



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci **žalobcu E. Z.**, živnostníka s miestom podnikania vo V., právne zastúpeného JUDr. P. J., advokátom so sídlom v L., **proti žalovanému Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.I/228/14749-114479/2009/993169-r zo dňa 09.10.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/94/2009-36 zo dňa 07.09.2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/94/2009-36 zo dňa 07. septembra 2010 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/14749-114479/2009/993169-r zo dňa 09.10.2009, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Liptovský Mikuláš č.j. 666/230/31082/2009/Líš zo dňa 29.06.2009, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane

z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 vo výške 15.062,27 Eur, s odôvodnením, že v danom prípade nebola splnená podmienka pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keď daň voči žalobcovi nebola uplatnená platiteľom dane z pridanej hodnoty, keď správca dane zistil, že v čase vykonania predmetných prác a vystavenia faktúr dodávateľ T.T., spol. s r.o., Zvolen nebol registrovaný ako platiteľ DPH.

Krajský súd mal z obsahu správneho spisu preukázané, že pri daňovej kontrole na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 vykonávanej u žalobcu prvostupňovým správny orgánom, a to správcom dane, Daňovým úradom v Liptovský Mikuláš dňa 25.05.2009 bolo zistené, že žalobca v rozpore s § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v predmetom v zdaňovacom období odpočítal DPH z faktúr od dodávateľa T.T., spol. s r.o., Zvolen, IČO: X., keďže uvedená spoločnosť v kontrolovanom období nebola platiteľom DPH, pričom v zmysle § 81 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov mala stanovené posledné zdaňovacie obdobie december 2006. Uvedené skutočnosti potvrdil na základe dožiadania Daňový úrad Zvolen. Na základe uvedenej kontroly vydal prvostupňový správny orgán dodatočný platobný výmer č. 666/230/31082/2009/Líš z 29.06.2009 na daň z pridanej hodnoty a vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 vo výške 15.062,27 Eur. Proti predmetnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, ktoré odôvodnil tým, že správca dane neuznal žalobcovi uplatnenie práva na odpočet z došlých faktúr označených v účtovníctve ako záväzok č. 40 od dodávateľa spoločnosť P., s.r.o., IČ DPH: Sk X. v sume 491.217,70 Sk, pričom uviedol, že správca dane pri kontrole ani pri prejednávaní protokolu kontroly nenamietal, že by došlo k vykonaniu prác, teda nebol dôvod obsahove ich neuznať. Problémom, prečo na ne neprihliadol mala byť tá skutočnosť, že v účtovníctve žalobcu s nachádzali pôvodne faktúry od inej spoločnosti, ktorá už nebola registrovaná ako platiteľ DPH. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č.k. I/228/14749-114479/2009/993169-r z 09.10.2009 rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil.

Krajský súd vyslovil právny názor, že zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť (podnikanie) bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Pri splnení podmienok uvedených v § 4 zákona o DPH je zdaniteľná osoba povinná požiadať o registráciu alebo tak môže urobiť aj dobrovoľne a v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH sa stáva platiteľom dane dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň. Platiteľ potom môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania, ako platiteľ aj vtedy, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovaru a služieb, ktorú alebo majú byť platiteľovi dodané. V predmetnej veci teda žalobca ako platiteľ dane si mohol odpočítať od dane, ktorú bol povinný platiť len daň, ktorú by voči nemu uplatnil iný platiteľ. Žalobca však v predmetnom zdaňovacom období IV. štvrťrok 2007 odpočítal DPH z faktúr od daňového subjektu T.T., spol. s r.o., Zvolen, pričom uvedená spoločnosť v skontrolovanom období nebola platiteľom

dane. Uvedenú spoločnosť potvrdil Daňový úrad Zvolen. Zákon o DPH podmieňuje pre platiteľa možnosť odpočítania dane od vlastnej daňovej povinnosti splnením základnej podmienky a to, že túto daň voči nemu uplatnil iný platiteľ. Odpočítanie dane je preto možné len medzi platiteľmi dane navzájom, pričom pri zdaniteľných osobách, ktoré nie sú platiteľmi dane odpočítanie nie je možné. Uvedená podmienka je základná a bez jej splnenia si žalobca nemohol odpočítať daň ani pri splnení ostatných podmienok stanovených zákonom o DPH. Sám žalobca ako platiteľ, ktorý si uplatnil odpočítanie dane bol zodpovedný za to, že dňa bola voči nemu uplatnená iným platiteľom. Skutočnosť, či je obchodný partner, teda spoločnosť T.T., spol. s r.o., Zvolen bola platiteľom dane v danom období si mohol žalobca overiť priamo na daňovom úrade, ktorá možnosť je zakotvená priamo v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení účinnom do 14.12.2008, kde podľa § 31 ods. 17 na žiadosť daňového subjektu správca dane oznámi, či iný daňový subjekt je registrovaný alebo jeho registračné číslo podľa osobitných zákonov alebo mu potvrdí, či registračné číslo, ktoré daňový subjekt uviedol bolo inej právnickej osobe alebo fyzickej osobe pridelené. Túto skutočnosť si žalobca mohol overiť aj sám priamo na internetovej stránke Daňového riaditeľstva SR, kde je uvedený zoznam platiteľov DPH a s pridelenými identifikačnými číslami. Čo sa týka tvrdenia žalobcu, že mu nebolo uznané odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 40 zo dňa 01.10.2007 od dodávateľa P. s.r.o. za vykonané stavebné práce vo výške 491.217,70 Sk. V konaní pred správnym orgánom ako žalovaným bolo preukázané, že tieto sa týkajú zdaňovacieho obdobia III. Štvrt'rok 2007, v ktorom si žalobca aj uplatnil odpočítanie dane.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie, v ktorom namietal, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 09.10.2009 je v rozpore so zákonom, keď dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že spoločnosť P. s.r.o. nebola platiteľom dane, z hľadiska mechanizmu platenia dane z pridanej hodnoty. Túto skutočnosť žalovaný považoval za rozhodujúcu pre vydanie preskúmaného rozhodnutia, pričom podľa názoru žalobcu neskúmal ďalšie podmienky pre uplatnenie dane a teda skutočnosť, že služba bola poskytnutá. Žalobca má doklad o zaevidovaní v príslušnej evidencii a je preukázaná existencia vzniku daňovej povinnosti pre jeho dodávateľov. Má za to, že došlo k porušeniu základných zásad daňového konania. Navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods.2 „O.s.p.“), preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.), postupom podľa § 250ja ods. 2, veta prvá O.s.p. a následne potom, ako bolo oznámenie o vyhlásení rozsudku vyvesené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým

potvrdil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. ako vecne správny.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožní s odôvodnením napadnutého rozhodnutia môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd zistil, že v odvolacom konaní bola spornou zásadná právna otázka a to, či žalobcovi ako daňovému subjektu vznikol nárok na odpočet DPH z faktúr od dodávateľa, ktorý preukázateľne nebol platiteľom dane v zdaňovacích obdobiach v roku 2007, a ktorý žalobcovi ako daňovému subjektu vystavil faktúry s DPH, napriek tomu, že jeho registrácia pre DPH bola zrušená k 31.12.2006. V konaní bolo nesporné, že daňový subjekt T.T., spol. s r.o. nebol v zdaňovacích obdobiach roku 2007 platiteľom dane z pridanej hodnoty, pretože jeho registrácia na DPH bola zrušená k 31.12.2006.

Podľa § 49 ods. 2 písm.a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2007 platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2007, ak osoba, ktorá nie je platiteľom, pri dodaní tovaru alebo služby uvedie vo faktúre daň, je povinná zaplatiť túto daň.

Z obsahu administratívneho spisu je skutkovo nesporné, že dodávateľ žalobcu T.T., spol. s r.o., Zvolen uviedol na faktúrach daň, napriek skutočnosti, že jeho registrácia pre daň z pridanej hodnoty bola zrušená k 31.12.2006. Dodávateľ žalobcu T.T., spol. s r.o. je preto povinný platiť daň správcovi v zmysle § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože napriek tomu, že nebol platiteľom, uviedol pri dodaní tovaru vo faktúrach daň.

Spornou právnou otázkou v konaní bolo, či žalobca ako daňový subjekt mohol uplatniť z týchto faktúr odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Vyriešenie tohto sporu záviselo od výkladu pojmu „platiteľ“ v § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. a či pod tento pojem platiteľa je možné podradiť i osobu, ktorá nie je registrovaným platiteľom dane, ale povinnosť platiť DPH jej vznikla v jednotlivom prípade v dôsledku špecifického režimu uvedeného v § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. tým, že ako neplatiteľ pri dodaní tovaru uviedla vo faktúre daň a v tomto jednotlivom prípade jej vznikla povinnosť zaplatiť daň.

Podstatná právna otázka teda spočíva v tom, že či pod pojmom platiteľ dane uvedeným v § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH možno rozumieť vzhľadom na zásadu

daňovej neutrality ktorúkoľvek osobu povinnú platiť daň v zmysle § 69 zákona o DPH keď okruh týchto subjektov je širší a okrem zdaniteľných osôb zahŕňa i neplatiťov , ktorí uviedli daň na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH.

Z prílohy č. 6 (zoznam preberaných právnych európskych spoločenstiev a európskej únie) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty vyplýva, že v zozname preberaných právnych európskych spoločenstiev a európskej únie je šiesta smernica rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov, týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení ďalších smerníc rady tam uvedených.

V zásade je možno konštatovať, že dikcia ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. zodpovedá dikcii článku 17 ods. 2 písm. a/ šiestej smernice a dikcia ust. § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. zodpovedá dikcii článku 21 ods. 1 písm. c/ šiestej smernice.

Vzhľadom na to, že DPH patrí do harmonizovanej oblasti práva európskej únie, jednotlivé pojmy zo zákona o DPH musia byť vykladané eurokonformným spôsobom. Prameňom práva pri interpretácii týchto pojmov sú i rozsudky Súdneho dvora Európskej únie. Relevantným rozsudkom v danom prípade je rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-342/87 Genius Holding BV, kde posudzovaným problémom bola právna otázka, či sa vzťahuje právo na odpočet DPH na daň, ktorá je splatná len z dôvodu, že je uvedená v faktúre.

V danom prípade daň uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom T.T., spol. s r.o. bola splatná výlučne z dôvodu, že bola uvedená na faktúre, teda bola splatná z dôvodu režimu podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (článok 21 ods. 1 písm. c/ šiestej smernice), pretože spoločnosť T.T., spol. s r.o. nebola platiťom dane, jej registrácia bola preukázateľne zrušená k 31.12.2006.

Právny záver Súdneho dvora Európskej únie v rozsudku C-342/87 Genius Holding BV bol, že „právo na odpočet dane je možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplatením z dôvodu ich splatnosti“ (výklad článku 17 ods. 2 písm. a/). Napriek tomu, že tento rozsudok iba implicitne rieši danú situáciu, najvyšší súd konštatuje, že nezistil existenciu iného rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, ktorý by explicitne uznal právo na odpočet dane, ak tovar bol dodaný neplatiťom dane, ktorý bol povinný daň platiť podľa článku 21 ods. 1 písm. c/ šiestej smernice. Vzhľadom na to, pokiaľ neexistuje rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, ktorý by detailizoval a bližšie špecifikoval právnu situáciu odpočtu DPH z dodávky uskutočnenej neplatiťom, ktorý je povinný platiť daň a ktorý by nastavil právny režim odlišne, je za danej situácie nevyhnutné hodnotiť postup správcu dane a žalovaného za správny. Najvyšší súd súčasne poukazuje na to, že nie je možné vylúčiť, že v budúcnosti bude uvedená právna otázka detailnejšie judikovaná Súdny dvorom Európskej únie. Tým by však došlo k vytvoreniu precedensu, ktorý by zmiernil tento pomerne prísny, možno

ho nazvať i sankčný právny režim nemožnosti uplatnenia odpočtu DPH v takýchto prípadoch. Napriek tomu, že narušuje zásadu neutrality, ktorú konaní C-342/87 obhajovala Európska komisia (pozri bod 9 rozsudku), išlo o skutočnosť, ktorá Súdnemu dvoru Európskej únie bola pred vydaním tohto rozsudku známa a bola implicitne akceptovaná ako výnimka z princípu súladná so smernicou.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 18. januára 2011

JUDr. Ivan R u m a n a, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková