípade, ak by rozhodnutie o nevrátení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty bolo vydané do dňa 31.12.2003, pretože až ďalšou novelizáciou príslušného predpisu došlo k zavedeniu inštitútu sankčného úroku. Navyiac mal správny súd za to, že z pojmového hľadiska ani nemožno kvalifikovať nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty⁹¹ ako daňový preplatok⁹².

S ohľadom na uvádzané prvostupňový správny súd žalobou napadnuté rozhodnutie Žalovaného zrušil a vec vrátil Žalovanému na ďalšie konanie. Proti tomuto rozsudku podal Žalovaný včas odvolanie a opakovane uviedol svoje presvedčenie, že ustanovenie upravujúce sankčný úrok uvažuje s dňom, kedy platiteľ dane uhradil správcovi dane

⁹¹ Nadmerným odpočtom sa rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru (§ 79 ods. 1 posledná veta zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty).

⁹² Daňový preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň (§ 63 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov).

pôvodnú výšku dane. Nakoľko má odvolanie odkladný účinok, lehota na zaplatenie dane alebo jej vrátenia začína plynúť až po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení dane, a tak podľa Žalovaného nemožno v tom čase hovoriť o neoprávnenom zadržovaní peňažných prostriedkov. O tom možno pojednávať jedine v prípade, ak by odvolací orgán rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, v ktorom by došlo k vydaniu rozhodnutia o vyrubení dane nižšej než bola daň správcom dane pôvodne vyrubená a daňovým subjektom zaplatená.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací orgán napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa preskúmal a ako vecne správny potvrdil. V odôvodnení svojho rozsudku uviedol výklad ustanovenia § 35b ods. 5 zákona o správe daní platného v čase vydania rozhodnutia vo vzťahu k nadmernému odpočtu dane z pridanej hodnoty.

Podľa Najvyššieho súdu SR ustanovenia o sankčnom úroku z hľadiska gramatického výkladu síce predpokladajú existenciu rozhodnutia, avšak vzhľadom k skutočnosti, že vrátenie nadmerného odpočtu dane nie je podmienené vydaním individuálneho správneho aktu a nárok naň vzniká ex lege, rozhodnutie je v tomto prípade mienené ako právna skutočnosť, s ktorou zákon spája vznik a zmeny výšky nároku na plnenie.

V odôvodnení predmetného rozsudku Najvyšší súd SR zároveň skonštatoval, že ako daňový preplatok sa chápe reálne zaplatená suma, ktorej chýba právny titul na jej viazanie v štátnom rozpočte a preto je nutné ju vrátiť titulom preplatku. Danú podmienku na posudzovanie inštitútu nadmerného odpočtu dane ako preplatku však tento nespĺňa, pretože v jeho prípade naopak právny titul na vrátenie existuje.

◇ Význam judikátu pre daňovú prax

Bez ohľadu na skutočnosť, že v súčasnosti je vykladaný zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov už neúčinným právnym predpisom, nový zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) vychádza z jeho základov a zakotvuje obdobný inštitút akým je sankčný úrok.

Podľa prechodného ustanovenia § 165 ods. 7 platného daňového poriadku sa sankčný úrok podľa doterajších predpisov považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona. Z tohto dôvodu je i pre súčasnú právnu úpravu a jej aplikáciu v praxi významné vyššie uvedené posúdenie inštitútu úroku vo vzťahu k vráteniu nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Podľa názoru prezentovaného Najvyšším súdom Slovenskej republiky ako odvolacím správnym súdom, nadmerný odpočet dane nemožno považovať za daňový preplatok a pri jeho vrátení postupovať podľa ustanovení, ktoré vrátenie preplatku na dani

upravujú.

Nakoľko v danom prípade správca dane pochybil, význam daného judikátu pre daňovú prax vidíme v prezentovaní záveru, že vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty nemôže byť v súlade s aktuálne platnými a účinnými predpismi považované za poukázanie daňového preplatku platiteľovi dane. Jednotlivým správcom dane je tak vďaka predmetnému rozhodnutiu umožnené vyvarovať sa nezákonnému postupu, respektíve vydaniu nezákonného rozhodnutia, a daňové subjekty ho naopak dokážu v obdobných prípadoch oneskorene vráteného nadmerného odpočtu dane využiť ako podporu pri žiadosti o priznanie sankčného úroku (respektíve úroku z omeškania) za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov.

Prípád č. 2:

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1 Sžf 64/2016 zo dňa 06.03.2018 vo veci GBF Slovakia, s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky⁹³

Žalobca: GBF Slovakia, s.r.o.

Žalovaný: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Vec: O preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Žalovaného č. 1100303/1/74374-514444/2013/4897 zo dňa 28.10.2013 a o odvolaní Žalovaného proti Rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/9/2014-142 zo dňa 04.02.2016

◇ Predmet sporu:

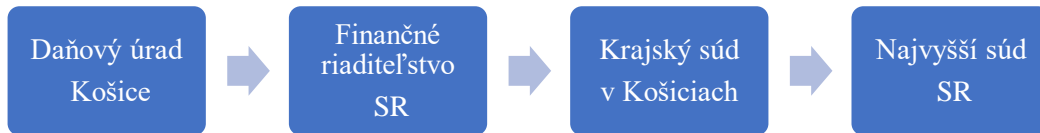
Meritom prejednávanej veci v tomto konaní je posúdenie správnosti postupu a zákonnosti rozhodnutia správcu dane, ktorý na základe daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za spotrebované reklamné služby nepriznal platiteľovi dane uplatnený nárok na vrátenie deklarovaného nadmerného odpočtu. Svoje rozhodnutie oprel o posúdenie dodaných reklamných služieb ako ekonomicky neefektívnych a o vyhodnotené nesplnenie povinnosti Žalobcu preukázať konkrétne ekonomické výsledky viažuce sa na realizovanú reklamu.

⁹³ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1 Sžf 64/2016 zo dňa 06.03.2018 vo veci GBF Slovakia, s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

◇ **Schéma:**

Nižšie uvádzaná schéma poskytuje prehľad o jednotlivých štádiách daňového konania a naň nadväzujúceho súdneho konania.

Schéma č. 5: Štádia daňového a nadväzujúceho súdneho konania



Zdroj: Vlastné spracovanie

◇ **Skutkový stav a priebeh daňového konania:**

Žalobca ako platiteľ dane si za zdaňovacie obdobie november 2011 uplatnil nárok na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty vo výške 23.421,64 EUR, ktorý mu po vykonanej daňovej kontrole správca dane znížil na sumu 411,64 EUR. Daňový úrad Košice mal za to, že daňový subjekt nesplnil podmienky pre odpočítanie dane v súlade s ustanovením § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty z faktúr za reklamné služby poskytnuté dodávateľmi, pretože nepreukázal, že tieto reklamné služby použil na účely svojho podnikania a na dodávky tovarov a služieb.

V odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane konštatoval, že platiteľ dane nepreukázal, že na základe fakturovaných reklamných kampaní získal nových obchodných partnerov, respektíve, že projekty s už existujúcimi obchodnými partnermi uskutočnil na ich základe. Proti tomuto rozhodnutiu podal platiteľ dane odvolanie, na základe ktorého Žalovaný napadnuté prvostupňové rozhodnutie ako vecne správne potvrdil.

Platiteľ dane sa so závermi daňových orgánov nestotožnil a v zákonnej lehote využil inštitút žaloby o preskúmanie rozhodnutia vydaného orgánom verejnej správy.

◇ **Priebeh a analýza súdneho konania vedeného správnymi súdmi:**

Obrana Žalobcu obsiahnutá v podanej žalobe spočívala v tvrdeniach, že zákon o dani z pridanej hodnoty nevyžaduje, aby na základe uskutočnenej reklamy získal jej objednávateľ nových zákazníkov, keďže rovnako efektívne môže táto reklama pôsobiť aj voči už existujúcim odberateľom. Účelom reklamy je vo všeobecnosti získanie nových zákaziek, a to bez ohľadu na to, či sú to zákazky od nových odberateľov alebo od už existujúcich zákazníkov.

Reklama Žalobcu bola umiestnená v priestoroch, kde sa konali športové, kultúrne a charitatívne akcie a Žalobca mal za to, že správcovi dane v žiadnom prípade neprináleží hodnotiť zvolenú obchodnú stratégiu daňových subjektov a taktiež nie je možné z jeho strany preskúmať jej efekt na adresátov.

S týmito tvrdeniami sa však správny súd nestotožnil a podanú žalobu zamietol. V odôvodnení rozsudku uviedol, že samotná existencia uskutočnených reklamných služieb je iba jednou z právnych podmienok pre priznanie nároku na odpočet dane, pričom za ďalšiu podmienku považuje použitie predmetného plnenia vo vlastnej podnikateľskej činnosti platiteľa dane, ktorá je zhmotnená v priamej ekonomickej a právnej prepojenosti deklarovaných zdaniteľných plnení s podnikaním daňového subjektu v zdaňovacích obdobiach nasledujúcich po realizácii reklamy.

Voči zamietavému rozhodnutiu správneho súdu podal Žalobca odvolanie, ktorého podstatu tvorilo poukazovanie na skutočnosť, že ako spoločnosť s ručením obmedzeným vykonáva iba zapísanú podnikateľskú činnosť neoslobodenú od dane, čo znamená, že reklamné služby nemohol využiť pre žiaden iný účel, čím naplnil jedinú zákonnú podmienku pre uplatnenie nároku na odpočet dane zakotvený v § 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty.

Opakovane poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 3 Sžf 33/2007 a 3 Sžf 66/2007) a Súdneho dvora Európskej únie (vo veciach INCO, C-110/94; Gent Coal Terminal, C-37/95; Midland bank, C-98/98), podľa ktorej vecná súvislosť nákladov vynaložených na reklamné služby s podnikateľskou činnosťou subjektu nie je priamo merateľná. Sama o sebe je reklamná činnosť z pohľadu judikatúry považovaná za činnosť majúcu hospodársky dopad a budúci prínos pre podnikanie jej objednávateľov. Takýto efekt sa však nemusí prejaviť iba v príchode nových potenciálnych klientov, ale môže pôsobiť proaktívne a udržiavajúco na existujúcich odberateľov, prípadne zvýšenou atraktivitou pre potenciálnych zamestnancov a iných.

Z citovaných judikátov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že pre účely dokázania efektivity uskutočnenej reklamy je postačujúce preukázať, že táto je spôsobilá vytvoriť určitý vnem u zákazníkov na trhu a dokáže spôsobiť spojenie obchodného mena s povedomím u jej cieľových adresátov. Nakoľko miera ovplyvnenia ľudského správania reklamou nie je exaktne merateľná, priame dôkazy sa pri preukazovaní vecnej súvislosti nákladov vynaložených na jej realizáciu a následného hospodárskeho výsledku uplatňujú iba v obmedzenej miere a správca dane by mal prihliadať na dôvod, pre ktorý bola reklama využitá.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa s ohľadom na predkladané tvrdenia a poukaz na citovanú judikatúru s danou vecou vysporiadal v prospech Žalobcu, zmenil napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu, zrušil rozhodnutie správcu dane a vrátil vec na ďalšie konanie.

Pri hodnotení otázky povahy a prepojenia realizovanej reklamy s podnikateľskou činnosťou daňového subjektu vychádzal z legálnej definície reklamy obsiahnutej v zákone o reklame, v zmysle ktorej sa za reklamu považuje predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou subjektu s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa chápe akýkoľvek tovar, služba, nehnuteľnosť, obchodné meno, a iné. Prijaté reklamné služby v tomto prípade smerovali k mediálnej prezentácii loga, obchodného mena a predmetu podnikania Žalobcu v rámci reklamných kampaní športového, charitatívneho a kultúrneho charakteru, prostredníctvom čoho bol alebo mohol byť vytvorený pozitívny vnem u zamýšľaných adresátov súvisiaci s ekonomickou činnosťou Žalobcu, avšak nie objektívne merateľný.

V závere odôvodnenia analyzovaného rozsudku sa súd priklonil k svojim predchádzajúcim rozhodnutiam a vyslovil názor, že pri skúmaní opodstatnenosti reklamy a jej prínosu pre hospodársku činnosť subjektu je neprípustné efektívnosť reklamných služieb a jej výsledkov merať podľa nových kontraktov a zákaziek, ktoré by táto pre daného platiteľa dane priniesla. Ak by sa mal ustáliť záver, podľa ktorého by bolo nutné hodnotiť dôvodnosť reklamy a jej prínos pre daňový subjekt z hľadiska priamo nasledujúceho obratu, ktorý spoločnosť vykázala, tento spôsob nazerania na využívanie reklamných služieb by predstavoval ďalšiu podmienku a kritérium pre posudzovanie možnosti odpočítania dane z pridanej hodnoty, čo by sa jednak priečilo zákonom stanoveným zásadám a zároveň by nežiaduco zasiahlo do princípu neutrality dane z pridanej hodnoty.

◇ Význam judikátu pre daňovú prax

Reklama je v súčasnosti čoraz častejšie využívaným prostriedkom na zabezpečenie povedomia o značke alebo určitom podniku, prípadne za účelom prilákania nových zákazníkov alebo udržania už existujúcej klientely. Význam predmetného rozhodnutia pre daňovú prax je preto nespochybniteľný, pretože reklamné služby využíva veľká časť daňových subjektov, ktoré by mohli byť následne zo strany správcov dane nezákonne „šikanované“ podmienkou preukazovania priamej súvislosti medzi realizovanými reklamnými službami a bezprostredne dosahovaným obratom a získanými zákazkami.

Zo záverov a názorov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednoznačne vyplýva, že právo na uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty z dodaných reklamných služieb existuje, i keď neprinesú nových klientov. Znamená to, že aj reklama, ktorá priamo neviedla k realizácii nových zákaziek, môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávku tovarov a služieb daňového subjektu. Jedinou podmienkou na priznanie nároku na uplatnenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty z reklamných služieb naďalej ostáva iba napĺňanie legálnej definície reklamy, ktorá je čo do rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností primeraná podnikateľskej činnosti platiteľa dane.

V praxi by prijatie extenzívneho pohľadu na posudzovanie opodstatnenosti a prínosu reklamných služieb viedlo k stavu, kedy by bol daňový subjekt oprávnený odpočítať daň z pridanej hodnoty iba z takých prijatých reklamných činností, ktoré bezprostredne a v priamej vecnej súvislosti preukázateľne viedli k uzatvoreniu nových podnikateľských príležitostí. Najvyšší súd Slovenskej republiky i v tomto prípade korigoval nesprávne právne posúdenie správcu dane, ktoré by mohlo poškodzovať jednotlivých platiteľov dane, prípadne ich nežiaduco odrádzať od stimulovania svojej podnikateľskej činnosti formou využívania reklamy.

Prípád č. 3:

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžfk 13/2016 zo dňa 21.03.2018 vo veci AD Značenie, s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky⁹⁴

Žalobca: AD Značenie, s.r.o. - sťažovateľ

Žalovaný: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Vec: O preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Žalovaného č. 21401053/2015 zo dňa 07.12.2015 a o kasačnej sťažnosti Žalobcu proti Rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/48/2016-34 zo dňa 02.08.2016

◇ Predmet sporu:

V predmetom prípade správne súdy prejednávali zákonnosť rozhodnutí vydaných

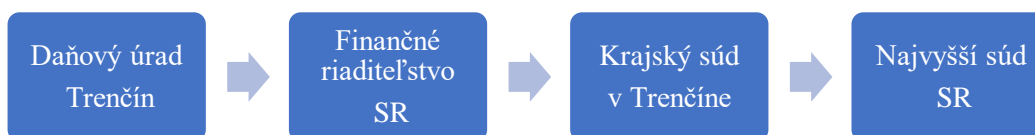
⁹⁴ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžfk 13/2016 zo dňa 21.03.2018 vo veci AD značenie, s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

po vykonanej daňovej kontrole, nakoľko správca dane vyrubil platiteľovi dane rozdiel na dani z pridanej hodnoty, keď neuznal ním uplatnené právo odpočítať si daň z faktúry za dodané reklamné služby, a to na základe tvrdenia, že daňový subjekt neunesol svoje zákonom stanovené dôkazné bremeno.

◇ **Schéma:**

Nižšie uvádzaná schéma poskytuje prehľad o jednotlivých štádiách daňového konania a naň nadväzujúceho súdneho konania.

Schéma č. 6: Štádia daňového a nadväzujúceho súdneho konania



Zdroj: Vlastné spracovanie

◇ **Skutkový stav a priebeh daňového konania:**

Platiteľ dane si uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty vo výške 1.600,00 EUR za zdaňovacie obdobie apríl 2014 a vo výške 1.600,00 EUR za zdaňovacie obdobie júl 2014. Daňový úrad Trenčín ako príslušný správca dane vykonal daňovému subjektu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2014 a vyrubil mu rozdiel na dani z pridanej hodnoty vo výške 1.658,98 EUR a 1.650,14 EUR, pričom mu neuznal právo odpočítať si daň vo výške 1.600,00 EUR z faktúry vystavenej dňa 01.04.2014 a daň vo výške 1.600,00 EUR z faktúry vystavenej dňa 01.07.2014. Predmetné faktúry boli daňovému subjektu vystavené za dodané reklamné služby dodávateľom PEDROS, s.r.o. spočívajúce v prenájme reklamnej plochy na budove za obdobie 2. a 3. štvrťroku 2014.

Zo zisteného skutkového stavu vyplývalo, že reklama bola na paneli umiestnená už od roku 2010 a súčasťou zmluvy z roku 2014 bolo i ustanovenie, že táto nahrádza v plnom rozsahu predchádzajúcu zmluvu o nájme a označení nájomcu uzatvorenú dňa 31.12.2010 medzi daňovým subjektom a spoločnosťou GOVLAS, s.r.o., ktorá mu prenajala daný reklamný priestor.

Správca dane však dospel k zisteniu, že ku dňu 31.12.2010, kedy došlo k uzatvoreniu nájomnej zmluvy medzi spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a platiteľom dane, spoločnosť GOVLAS, s.r.o. nebola ani vlastníkom, ani nájomcom predmetnej reklamnej plochy.

Nájomcom sa stala až dňa 14.01.2013, kedy uzavrela zmluvu o prenájme reklamných panelov so spoločnosťou GOLAS, s.r.o., ktorá si ju pred tým prenajala od spoločnosti GOSAR, s.r.o., ktorá si ju pred tým prenajala od spoločnosti VÚB Leasing, a.s.. Spoločnosť PEDROS, s.r.o. sa stala nájomcom reklamnej plochy na základe zmluvy zo dňa 25.11.2013.

Správca dane s ohľadom na vyššie uvádzané skutočnosti spochybnil dodanie zdaniteľných plnení fakturovaných dodávateľom a mal za to, že platiteľ dane neunesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Daňový úrad poukázal na časový priebeh a sled na seba nadväzujúcich predložených zmlúv, v zmysle ktorých spoločnosť GOVLAS, s.r.o. ako prenajímateľ reklamnej plochy na budove nemala v čase uzatvorenia a trvania zmluvy z roku 2010 dispozičné právo k reklamnému panelu. Toto nadobudol až dňa 14.01.2013.

Je tak vylúčené, aby zmluva o nájme reklamného priestoru z roku 2014 uzatvorená medzi daňovým subjektom a spoločnosťou PEDROS, s.r.o. nadväzovala v celom rozsahu na nereálnu zmluvu uzatvorenú medzi daňovým subjektom a spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. z roku 2010. Navyše sa podľa nájomnej zmluvy malo nájomné za prenájom reklamnej plochy platiť štvrťročne na základe faktúry vystavenej k 15. dňu v mesiaci, ktorým sa končí príslušný kalendárny štvrťrok. Faktúra vystavená dňa 01.04.2014 za nájomné sa tak musela vzťahovať na nájom reklamného priestoru za prvý kalendárny štvrťrok, ktorý predchádzal uzatvoreniu nájomnej zmluvy.

Správca dane vyslovil záver, podľa ktorého relevantné a objektívne fakty nesvedčia možnosti, že by dodávateľ mohol v rozhodných zdaňovacích obdobiach reálne poskytnúť platiteľovi dane do nájmu reklamný panel, a preto mu ani nemohla vzniknúť daňová povinnosť, ktorá by následne zakladala nárok daňového subjektu na odpočet dane z pridanej hodnoty. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky odvolaním napadnuté prvostupňové rozhodnutie potvrdilo.

◇ **Priebeh a analýza súdneho konania vedeného správnymi súdmi:**

Proti rozhodnutiu Žalovaného podal Žalobca žalobu o preskúmanie zákonnosti, ktorú správny súd zamietol v celom rozsahu. Žalobca sa opieral o tvrdenia, podľa ktorých nie je v jeho možnostiach kontrolovať prostredie dodávateľa a správne vedenie účtovníctva. Ak daňové orgány identifikovali porušenie zákona u dodávateľa, mali by postihovať jeho, pričom daňovému subjektu nemôže byť na ťarchu spočívajúcu v nemožnosti odpočítať daň na vstupe skutočnosť, že daňovým orgánom sa nepodarilo vybrať od dodávateľa daň

na výstupe. Okrem iného Žalobca poukazoval na to, že sa daňové orgány nesprávne zamerali na otázku, či dodávateľ mal dispozičné právo dodať plnenie vo forme poskytnutia reklamného priestoru, nakoľko podľa ustáleného výkladu zákona o dani z pridanej hodnoty je predmetom dane každé plnenie bez ohľadu na platnosť alebo neplatnosť zmluvných vzťahov.

Vec následne na základe včas podanej kasačnej sťažnosti preskúmal Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý sťažnosť Žalobcu voči napádanému rozhodnutiu správneho súdu zamietol. Žalobca – sťažovateľ sa domáhal potvrdenia svojho právneho názoru, podľa ktorého bolo na neho neprimerane prenesené dôkazné bremeno správcom dane.

Kasačný súd sa s námietkami sťažovateľa náležite vysporiadal a v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol nasledovné: Podmienky upravené v ustanoveniach § 49 ods. 1 a ods. 2, písm. a) a v § 51 ods. 1, písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a iba na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nesplnenie nemožno odpustiť, a to ani v prípade zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a dobromyseľnosti platiteľa dane prijímajúceho zdaniteľné plnenia. Zákonodarca za účelom zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ dane uplatňujúci si nárok na jej odpočet preukázal splnenie podmienok, ktoré mu zákon ukladá. Pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočet dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, respektíve tovar alebo služba reálne dodaná, a to práve osobou ako platiteľom dane z pridanej hodnoty uvedenej na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje daň.

Svoj právny záver súd oprel o predchádzajúci rozsudok vo veci 2 Sžf 4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, podľa ktorých je dôkazné bremeno na daňovom subjekte ako iniciátorovi nároku na odpočet dane a z tohto dôvodu zároveň osobe spôsobilej na preukázanie splnenia zákonom ustanovených podmienok. Dokazovanie uskutočňované správcom dane má slúžiť až na následnú verifikáciu uvádzaných skutočností. Nakoľko nárok na odpočet dane nevyplýva zo zákona ex lege, ale iba môže byť daňovému subjektu priznaný, pokiaľ ho tento spoľahlivo nepreukáže, nemôže mu byť uplatnený nárok na odpočítanie dane uznaný ako oprávnený.

V tomto prípade boli okolnosti v neprospech platiteľa dane, pretože správcovi dane a ani súdu sa nepodarilo kontaktovať a predvolať na výsluch osobu činnú za dodávateľa, vďaka čomu by mohlo byť preukázané splnenie stanovených podmienok. Na pojednávaní sa zúčastnil iba bývalý konateľ dodávateľa, ktorý uviedol, že pre spoločnosť nebol vôbec

činný a v skutočnosti za ňu konal iný človek, ktorému vyhotovil splnomocnenie. O vystavených faktúrach a uzatvorených nájomných zmluvách nemal predvolaný konateľ žiadne vedomosti.

◇ Význam judikátu pre daňovú prax

Vybrané rozhodnutie kasačného súdu je podľa nášho názoru bezpochybné významným judikátom pre jednotlivé daňové subjekty, pretože ich varuje pred možnosťou nežiaduceho nepriznania uplatneného nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty a upozorňuje ich na nevyhnutnú obozretnosť v realizovaných obchodných stykoch s dodávateľmi zdaniteľných plnení.

Dôkazné bremeno preukázania dôvodnosti odpočítania dane z pridanej hodnoty leží na strane platiteľov dane a samotné predloženie faktúr a účtovných dokladov ho nevyčerpáva, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú iba formálne doklady o vykonaní predmetného zdaniteľného obchodu, ale nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. Túto je daňový subjekt povinný preukázať aj inými dokladmi, dokumentami, svedeckými výpoveďami a ostatnými prostriedkami, ktoré by boli spôsobilé preukázať uskutočnenie samotného obchodu.

Povedomie o predmetnom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky môže mať pre daňovú prax za následok obozretnejšie správanie daňových subjektov, respektíve ich daňových poradcov, a to vo forme včasného zhromažďovania dostatočného dôkazného materiálu pre dodané zdaniteľné plnenia, ktoré majú byť predmetom odpočtu dane z pridanej hodnoty, a to v rozsahu, ktorý nebude mať za následok zbytočné nepriznanie nárokov platiteľov dane zo strany daňových úradov z dôvodu riadneho nepreukázania uskutočnenia konkrétneho obchodu.

3.4.2 Súdne rozhodnutia vydané Súdny dvorom Európskej únie v oblasti dane z pridanej hodnoty

Ako sme už viac krát uvádzali, pre daňovú prax a podmienky Slovenskej republiky sú relevantné i rozhodnutia vydávané Súdny dvorom Európskej únie, a to jednak tie, ktoré sa vzťahujú na slovenské daňové subjekty, ako i tie, ktoré sa týkajú zahraničných osôb a iných členských štátov. Ich nespochybniteľnej dôležitosti napovedá okrem iného i fakt, že v zaužívanej praxi odbornej daňovej verejnosti a správnych súdov sa pri odkaze na ne označujú iba spisovým číslom konania alebo názvom jeho účastníkov.

Na účely rozboru sme si vybrali dve rozhodnutia vydané v konaniach o prejudiciálnych otázkach týkajúcich sa právnych pomerov v Slovenskej republike, čo pre čitateľa našej záverečnej práce považujeme za najprínosnejšie.

Prípád č. 1:

Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 21.03.2019 vo veci C-533/16 – Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky proti Volkswagen AG týkajúcej sa čiastočného zamietnutia žiadosti o vrátenie DPH z dôvodu uplynutia prekluzívnej lehoty⁹⁵

◇ Skutkový stav a predmet sporu:

Počas obdobia rokov 2004 až 2010 dodávali spoločnosti Volkswagen AG so sídlom v Nemecku spoločnosť Hella Leuchten – systeme GmbH so sídlom v Nemecku a spoločnosti Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. a Hella Slovakia – Signal Lighting s.r.o. so sídlom na Slovensku formy na výrobu svietidiel pre automobily. Tieto spoločnosti na faktúrach adresovaných spoločnosti Volkswagen AG neuvádzali daň z pridanej hodnoty, nakoľko sa domnievali, že v tomto prípade nešlo o dodanie tovaru, ale o finančné vyrovnanie oslobodené od dane.

V roku 2010 tieto spoločnosti zistili, že ich postup nebol v súlade s právnym poriadkom Slovenskej republiky, z dôvodu čoho spoločnosti Volkswagen AG vystavili faktúry, ktorými jej doúčtovali daň z pridanej hodnoty za dodania predmetného tovaru, podali dodatočné daňové priznania za zúčtovacie obdobia rokov 2004 až 2010 a príslušnú daň z pridanej hodnoty odvedli do štátneho rozpočtu.

Spoločnosť Volkswagen AG následne dňa 01.07.2011 Daňový úrad Bratislava ako príslušného správcu dane požiadala o vrátenie dane za tieto dodania. Podanej žiadosti bolo čiastočne vyhovené, spoločnosti bola vrátená daň z pridanej hodnoty vo výške 1.536.622,92 EUR za dodania tovaru uskutočnené v priebehu rokov 2007 až 2010. Vo zvyšnej časti týkajúcej sa rokov 2004 až 2006 správca dane žiadosti nevyhovel a odmietol daň vrátiť s odôvodnením, že právo na vrátenie dane vzniklo už dodaním tovaru a žiadosť o jej vrátenie bola podaná po uplynutí päťročnej prekluzívnej lehoty stanovenej slovenským daňovým poriadkom, ktorá začala plynúť od jednotlivých dodávok tovaru.

⁹⁵ Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 21.03.2019 vo veci C-533/16 – Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky proti Volkswagen AG.

Po podaní odvolania voči rozhodnutiu správcu dane bolo toto potvrdené Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky. Spoločnosť využila možnosť podania žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, avšak neuspela, pretože správny súd si osvojil argumentáciu daňového orgánu. Proti tomuto rozhodnutiu sa žalobca odvolal a vec bola postúpená na prejednanie Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ktorý po preskúmaní skutkového stavu prerušil konanie a obrátil sa so žiadosťou o zodpovedanie prejudiciálnych otázok na Súdny dvor Európskej únie.

◇ **Konanie pred Súdnym dvorom Európskej únie o prejudiciálnych otázkach:**

Predmetom sporu bola otázka, či v prípade, keď bola daň z pridanej hodnoty fakturovaná zdaniteľnej osobe a táto osoba ju zaplatila niekoľko rokov po dodaní predmetného tovaru, možno zamietnuť právo na vrátenie dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že prekluzívna lehota upravená vnútroštátnym daňovým poriadkom na uplatnenie tohto práva začala plynúť od dátumu dodania tovaru a uplynula pred podaním samotnej žiadosti o vrátenie dane.

Súdny dvor Európskej únie odkázal na svoju predchádzajúcu judikatúru a pripomenul, že uplatnenie práva na odpočet dane je podmienené splnením tak hmotnoprávnymi, ako aj formálnymi podmienkami alebo požiadavkami. Hmotnoprávne podmienky sú stanovené nasledovne:

- dotknutá osoba musí byť zdaniteľnou osobou v súlade so smernicou o dani z pridanej hodnoty;
- tovary a služby, na základe ktorých vzniká právo na odpočet dane, musí táto zdaniteľná osoba využívať na vstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení;
- tieto prijaté tovary a služby musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

Pokiaľ ide o splnenie formálnych podmienok, dotknutá zdaniteľná osoba musí mať k dispozícii faktúru vyhotovenú v súlade so smernicou o dani.

Z uvedeného podľa Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že hoci právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká súbežne so vznikom daňovej povinnosti, uplatnenie tohto práva je v zásade možné až vtedy, keď má zdaniteľná osoba k dispozícii túto faktúru.

Po posúdení skutkového stavu Súdny dvor EÚ skonštatoval, že nakoľko spoločnosti skupiny Hella napokon správne vystavili faktúry zahŕňajúce daň z pridanej hodnoty, podali dodatočné daňové priznania a splatnú daň aj skutočne do štátneho rozpočtu odvodili, neexistuje tu viac hrozba krátenia alebo neodvedenia dane. Spoločnosť Volkswagen AG si nemohla uplatniť svoje právo na vrátenie dane pred realizáciou týchto opráv, pretože nedisponovala predmetnými faktúrami a nemala tak informáciu o tom, že daň z pridanej hodnoty je splatná. Až po vykonaní daných opráv zo strany dodávateľov boli splnené všetky hmotnoprávne a formálne požiadavky na odpočet dane z pridanej hodnoty, v dôsledku čoho mohla dotknutá spoločnosť požiadať správcu dane o jej vrátenie.

V závere rozhodnutia vyslovil Súdny dvor Európskej únie názor, že spoločnosť Volkswagen AG sa nedopustila nedostatku náležitej starostlivosti a medzi dotknutými spoločnosťami v tomto prípade nedošlo k uzatvoreniu podvodnej alebo právo zneužívajúcej dohody. Z tohto dôvodu tak nie je možné proti uplatnenému právu na vrátenie dane z pridanej hodnoty úspešne namietat' uplynutie prekluzívnej lehoty, ktorej plynutie sa začalo dodaním jednotlivých tovarov a vo vzťahu k niektorým z nich skončilo ešte pred vykonaním príslušných opráv.

Súdny dvor Európskej únie v predmetnej veci rozhodol tak, že v súlade so smernicou o dani z pridanej hodnoty nie je vnútroštátna úprava členského štátu, v zmysle ktorej za uvedených okolností, keď bola daň z pridanej hodnoty fakturovaná zdaniteľnej osobe a táto osoba ju zaplatila až o niekoľko rokov po dodaní predmetných tovarov, sa právo na vrátenie dane z pridanej hodnoty neprizná z dôvodu, že prekluzívna lehota začala plynúť od dátumu dodania týchto tovarov a uplynula pred podaním žiadosti o vrátenie dane.

◇ **Rozhodnutie vnútroštátneho súdu po zodpovedaní predložených otázok:**

Po vydaní rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd vo veci o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR pokračoval vo vedenom konaní a s poukazom na zodpovedané prejudiciálne otázky dospel k záveru, že prekluzívna lehota na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty začína plynúť až od okamihu splnenia vecných a formálnych podmienok a nie od okamihu pôvodného fyzického dodania tovaru.

Napadnuté rozhodnutie správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky spolu s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V tejto súvislosti si dovoľíme pripomenúť, že daňové orgány sú viazané právnym názorom správneho súdu, a v tomto prípade i Súdneho dvora

Európskej únie. Z uvádzaného vyplýva, že spoločnosť Volkswagen AG bude vo vzťahu k uplatnenému nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty v spornej časti žiadosti napokon úspešná.

◇ Význam judikátu pre daňovú prax

Prínosom predmetného judikátu je konštatovanie, že slovenská legislatíva nie je v súlade s právom Európskej únie, keď subjektom bráni vo vrátení dane z pridanej hodnoty, ktorá bola fakturovaná a zaplatená až o niekoľko rokov neskôr po dodaní tovaru, na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a výkladu práva, ktoré spočíva v tvrdení, že prekluzívna lehota na uplatnenie nároku na odpočet dane začala plynúť dňom dodania tovaru a nie momentom, kedy dotknutý subjekt disponoval faktúrami a vedomosťou o možnosti uplatnenia predmetného nároku.

Pre daňovú prax v podmienkach Slovenskej republiky je predmetné rozhodnutie vydané Súdny dvorom Európskej únie nesmierne významné, nakoľko prináša výklad daňových predpisov, ktorý znie v prospech daňových subjektov a umožní im uplatniť si svoj nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty aj v prípade, ak pre určitú neúmyselnú chybu došlo k oprave stavu až po určitej dobe od realizácie dodania tovarov alebo služieb. Sme toho názoru, že bez vydania daného rozhodnutia by správcovia dane i naďalej mohli v obdobných prípadoch postupovať nesprávne a neoprávnene tak poškodzovať majetkové záujmy daňových subjektov.

Prípád č. 2:

Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 08.10.2020 vo veci C-621/19 – Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky proti Weindel Logistik Service SR spol. s r.o. týkajúcej sa možnosti odpočítania dane z pridanej hodnoty dovozcom, ktorý sa nestáva vlastníkom dovážaného tovaru⁹⁶

◇ Skutkový stav a predmet sporu:

Daňový subjekt v priebehu roku 2008 doviezol na územie Slovenskej republiky tovar, ktorý pochádzal zo Švajčiarska, Hongkongu a Číny za účelom jeho prebalenia a následného dodania v iných členských štátoch alebo vyvezenia do tretích krajín.

⁹⁶ Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 08.10.2020 vo veci C-621/19 – Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky proti Weindel Logistik Service SR spol. s r.o..

Realizované služby prebalenia boli slovenskou spoločnosťou fakturované švajčiarskemu podniku, ktorý počas celého dotknutého obdobia zostal vlastníkom predmetného tovaru. Vystavené faktúry sa týkali výlučne služieb prebalenia, a nie dovezeného tovaru.

Slovenská spoločnosť zaplatila dovoznú daň z pridanej hodnoty – daňová povinnosť jej vznikla prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh podľa ustanovenia § 21 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty. Následne si uplatnila právo na odpočet dane podľa ustanovenia § 51 ods. 1 písm. d) zákona, ktoré jej správca dane rozhodnutiami z roku 2011 nepriznal. Svoje zamietnutie odôvodnil tým, že spoločnosť porušila ustanovenia § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. d) zákona o dani z pridanej hodnoty, pretože:

- nebola vlastníkom dovezeného tovaru;
- na účely disponovania s týmto tovarom neznášala žiadne náklady, ktoré by mohli byť zohľadnené v cene zdaniteľných plnení na výstupe;
- a dovážaný tovar nepoužila na účely poskytovania svojich služieb, nepredávala ho v tuzemsku, nedodala ho v inom členskom štáte, nevyviezla ho do tretej krajiny a ani ho nepoužila na účely svojej ekonomickej činnosti ako zdaniteľná osoba.

Daňový subjekt podaním odvolania namietal, že dovezené tovary použil na výkon svojej hlavnej ekonomickej činnosti ako zdaniteľná osoba, a to formou ich prebalenia. Spoločnosť mala za to, že medzi uplatneným nárokom na odpočet dane z pridanej hodnoty z dovezeného tovaru a vykonávanou ekonomickou činnosťou existovala príčinná súvislosť, nakoľko bez skutočného dovezenia tovaru by nebola schopná poskytovať prebaľovacie služby. Ak by správca dane podmienil existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi možnosťou odpočítania dane na vstupe a plneniami na výstupe aj účtovaním ceny dovezených tovarov vo forme nákladovej položky, stanovil by podmienku, ktorá by zo strany platiteľa dane v tomto prípade nemohla byť splnená.

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky potvrdilo rozhodnutie správcu dane, podanú žalobu o jeho preskúmanie správny súd taktiež zamietol. Preskúmaním veci odvolacím Najvyšším súdom Slovenskej republiky však došlo k zmene rozhodnutia prvostupňového správneho súdu s tým, že boli zrušené napadnuté rozhodnutia daňového orgánu a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky vyslovil názor, že daňový subjekt mal mať nárok na odpočet dane z dovezeného tovaru, pretože bez jeho reálneho dovozu by nemohol poskytovať služby týkajúce sa tohto tovaru. Mal za to, že podmienka výkonu vlastníckeho práva na účel úspešného uplatnenia

nároku na odpočítanie dane nie je stanovená právnym poriadkom a jej splnenie nie je možné oprávnene požadovať.

I napriek uvádzanému názoru správca dane odmietol subjektu priznať právo na odpočet dane, zopakoval vyššie vymenované podmienky, ktoré platiteľ dane nespĺnil, a poukázal na ustálenú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie. Finančné riaditeľstvo opätovne potvrdilo rozhodnutia správca dane a na základe podanej žaloby o preskúmanie jeho rozhodnutia ho správny súd zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Žalobca tvrdil, že odvolací daňový orgán sa neriadil záväzným právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, hoci medzičasom nedošlo k zmene skutkového alebo právneho stavu.

Proti rozhodnutiu správneho súdu podal odvolanie žalovaný daňový orgán a od Najvyššieho súdu žiadal predloženie návrhu na začatie prejudiciálneho konania týkajúceho sa výkladu príslušnej smernice. Najvyšší súd Slovenskej republiky tento návrh nepripustil, ale zmenil rozhodnutie správneho súdu tak, že žalobu o preskúmanie zamietol a potvrdil napádané rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky. Ani tu sa však snaha daňového subjektu neskončila, tento podal sťažnosť Ústavnému súdu Slovenskej republiky, ktorý rozhodol, že Najvyšší súd porušil základné práva subjektu a vrátil mu vec na ďalšie konanie s povinnosťou predložiť Súdnemu dvoru Európskej únie návrh na zodpovedanie prejudiciálnych otázok s cieľom objasnenia výkladu smernice 2006/11.

◇ **Konanie pred Súdnym dvorom Európskej únie o prejudiciálnych otázkach:**

Až po 8 rokoch od vydania rozhodnutia správca dane o nepriznaní nároku na odpočet a 11 rokoch od dovezenia tovaru na územie Slovenskej republiky sa vec dostala pred Súdny dvor Európskej únie, ktorý s odkazom na svoje predchádzajúce rozhodnutia a ustálenú súdnu prax vyslovil, že v danom prípade nie sú splnené podmienky stanovené vykladanou smernicou, pretože hodnota prepravovaného tovaru nie je súčasťou nákladov tvoriacich cenu fakturovanú prepravcom, ktorého činnosť sa obmedzuje na prepravu tohto tovaru za odmenu. Osoby, ktoré nie sú vlastníkom dovážaného tovaru, si nemôžu uplatniť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, okrem prípadov, ak preukážu, že náklady na dovoz sú zahrnuté v cene konkrétnych plnení na výstupe alebo v cene tovarov a služieb dodaných a poskytnutých zdaniteľnou osobou v rámci výkonu jej ekonomickej činnosti.

O predložených prejudiciálnych otázkach týkajúcich sa výkladu smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty Súdny dvor Európskej únie rozhodol tak, že právo na odpočet dane z pridanej hodnoty sa dovozcovi neprizná, ak:

- nedisponuje tovarom ako jeho majiteľ;
- a ak náklady na dovoz na vstupe neexistujú alebo nie sú zahrnuté v cene konkrétnych plnení na výstupe alebo nie sú súčasťou dodaných a poskytovaných tovarov a služieb dotknutou zdaniteľnou osobou v rámci výkonu jej ekonomickej činnosti.

◇ **Rozhodnutie vnútroštátneho súdu po zodpovedaní predložených otázok:**

Vzhľadom k tomu, že prezentované rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie je čerstvé a od jeho vydania ubehlo iba niekoľko mesiacov, príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci ešte neprijal konečné rozhodnutie. Je ale zrejmé, že bude zniť v neprospech daňového subjektu, a to pre uplatnenie zásady viazanosti poskytnutým výkladom európskeho práva.

◇ **Význam judikátu pre daňovú prax**

I napriek svojej krátkej existencii je možné tvrdiť, že prezentované rozhodnutie značne rozvírilo hladiny odbornej verejnosti a zaiste bude predmetom mnohých ďalších diskusií a zverejnených publikácií. Sme toho názoru, že sa nepochybne jedná o zásadný judikát pre oblasť dane z pridanej hodnoty a mnoho subjektov bude preň nútených upraviť svoje procesy a nastavený výkon podnikateľskej činnosti zameranej na dovoz tovaru, pokiaľ sa nestávajú jeho vlastníkom, ale budú mať záujem naďalej si uplatňovať nárok na odpočet príslušnej dane z pridanej hodnoty.

„Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie dopadá na všetkých dovozcov, ktorí prepúšťajú cudzí tovar do voľného obehu Európskej únie na svoj vlastný účet. Dovozná daň z pridanej hodnoty sa stane ich dodatočným nákladom. Do budúca sa tak zrejme nemožno spoliehať na správnu prax založenú na záveroch Koordinačného výboru u príspevku č. 189/11.10.07 – Dovozy tovaru platiteľom, ktorý nie je jeho vlastníkom. Aby sa zaplatená daň z pridanej hodnoty nestala dodatočným nákladom, riešením môže napríklad byť včasná registrácia vlastníka tovaru ako platiteľa dane z pridanej hodnoty alebo využitie colného režimu aktívneho zušľachtovacieho styku.“⁹⁷

⁹⁷ https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/nove-rozhodnuti-sdeu-tykajici-se-dovozy-zbozi-treti-osobou (vlastný preklad autora).

Záver

Správne súdnictvo je oblasťou, ktorá s ohľadom na objem prejednávaných vecí síce ďaleko zaostáva za všeobecným súdnictvom, avšak to neznamená, že jeho úlohu a postavenie v spoločnosti možno považovať za menej dôležité. Rovnako ako všeobecné súdy, i správny súd poskytuje ochranu právam a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb, špecificky však iba v oblasti verejnej správy. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím alebo opatrením orgánu verejnej správy, jeho nečinnosťou alebo iným zásahom, môže sa za podmienok ustanovených Správnym súdnym poriadkom domáhať ochrany na príslušnom správnom súde.

Pri výkone činnosti správnych orgánov môže dôjsť k nezákonnému konaniu alebo rozhodnutiu, ktoré by nežiaduco zasiahlo do práv adresátov takýchto individuálnych správnych aktov. Účelom správneho súdnictva je dosiahnuť nápravu v prípade, ak má súd za to, že správny orgán nekonal v zmysle právneho poriadku, vec nesprávne posúdil alebo inak zasiahol do právom chránených záujmov adresátov takýchto zásahov. Ako uvádza dôvodová správa k Správnemu súdnemu poriadku: „*Originalita a špecifickosť správneho súdnictva spočíva v tom, že správny súd vo všetkých prípadoch prejednáva vec, ktorou sa už zaoberal, resp. mal sa zaoberať orgán verejnej správy s výsledkom vydania správneho aktu. To znamená, že prieskumná činnosť správneho súdu je závislá od konania, resp. nekonania orgánu verejnej správy, nakoľko správny súd preskúmava v správnom konaní zákonnosť vydaného rozhodnutia a postupu konajúceho orgánu verejnej správy.*“⁹⁸

Znamená to, že v odôvodnených prípadoch je adresátovi správneho aktu umožnené obrátiť sa na súd so žalobou o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy. Práve vďaka legislatívnemu zámeru zákonodarcu, ktorý zakotvil oblasť správneho súdnictva, správne konanie a jeho výsledok môže byť v skutočnosti zvrátené rozhodnutím súdu, a teda interpretačné pochybenie správneho orgánu nebude konečným a nezvratiteľným verdiktom vysloveným v neprospech určitej entity.

Ako sme uviedli v prvej kapitole našej práce, daňové právo sa člení na daňové právo hmotné a procesné, pričom hmotné právo je tvorené daňovo – právnymi normami

⁹⁸ Všeobecná časť dôvodovej správy k zákonu č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov.

zakotvujúcimi a upravujúcimi subjektívne práva a povinnosti daňových subjektov. Daňové procesné právo analogicky tvorí množina daňovo – právnych noriem, ktoré okrem iného upravujú formálne postupy smerujúce k vydaniu daňových rozhodnutí a stanovujú kompetencie a pôsobnosti správcov dane. V závere teoretickej časti sme čitateľovi práce priniesli prehľadné a zrozumiteľné spracovanie náležitostí, vedenia a výsledkov daňového konania, ako i možností podania opravných prostriedkov proti vydanému rozhodnutiu správcu dane.

Hlavné ťažisko našej práce však bolo zamerané na to, čo môže nasledovať po vydaní rozhodnutia správcu dane v daňovom konaní, pokiaľ má daňový subjekt za to, že toto rozhodnutie je v rozpore s právnym poriadkom a jeho práva a právom chránené záujmy ním boli dotknuté. Zámerom prvej podkapitoly praktickej časti bolo prehľadne a stručne osvetliť osobitosti a náležitosti vedenia správneho súdneho konania, ktorého zahájenie je v rukách daňového subjektu príslušného na podanie tzv. žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia daňového orgánu.

V tejto súvislosti považujeme za potrebné zopakovať, že súdna kompetencia síce predstavuje akúsi ďalšiu inštanciu a možnosť zvrátiť vydané právoplatné rozhodnutie daňových orgánov po neúspešnom vyčerpaní prípustných opravných prostriedkov, ale nejedná sa o nadriadenú zvrchovanú právomoc, ktorej je umožnené neobmedzene zasahovať do oblasti verejnej správy. Súdna kompetencia nad výkonom činnosti daňových orgánov ako orgánov verejnej správy vychádza zo základného práva na súdnu ochranu garantovaného Ústavou Slovenskej republiky. Týmto spôsobom sa v praxi realizuje kontrolná a nápravná funkcia správneho súdnictva, ktorá je pretavená do zisťovania, či napadnuté správne rozhodnutie nie je v rozpore s právnym poriadkom a zároveň do odstraňovania prípadného nežiaduceho protiprávneho stavu.

Konanie pred správnym súdom je postavené na striktnom kasačnom princípe, čo znamená, že i v prípade zistenia pochybenia na strane správneho orgánu súd nie je oprávnený samovoľne zmeniť toto rozhodnutie vlastným aktom, je mu priznaná právomoc napadnuté rozhodnutie výlučne potvrdiť alebo zrušiť a vec vrátiť orgánu na ďalšie prejednanie. Takéto konanie by ale nemalo zmysel, ak by daňový orgán nebol vysloveným právnym názorom súdu v ďalšom postupe viazaný, čím je zaručené, že daňový subjekt sa skutočne domôže nápravy nezákonného stavu.

V ďalšej podkapitole sme predstavili Súdny dvor Európskej únie, ktorý je akýmsi rozšírením súdneho systému Slovenskej republiky po tom, čo táto vstúpila do Európskej únie. Pre naše účely sa však venujeme iba jednej z jeho funkcií spočívajúcej v poskytovaní

výkladu noriem európskeho práva a posudzovania súladu vnútroštátnych právnych noriem s jeho znením prostredníctvom konania o prejudiciálnych otázkach. Toto môže iniciovať výlučne vnútroštátny súd v prípade, ak je toho názoru, že zodpovedanie predbežných otázok má zásadný význam pre výsledok správneho konania.

I keď Slovenská republika nie je precedenčným štátom, ktorého súdny systém je položený na základoch tzv. sudcovského práva, kedy sudca právo vytvára a toto je všeobecne záväzným prameňom pre všetky nasledujúce obdobné prípady z hľadiska analogických právnych a faktických okolností, aj v našich podmienkach získava judikatúra čoraz väčšiu faktickú autoritu, a to najmä v prípade rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

Ako sme už neraz uviedli, v praxi sa nezmene vyskytujú prípady, ktorých riešenie zákonodarca nepredvídal, a preto je na ťarchu súdu, aby toto právo vhodne dotvoril a zaplnil tak legislatívnu medzeru. Nakoľko sa jedná o významnú úlohu, ktorá je súdom uložená, takéto rozhodnutie by nemalo byť iba jednorazové, ale malo by predstavovať akýsi právny rámec pre všetky nadchádzajúce obdobné prípady. Tento zmysel vychádza zo zásady právnej istoty, ktorá hovorí, že subjekty majú prostredníctvom nej možnosť spoľahnúť sa na predvídateľné právo a na jasné, určité a stále rozhodnutia nastolených právnych otázok. Práve toto je dôvod, pre ktorý sú judikáty súdov vydávané v rámci správneho súdnictva mimoriadne dôležité pre celú daňovú oblasť.

Nakoľko sa jedná o oblasť, ktorá do dnešného dňa nie je dostatočne spracovaná v teoretických publikáciách, považovali sme za vhodné venovať svoju pozornosť predstaveniu vybraných významných a v niektorých prípadoch i celkom čerstvých rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie.

V úvode predkladanej diplomovej práce sme si za cieľ stanovili prehľadne spracovať a dôkladne analyzovať vybrané existujúce prípady a vydané súdne rozhodnutia v oblasti dane z pridanej hodnoty, pričom výsledkom našej práce malo byť zhodnotenie ich dopadu na daňovú oblasť a významu pre aplikačnú prax.

Zvolili sme si tri rozhodnutia vydané Najvyšším súdom Slovenskej republiky a dve rozhodnutia o predbežných otázkach zodpovedaných Súdny dvorom Európskej únie týkajúcich sa právnych pomerov v Slovenskej republike, čo sme pre čitateľa našej záverečnej práce považovali za najprínosnejšie.

Prostredníctvom analýzy hneď prvého prípadu sme potvrdili naše domnienky, že i zo strany kvalifikovaného správcu dane môže dôjsť k interpretačnému pochybeniu. Predmetná vec sa týkala vrátenia nadmerného odpočtu dane po zákonom stanovenej lehote

a nároku daňového subjektu na sankčný úrok z omeškania voči daňovému orgánu. V rámci daňového a odvolacieho konania daňové orgány rozhodli nesprávne a nezákonne v neprospech platiteľa dane.

Druhý prípad sa zaoberal priznaním nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty z poskytnutých reklamných služieb, pričom i v tomto prípade sa Najvyšší súd Slovenskej republiky priklonil k názoru platiteľa dane a zrušil napadnuté nezákonné rozhodnutie daňových orgánov. V treťom prípade síce bolo napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdené, avšak možno ho považovať za zásadný judikát vo vzťahu k povinnosti uniesť daňové bremeno dokazovania nároku platiteľom dane.

V rámci štvrtého rozoberaného konania sa Najvyšší súd Slovenskej republiky obrátil s predbežnými otázkami ohľadom súladu právnej úpravy týkajúcej sa uplynutia prekluzívnej lehoty a zániku nárokov daňových subjektov na Súdny dvor Európskej únie, ktorý uviedol, že predmetná interpretácia a právna norma nie je v súlade s európskym právom, v dôsledku čoho bolo zrušené rozhodnutie daňových orgánov a opäť i v tomto prípade rozhodnuté v prospech úspešného platiteľa dane.

Posledné zvolené rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie je skutočne čerstvé, nakoľko k jeho vydaniu došlo iba pred pár mesiacmi. Jeho podstatou bolo posúdenie komplikovaného skutkového stavu spočívajúceho v poskytovaní baliacich služieb na území Slovenskej republiky po dovoze tovaru z tretích krajín v prípade, keď sa platiteľ dane uplatňujúci si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty nikdy nestane vlastníkom daného tovaru. Môžeme konštatovať, že predmetné rozhodnutie má a v blízkej budúcnosti bude mať citeľný dopad na aplikačnú prax, nakoľko sa jedná o častý skutkový stav a daňové subjekty budú mať záujem upraviť nastavené mechanizmy vo svoj prospech.

Z vyššie uvádzaného je zrejmé, že ak by neexistovala možnosť súdneho prieskumu rozhodnutí daňových orgánov, mnoho daňových subjektov by bolo nespravodlivo a nezákonne dotknutých na svojich právach a nárokoch. Následkom by bola neexistencia vyslovenia právneho názoru kompetentným súdom, v dôsledku čoho by správcovia dane mohli opakovane rozhodovať v rozpore s úmyslom zákonodarcu a v neprospech oprávnených platiteľov dane.

S ohľadom na uvádzané skutočnosti sme toho názoru, že sme si vybrali vhodnú tému na spracovanie, zásadné súdne rozhodnutia, a že ich je možné nespochybniteľne označiť za významné judikáty z oblasti dane z pridanej hodnoty. Máme za to, že sme v celom rozsahu splnili stanovený cieľ a prínos našej záverečnej práce vidíme v preukázaní významu a konkrétneho dopadu jednotlivých súdnych rozhodnutí na daňovú oblasť a aplikačnú prax.

Zoznam použitej literatúry

Knihy/Monografie

BABČÁK, V. 2001. *Základy finančného práva – I. časť*. 1. vyd. Košice : Právnická fakulta Univerzity P. J. Šafárika, 2001. 122 s. ISBN 80-7097-466-4.

BABČÁK, V. 2017. *Finančné právo na Slovensku*. 1. vyd. Bratislava : Vydavateľstvo EPOS, 2017. 505 s. ISBN 978-80-562-0191-6.

BABČÁK, V. 2019. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. 1. vyd. Bratislava : Vydavateľstvo EPOS, 2019. 910 s. ISBN 978-80-562-0247-0.

BABČÁK, V. 2010. *Daňové právo Slovenskej republiky*. 1. vyd. Bratislava : Vydavateľstvo EPOS, 2010. 638 s. ISBN 978-80-8057-851-0.

FICOVÁ, S., ŠTEVČEK, M. a kol. 2013. *Občianske súdne konanie*. 2. vyd. Praha : C. H. Beck, 2013. 473 s. ISBN 978-80-7400-509-1.

HANZELOVÁ, I., RUMANA, I., ŠINGLIAROVÁ, I. 2016. *Správny súdny poriadok. Komentár*. 1. vyd. Bratislava : Wolters Kluwer, 2016. 593 s. ISBN 978-80-8168-468-5.

HORVAT, M. – KROPAJ, M. – MAGUROVÁ, H. 2015. *Finančné právo pre ekonómov*. 1. vyd. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015. 248 s. ISBN 978-80-225-4056-8.

KALESNÁ, K – HRUŠKOVIČ, I. – ĎURIŠ, M. 2012. *Európske právo*. 1. vyd. Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2012. 246 s. ISBN 978-80-7160-326-9.

KRÁLIK, J. – SABAYOVÁ, M. 2009. *Základy daňového práva I. Hmotné daňové právo*. 1. vyd. Bratislava : Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2009. 150 s. ISBN 978-80-8054-461-4.

KRÁLIK, J. – ŠIMONOVÁ, J. – SABAYOVÁ, M. 2010. *Základy daňového práva II. Procesné daňové právo*. 1. vyd. Bratislava : Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2010. 146 s. ISBN 978-80-8054-488-1.

- KUBINCOVÁ, S. – LEITNEROVÁ, L. 2015. *Finančné právo I. časť*. 1. vyd. Banská Bystrica : Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela, 2015. 400 s. ISBN 978-80-557-0877-5.
- LÉNÁRTOVÁ, G. 2015. *Daňové systémy*. 1. vyd. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015. 299 s. ISBN 978-80-225-4029-2.
- OTTOVÁ, E. 2005. *Teória práva*. 2. vyd. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského, 2005. 226 s. ISBN 80-7160-200-0.
- PRUSÁK, J. 2001. *Teória práva*. 2. vyd. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského, 2001. 308 s. ISBN 80-7160-146-2.
- SABO, M. – HOLUB, D. 2010. *Základy práva pre ekonómov*. 1. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2010. 422 s. ISBN 978-80-8078-359-4.
- SCHULTZOVÁ, A. et al. 2018. *Daňovníctvo : daňová teória a politika I*. 3. vyd. Bratislava : Wolters Kluwer SR, 2018. 360 s. ISBN 978-80-7598-107-3.
- SIDAK, M. – DURAČINSKÁ, M. et al. 2012. *Finančné právo*. 1. vyd. Bratislava : C. H. Beck, 2012. 480 s. ISBN 978-80-89603-04-6.
- SIDAK, M. – DURAČINSKÁ, M. et al. 2014. *Finančné právo*. 2. vyd. Bratislava : C. H. Beck, 2014. 500 s. ISBN 978-80-89603-22-0.
- ŠTEVČEK, M. a kol. 2014. *Civilné právo procesné. I. Základné konanie a správne súdnictvo*. 3. vyd. Žilina : EUROKÓDEX, 2014. 755 s. ISBN 978-80-8155-043-0.
- ŠTRKOLEC, M. a kol. 2011. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. 1. vyd. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011. 202 s. ISBN 978-80-7097-897-9.
- VERNARSKÝ, M. – MOLITORIS, P. 2008. *Daňové právo*. 1. vyd. Košice : Fakulta verejnej správy Univerzity P. J. Šafárika, 2008. 131 s. ISBN 978-80-89089-75-8.
- VRABKO, M. et al. 2018. *Správne právo procesné. Osobitná časť*. 2. vyd. Šamorín : Heuréka, 2018. 382 s. ISBN 978-80-8173-049-8.

VRABKO, M. et al. 2019. *Správne právo procesné. Všeobecná časť*. 2. vyd. Bratislava : C. H. Beck, 2019. 203 s. ISBN 978-80-89603-76-3.

Internetové zdroje

EY. 2020. Nové rozhodnutí SDEU týkajúci se dovozu zboží třetí osobou. [online] Ernst & Young, 2020 [cit. 2021-03-05] Dostupné na internete: <https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/nove-rozhodnuti-sdeu-tykajici-se-dovozu-zbozi-treti-osobou>.

Normy

Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Zákon č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov

Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Osobitná časť dôvodovej správy k zákonu č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov

Všeobecná časť dôvodovej správy k zákonu č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov

Súdne rozhodnutia

Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Sž 136/99 z 30. mája 2000.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžf 97/2008 zo dňa 14.05.2009 vo veci NEFRETITI, s.r.o. c/a Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1 Sžf 64/2016 zo dňa 06.03.2018 vo veci GBF Slovakia, s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžfk 13/2016 zo dňa 21.03.2018 vo veci AD značenie, s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 21.03.2019 vo veci C-533/16 – Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky proti Volkswagen AG.

Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 08.10.2020 vo veci C-621/19 – Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky proti Weindel Logistik Service SR spol. s r.o..