



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **E., a. s. - V.**, IČO: X., so sídlom K., zast. *JUDr. I.*, správkyňou konkurznej podstaty so sídlom kancelárie H., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 16. apríla 2008 č. k. 7S 126/2007-58, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 16. apríla 2008 č. k. 7S 126/2007-58 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na 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 :**

#### **I.**

#### **Konanie na správnom orgáne**

Rozhodnutím č.: I/223/12066-73761/2007/999608-r z 27.09.2007 žalovaný ako odvolací daňový orgán v zmysle § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) potvrdil odvolaním

napadnutý dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I. zo dňa 12. apríla 2007 č. j. 695/230/30880/07/Kam, ktorým bola žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 02/2003 v sume 574.727,- Sk s odôvodnením, že žalobca v rozpore s § 20a ods. 1 písm. a) a c) zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 289/1995 Z.z.“) si na vstupe uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty od J., B., hoci tento v čase vystavenia predmetnej faktúry (č. 20030201, základ dane 2 873 632 Sk + DPH 574 726,40 Sk) už nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty.

Ďalej žalovaný uviedol, že nakoľko ust. § 20a zák. č. 289/1995 Z.z. kumulatívnym spôsobom vyžaduje splnenie podmienok zákonom definovaných pod písm. a) až c) v ich vzájomnej súvislosti, ktoré majú charakter hmotno-právnych podmienok, k záveru o ich súčasnom splnení nestačí len existencia daňového dokladu, hoci tento by obsahoval všetky formálno-právne náležitosti. Naopak sa napríklad musí overiť, či daňový doklad vyhotovil platiteľ, tzn. osoba, ktorá atribúty platiteľa takejto dane spĺňa.

Nakoľko v daňovom konaní dôkazné bremeno zaťažuje žalobcu ako daňový subjekt, bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, aby splnenie tejto podmienky preukázal. Pretože správca dane zistil opak, tzn. že dodávateľ služieb (spočívali vo vykonaní vizuálnej kontroly odberných miest na základe zmluvy č. 1/2003 o poskytovaní služieb pri výkone odpočtov odberných miest elektrickej energie) J.J. bol platiteľom DPH iba v období od 04.12.1995 do 30.06.1999 a jeho posledným zdaňovacím obdobím bol II. štvrtrok 1999, preto je podľa žalovaného správny záver správcu dane, že žalobcovi na odpočet dane nárok nevznikol.

## II.

### Konanie na prvostupňovom súde

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu z 03. decembra 2007.

Krajský súd ako súd prvého stupňa žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú s tým, že dospel k záveru o zákonnosti napadnutého rozhodnutia, pričom prisvedčil argumentácii žalovaného daňového orgánu.

S odkazom na zásadu zákonnosti daňového konania a striktnú podmienku preukázať splnenie všetkých predpokladov potrebných na vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty v zmysle § 20a ods. 1 zák. č. 289/1995 Z.z. žalobca podľa krajského súdu nepreukázal spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že v konkrétnom prípade zdaniteľné plnenie uskutočnil platiteľ dane z pridanej hodnoty, lebo p. Nebehaj nebol po 30.06.1999 platiteľom dane z pridanej hodnoty a ani sa ním stať nemohol, hoci žalobca poukazoval na tú skutočnosť, že vzhľadom na dosiahnutie zákonom požadovaného obratu sa platiteľom mal stať.

Podľa krajského súdu žalobca nepredložil a ani nenavrhol žiaden dôkaz, ktorým by preukázal, že jeho dodávateľ J. sa po 30.06.1999 zo zákona podľa ust. § 4 ods. 1 zák. č. 289/1995 Z.z. stal platiteľom dane a v čase vykonania sporného plnenia aj ním naďalej bol. Takýmto dôkazom nie je podľa krajského súdu fotokópia zmluvy č. 2003-04, ktorú mal J. uzavrieť ako objednávateľ z obchodnou spoločnosťou so sídlom v Andorre ako dodávateľom. Krajský súd sa naopak stotožnil s právnym názorom žalovaného, že osvedčenie o registrácii daňového subjektu za platiteľa dane z pridanej hodnoty nemalo iba deklaratórny ale naopak konštitutívny účinok. Preto osoba sa stáva platiteľom odo dňa registrácie.

Záverom krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku žalobcu, podľa ktorej správca dane nezabezpečil ním navrhnuté dôkazy, a to výsluch dodávateľa J., výsluch nekonkretizovaných osôb (spolupracovníkov, účtovných poradcov, obchodných poradcov s dodávateľom, ktoré boli v kontakte s daňovým subjektom) a vykonanie daňovej kontroly u J.. Uvedené dôkazy boli pre konanie podľa krajského súde irelevantné.

### **III.**

#### **Odvolanie žalobcu**

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 09.06.2008 (faxové podanie z 09.06.2008) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca najmä poukázal na

- nesprávny právny názor krajského súdu vyjadrený v odôvodnení napadnutého rozsudku ako aj na
- dôvody uvedené podľa § 205 ods. 2 písm. a), b), c), d) a f) O.s.p.

Predovšetkým žalobca uviedol, že počas celého konania zdôrazňoval to, že v daňovom spise sa nenachádzalo rozhodnutie správcu dane o zrušení registrácie platiteľa J. a teda, že nie je možné vyvodiť záver správcu dane o zániku daňového subjektu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty, bez existencie takého dôkazu. V tomto smere je argumentácia krajského súdu podľa žalobcu nesprávna.

Ďalej žalobca argumentoval, že pre posúdenie otázky, či si žalobca uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty od p. N., je nutné primárne prihliadnuť aj na všeobecne záväzné normy komunitárneho práva (najmä žalobca odkazoval na text Šiestej smernice Rady zo 17.05.1977 publikovanou pod č. 77/388/EHS) ako aj konkrétne individuálne rozhodnutia Európskeho súdneho dvora (tu žalobca zdôraznil rozhodnutia ESD z 12.01.2006 vo veci Optigen a rozsudok ESD z 21.02.2006 vo veci Halifax). Preto navrhol krajskému súdu, aby postupom podľa ust. článku 234 Zmluvy o ES, aby požiadal ESD na riešenie predbežných otázok týkajúcich sa súladu konkrétnych ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty č. 289/1995 Z.z. so spomínanou Šiestou smernicou, s čím sa krajský súd podľa žalobcu vôbec nevysporiadal.

Rovnako námietky žalobcu týkajúce sa nevykonania dôkazov správcom dane na ktoré konkrétne poukazoval a ktoré konkrétne žalobca namietal už v procese daňového konania, krajský súd podľa žalobcu vyhodnotil ako nedôvodné s tým, že navrhované dôkazy nebolo možné vykonať. Naopak, podľa žalobcu, správca dane má povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie za použitia prostriedkov exemplifikatívne uvedených v ust. § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb.

Žalobca tiež v odvolaní uviedol, že namietal odopretie práv účastníka konania vyjadriť sa a navrhovať dôkazy vo svoj prospech a právo na to, aby sa jeho argumenty a návrhy zobrali do úvahy, ktoré právo je jedným z prvkov spravodlivého procesu v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru. Potom právny názor krajského súdu, ktorým krajský súd v podstate prevzal názor žalovaného vo väzbe k potrebe zistenia konkrétnych skutočností a vyhodnotil námietky

žalovaného ako právne irelevantné s odôvodnením, že pre posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu stačilo zistenie o tom, že dodávateľ žalobcu nebol registrovaný ako platiteľ dane, bez potreby vykonania ďalších navrhovaných dôkazov, nie je podľa žalobcu správny.

Žalobca ďalej v odvolaní poukazoval na svoju argumentáciu o rozpore postupu správcu dane a žalovaného s princípom právnej istoty a legality zdanenia. V dôsledku tohto postupu správcu dane, je daňový subjekt sankcionovaný povinnosťou uhradiť daň z pridanej hodnoty druhýkrát (na výstupe), čo je priamou škodou na majetku (ochranu majetku zaručuje čl. 20 Ústavy Slovenskej republiky) žalobcu ako daňového subjektu. Na základe uvedeného žalobca poukázal na svoju predchádzajúcu argumentáciu majúcu právny základ v § 15 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb., že z citovaného ustanovenia vo vzťahu k základným zásadám daňového konania je možné vyvodiť povinnosť správcu dane postihovať porušiteľa zákona, ktorému zákon priamo ukladá oznamovaciu a daňovú odvodovú povinnosť. Potom v tejto časti nie je rozsudok krajského súdu podľa názoru žalobcu riadne odôvodnený.

Žalobca prostredníctvom svojho odvolania rovnako namietal aj nesprávnosť poučenia o možnosti dôvodoch odvolania, keď v poučení týmto odvolaním napadnutého rozsudku krajský súd vyslovil, že odvolanie možno odôvodniť len tým, že v konaní došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 O.s.p.

Záverom žalobca navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a), b), c), d) a f) O.s.p. vyhovel odvolaniu žalobcu, zrušil napadnuté rozhodnutie, a vrátil vec na ďalšie konanie spolu s uložením povinnosti nahradiť žalobcovi trovy konania.

Vo svojom stanovisku zo dňa 07.07.2008 sa žalovaný pridržel svojich doteraz vyslovených tvrdení a právnych záverov a právne názory žalobcu označil za právne irelevantné.

Navyše žalovaný uviedol, že J. nevykonával žiadnu činnosť alebo len v malom rozsahu. Súčasne sa žalovaný odvolal na názor vyslovený Najvyšším súdom Slovenskej republiky v jeho rozsudku 5Sžf 10/2007 zo dňa 27.09.2007.

Nakoľko podanie žalobcu zo dňa 14.02.2008 nebolo žalovanému doručené, nemôže sa vyjadriť k rozšíreniu jeho právnej argumentácie s poukazom na všeobecne záväzné normy komunitárneho práva ako aj na konkrétne individuálne rozhodnutia Európskeho súdneho dvora. Súčasne však žalovaný poukázal na koncentračnú zásadu obsiahnutú v § 250h ods. 1 v spojení s § 250b O.s.p.

K námietke žalobcu, že právny názor súdu, ktorým súd v podstate prevzal názor žalovaného vo väzbe k potrebe zistenia konkrétnych skutočností uskutočnenia obchodného prípadu, a vyhodnotil námietky žalovaného ako právne irelevantné s odôvodnením, že pre posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu stačilo zistenie o tom, že dodávateľ žalobcu nebol registrovaný ako platiteľ dane, žalovaný odkázal na povinnosť kumulatívneho splnenia podmienok uvedených v § 20a zákona číslo 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

Záverom požadoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Žalobca vo svojom doplňujúcom návrhu z 21. septembra 2009 potvrdil svoju žiadosť o predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie v nasledovnom znení:

1) Bolo ustanovenie § 4 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ako základného hmotnoprávneho predpisu o DPH v čase prípadu v súlade s hlavou XII, článkom 21 a hlavou XII, článkom 22 šiestej smernice Rady ?

2) Bolo ustanovenie § 20a ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty ako základného hmotnoprávneho predpisu o DPH v čase prípadu v súlade s hlavou XI, článkom 17 a článkom 18 šiestej smernice Rady ?

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v zmysle koncentračnej zásady v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250j ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, nenariadil vo veci pojednávanie (§ 250ja ods. 3 O.s.p.) a po neverejnej porade dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto

ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

#### K povinnosti predložiť prejudiciálne otázky:

Predovšetkým sa Najvyšší súd zaoberal svojou povinnosťou mu vyplývajúcou z čl. 234 Zmluvy o Európskom spoločenstve, podľa ktorého, ak vznikne prejudiciálna otázka počas konania pred súdom členského štátu, ktorého rozhodnutie nie je možné napadnúť opravnými prostriedkami podľa vnútroštátneho práva, je tento súdny orgán povinný obrátiť sa na Európsky súdny dvor. Na vznik tejto povinnosti sa nemôže vzťahovať koncentračná zásada zakotvená v § 250h ods. 1 v spojení s § 250b O.s.p. a spomenutá žalovaným v jeho vyjadrení. Žalobca skutočne inicioval sformulovaním otázok v odvolacom súdnom konaní vznik pochybností o súlade komunitárneho daňového práva so slovenským právnym poriadkom v oblasti úpravy dane z pridanej hodnoty.

Pri riešení svojej povinnosti Najvyšší súd vychádzal z tvrdeného dátumu uskutočnenia zdaniteľného plnenia, tzn. 25. februára 2003 ako aj z judikatúry ESD. Vo svojom rozsudku z 10. januára 2006 vyslovenom Európskym súdnym dvorom vo veci *C-302/04 Ynos kft proti János Varga* (Správy Európskeho súdu 2006, Strana I-00371) má Súdny dvor právomoc na výklad smernice výlučne odo dňa pristúpenia štátu k Európskej únii. V prípade, keď okolnosti skutkového stavu konania vo veci samej predchádzajú pristúpeniu štátu k Európskej únii, Súdny dvor nemá právomoc na výklad smernice (najmä body 34 až 38 citovaného rozsudku).

Preto na základe skutkového stavu prejednávanej veci dospel Najvyšší súd k záveru, že ak by predložil navrhované prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, najpravdepodobnejšia odpoveď Súdneho dvora by bola taká, že nemá právomoc odpovedať na tieto otázky.

Bez ohľadu na tento záver sa však Najvyšší súd zaoberal opodstatnenosťou oboch otázok s týmito závermi.

#### K prvej otázke

Žalobca sa vo svojom návrhu domáha skúmania súladu § 4 a § 20a (spolu s § 20) zák. č. 289/1995 Z.z. s článkami 17, 18, 21 a 22 Šiestej smernice. Tu Najvyšší súd musí zdôrazniť, že ide o rozsiahle ustanovenia, pričom každé z nich je členené na viacero odsekov. Z návrhu žalobcu však nie je zrejmé, v čom konkrétne vidí vzájomný nesúlad týchto ustanovení.

Najvyšší súd sa môže iba domnievať, že žalobca namieta nesúlad inštitútu **registračnej povinnosti** (§ 4 zák. č. 289/1995 Z.z.) s ustanoveniami článkov 21 a 22 Šiestej smernice. V tejto súvislosti Najvyšší súd konštatuje, že registračná povinnosť je prirodzenou súčasťou daňových systémov v rámci členských štátov Európskej únie a ďalej dodáva, že práve *článok 22 ods. 8 Šiestej smernice* udeľuje členským štátom **možnosť** stanoviť povinnosti, ktoré považujú za potrebné na stanovenie presného výberu dane a na predchádzanie daňovým únikom. Registračná povinnosť osôb podliehajúcich dani je jedným z prostriedkov, ktorý má slúžiť cieľom stanoveným v článku 22 ods. 8 Šiestej smernice.

O povinnostiach členských štátov v rámci spoločného systému DPH pojednáva napríklad rozsudok Súdneho dvora EÚ zo 17. júla 2008 vo veci *Komisija v. Taliansko*, C-132/06, (Zb. s. I-5457, najmä body 37 a 38), ktorý sa zaoberá výkladom *článku 22 Šiestej smernice* a podľa ktorého sú členské štáty povinné zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby a v tejto súvislosti majú určitú voľnosť, najmä pokiaľ ide o spôsob použitia prostriedkov, ktoré majú k dispozícii.

#### K druhej otázke

Ani pri druhej otázke nie je z návrhu žalobcu zrejmé, v čom vidí nesúlad ustanovení § 20a v spojení s § 20 zák. č. 289/1995 Z.z. týkajúcich sa odpočtu dane s *článkami 17 a 18 Šiestej smernice*. Opätovne tu musí Najvyšší súd uviesť, že Šiesta smernica iba rámcovo upravuje právo na odpočítanie dane, opatrenia zamerané na úpravu tohto práva sú ponechané na samotné členské štáty. Je potrebné konštatovať, že ustanovenia zák. č. 289/1995 Z.z. nespochybňujú samotnú zásadu práva na odpočet. Rovnako stanovenie dodatočnej daňovej povinnosti nepredstavuje porušenie ustanovení šiestej smernice, pretože predstavuje opatrenie na základe *článku 22 ods. 8 Šiestej smernice*, podľa ktorého môžu členské štáty uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné pre správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie daňovým podvodom.

V tomto zmysle je relevantný rozsudok Súdneho dvora z 15. januára 2009 *vo veci K-1 sp.z.o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, C-502/07 (Správy Európskeho súdu 2009, s. I-00161, najmä body 20 a 21), kde sa uvádza: „*s princípom spoločného systému DPH nie je v rozpore zavedenie opatrení členskými štátmi, ktorými sa sankcionujú nezrovnalosti, ku ktorým dochádza pri priznaní dlžnej čiastky DPH.*“ Naopak, článok 22 ods. 8 Šiestej smernice uvádza, že členské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné pre správne vyrubenie a výber dane.

Za týchto podmienok Najvyššiemu súdu pre prvú otázku vyplýva záver, že spoločnému systému dane z pridanej hodnoty, tak ako je definovaný v článku 2 prvom a druhom odseku Prvej smernice o dani z pridanej hodnoty, ako aj v článkoch 2 a 10 ods. 1 písm. a) a ods. 2 Šiestej smernice, neodporuje, aby členský štát stanovil vo svojej právnej úprave takú správnu sankciu, akou je „*dobatočná daňová povinnosť*“, ktorú môže uložiť zdaniteľnej osobe podliehajúcej dani z pridanej hodnoty.

#### K rozsudkom Súdneho dvora *Optigen* a *Halifax*

Žalobca argumentuje výkladom Šiestej smernice podaným Súdny dvorom, pričom čiastočne cituje, prípadne voľne parafrázuje rozsudky **Optigen** (rozsudok Súdneho dvora z 12. januára 2006, C-354/03, *Optigen Ltd Fulcrum Electronics Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Správy Európskeho súdu 2006, s. I-00483) a **Halifax** (rozsudok Súdneho dvora z 21. februára 2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Správy Európskeho súdu 2006, s. I-01609).

Obidva hore uvedené rozsudky sa podľa Najvyššieho súdu týkajú práva na odpočet dane z pridanej hodnoty v prípade, že toto právo bolo zo strany niektorého z daňových subjektov nachádzajúcich sa v dodávateľskom reťazci vykonané podvodným spôsobom alebo bolo zneužitú.

Žalobca uvádza, že Súdny dvor v rozsudku *Optigen* rozhodol, že právo zdaniteľnej osoby na odpočet dane z pridanej hodnoty nemôže byť ovplyvnené tým, že v dodávateľskom reťazci sa nachádza iné plnenie poznačené podvodom vo vzťahu k dane z pridanej hodnoty. Tu však žalobca citáciu končí (nevedno z akých dôvodov), pričom citovaný výrok pokračuje

v tom zmysle, že právo na odpočet mu patrí len pod podmienkou, že o tomto podvode zdaniteľná osoba **nevedela alebo nemohla vedieť** (najmä bod 55 rozsudku *Optigen*).

Rovnako žalobca neuviedol, že podľa rozsudku Súdneho dvora vo veci *Halifax* je potrebné Šiestu smernicu vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva **predstavujú zneužitie** (najmä bod 85 rozsudku *Halifax*).

Následne Súdny dvor v rozsudku zo 6. júla 2006 *Axel Kittel v. Belgickému kráľovstvu a Belgické kráľovstvo v. Recolta Recycling SPRL*, spojené veci C-439/04 a C-440/04 (správy Európskeho súdu 2006, s. I-06161) rozhodol, že „**subjekty, ktoré prijímú všetky opatrenia, ktoré je možné od nich oprávnené požadovať** na zabezpečenie toho, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dane z pridanej hodnoty, alebo iné podvody, musia mať možnosť spoliehať sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe“.

Tiež Najvyšší súd odkazuje na rozsudok Súdneho dvora z 21. februára 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Malchin*, C-271/06, body 24 a 25, kde sa uvádza: „... ako Súdny dvor už rozhodol, nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ **prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať**, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Preto okolnosti, že **dodávateľ konal dobromyseľne, prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci** a jeho účasť na podvode je vylúčená, predstavujú dôležité faktory pre určenie možnosti uložiť mu povinnosť zaplatiť dane z pridanej hodnoty a posteriori.“

Navyše podľa bodu 27 uvedeného rozsudku: „z toho vyplýva, že dodávateľ musí mať možnosť spoliehať sa na zákonnosť činnosti, ktorú uskutočňuje, bez toho, aby hrozilo, že stratí svoje právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, pokiaľ, ako je to v prejednávacom prípade, **nemôže ani so starostlivosťou riadneho obchodníka zistiť**, že podmienky oslobodenia v skutočnosti neboli splnené z dôvodu sfaľšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci.“

Na základe hore uvedených právnych názorov dospel Najvyšší súd k záveru, že v prejednávanej veci nie je nutné predložiť obidve otázky na rozhodnutie Súdnemu dvoru Európskej únie, lebo skutočnosťou, ktorá sa pri posudzovaní práva na odpočet dane z pridanej hodnoty musí vziať do úvahy, je vedomosť zdaniteľnej osoby resp. možnosť zdaniteľnej osoby vedieť o tom, či sú podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty z jej strany splnené. Na tento účel musí daňový subjekt prijať všetky opatrenia, ktoré sú v jeho moci a konať so starostlivosťou riadneho obchodníka.

#### K meritórnemu prieskumu veci:

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení iba obmedzil na právne vyhodnotenie námietky žalobcu, že mu nebolo predložené rozhodnutie správcu dane o zrušení registrácie platiteľa J. a na možné dôsledky z toho vyplývajúce.

*Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmvajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.*

Pre uvedený prieskum je rozhodujúci skutkový stav (§ 250i ods. 1 O.s.p.), ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia správneho orgánu, ktorý je väčšinou nemenný (výnimky sú obsiahnuté v § 250i ods.2) a mal by byť zachytený v správnom spise. Z uvedeného vyplýva, že hranice zisťovaného skutkového stavu vymedzuje správny orgán na základe zákonnej požiadavky riadne zisteného skutkového stavu (*a contrario* § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p.). Účastník môže vysloviť nespokojnosť s vymedzením hraníc skutkového stavu (§ 205 ods. 2 písm. c/ až e) O.s.p.), čo sa aj v prejednávanej veci skutočne stalo.

Najvyšší súd sa v svojej ustálenej judikatúre vyslovil (najmä sp. zn. 5Sžf 10/2007). K hore naznačenej argumentácii žalobcom Najvyšší súd poukazuje postupom podľa § 250ja

ods. 7 O.s.p. na to, že už v svojom rozsudku sp. zn. 5Sžf 45/2008 uviedol nasledujúce právne závery:

*„Základom odvolania je podľa Najvyššieho súdu právny názor žalobcu, že na rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/240/906/99/Chu z 8. januára 1999 je nutné nazerať ako na právny úkon so záverom, že s prihliadnutím na všetky jeho vytykané nedostatky (najmä v jeho doručovaní) ide o absolútne neplatný právny úkon. Potom z takéhoto právneho úkonu nie je možné vyvodiť následky ani voči akejkoľvek inej osobe a neplatnosť takého úkonu môže namietat' ktokoľvek.*

*Najvyšší súd s týmto právnym záverom žalobcu vyslovuje zásadný nesúhlas. Predovšetkým je nutné zdôrazniť, že žalobca mylne označil rozhodnutia správnych orgánov za právne úkony. Právna teória, najmä v oblasti správneho práva, označuje právne rozhodnutia vykonávateľov verejnej správy, ktorými sa autoritatívne regulujú právne vzťahy konkrétnych subjektov, za individuálne správne akty (tzn. rozhodnutia správnych orgánov) s jednoznačnými vrchnostenskými účinkami nezávislými na vôli ich adresátov, čo ich zásadne odlišuje od právnych úkonov, kde naopak prevláda rovnosť účastníkov. Ďalšou osobitosťou, ktorou sa rozhodnutia správnych orgánov odlišujú od právnych úkonov, je prezumpcia ich správnosti. Preto nie je možné o rozhodnutiach správnych orgánov hovoriť ako o platných alebo neplatných právnych úkonoch.*

*Ďalej riadnemu uplatneniu zásady právneho štátu nie je na prekážku, ak orgán verejnej správy rozhodne alebo jeho rozhodnutie nadobudne právne účinky spôsobom, ktorý u nezúčastnených osôb môže vzbudiť pochybnosti. Takýto záver je možný, lebo skupine zúčastnených osôb (tzn. existujúcim ako aj budúcim účastníkom konania) je vždy zaručené právo na nápravu alebo odstránenie týchto pochybností (napríklad uplatnením riadnych opravných prostriedkov na súdnych alebo iných orgánoch). Nevyužitie práva na nápravu zúčastnenou osobou má za následok, že platí už hore uvedená zásada prezumpcie správnosti rozhodnutí správny orgánov, tzn. že s požiadavkou právnej istoty sa na každé vydané rozhodnutie orgánom štátnej moci nazerá ako na zákonné a záväzné, a ako také nadobúda svoje miesto v právnom systéme, až kým sa zákonnými prostriedkami nepreukáže opak.*

*Hore citovanú zásadu prezumpcie správnosti rozhodnutí podporujú aj ust. § 135 ods. 2 záver vety v spoj. s § 244 O.s.p., z ktorých vyplýva požiadavka, že nezúčastnené osoby nesmú*

v žiadnom prípade súdny prieskum využiť na spochybňovanie právoplatných rozhodnutí správnych orgánov.

*Celkom opačná situácia by nastala, ak by obchodný partner žalobcu, ako osoba dotknutá uvedeným daňovým rozhodnutím, relevantným spôsobom s týmto rozhodnutím vyjadril nespokojnosť. Toto však nenastalo, menovaný sa naopak v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 29.03.2005 jednoznačne vyjadril, že od roku 1999 nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Z uvedeného dôvodu vyhodnotil Najvyšší súd žalobcov odvolací dôvod ako irelevantný.“*

Následne Najvyšší súd považuje za nutné doplniť hore uvedenú citáciu postupom podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. o nasledujúce právne závery vyslovené v jeho rozsudku sp. zn. 5Sžf 113/2009:

*„Ďalej k vzneseným pochybnostiam o vierohodnosti potvrdenia správcu dane formou listiny (ide o Oznámenie Daňového úradu Nitra I. z 12.07.2006) bez prihliadnutie ku skutočnosti, že v administratívnom spise je priložené rozhodnutie vo fotokópii menovaného správcu dane z 31.10.2003 o určení posledného daňového obdobia na október 2003, Najvyšší súd uvádza, že každá listina vyhotovená dožiadaným orgánom (§ 16) a obsahujúca relevantné skutkové zistenia, tzn. aj vo forme hore uvedeného oznámenia, má v zmysle § 29 ods. 4 úvod prvej vety zák. č. 511/1992 Zb. charakter vierohodného záznamu o skutočnostiach zistených dožiadaným správcom dane a je nutné k nej v daňovom konaní v zmysle zásady voľného hodnotenie dôkazov pristupovať ako k dôkazným prostriedkom, formy ktorých sú demonštratívny spôsobom vymenované v druhej vete citovaného odseku 4. Pritom tento dôkazný prostriedok má zvýšenú výpovednú hodnotu, lebo ide o skutočnosti zistené správcom dane v úradnej činnosti.*

*Podľa § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. platí, že ako dôkaz možno použiť **všetky prostriedky**, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.*

*Na základe vyslovených právnych názorov si Najvyšší súd nemôže osvojiť spochybňujúcu argumentáciu žalobcu vo vzťahu k potvrdeniu Daňového úradu Nitra I. o tom, že spoločnosť V. T., s.r.o. v rozhodnom období nebola platiteľom DPH, a súčasne musí označiť požiadavku žalobcu smerujúcu ku krajskému súdu na vykonanie dôkazu pripojením príslušného spisu Daňového úradu Nitra, ktorým by sa potvrdilo alebo vyvrátilo, či rozhodnutie o zrušení registrácie platiteľa DPH pre spoločnosť V. T., s.r.o. je právoplatné, za nadbytočnú.*

*Opačná dôkazná situácia by nastala, ak by žalobca prostredníctvom dôkazom opaku hodnoverným spôsobom preukázal, že hore uvedené Oznámenie Daňového úradu Nitra I. z 12.07.2006 obsahuje mylné alebo nepravdivé informácie. Žalobca však takéto dôkazy nepredložil. Preto Najvyšší súd nemá žiadne pochybnosti o tom, že spoločnosť V. T., s.r.o. pri vystavovaní faktúr v zdaňovacom období apríl 2006 tým, že vyčíslila daň z pridanej hodnoty (a to po uplynutí posledného zdaňovacieho obdobia určeného správcou dane na október 2003) porušila zák. č. 222/2004 Z.z.“*

Najvyšší súd konštatuje, že aj v tomto prípade sa v daňovom spise nachádza listina Daňového úradu Košice II. označená ako „Odpoveď na dožiadanie“, ktorá obsahuje potvrdenie, že „J. mal rozhodnutím DÚ Košice II určené posledné zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 1999 a skončením určeného posledného zdaňovacieho obdobia daňový subjekt prestal byť platiteľom DPH. Platiteľom DPH bol od 04.12.1995 do 30.06.1999.“ Preto v súlade s citovanou judikatúrou námietku o nutnosti predloženia rozhodnutia správcu dane o zrušení registrácie platiteľa J. a na možné dôsledky z toho vyplývajúce na nedostatočné zistenie skutkového stavu musel Najvyšší súd ako irelevantnú odmietnuť.

Na tomto mieste musí Najvyšší súd zdôrazniť nepriamy charakter dane z pridanej hodnoty. Uvedený charakter je zabezpečený tým, že každý platiteľ dane je povinný vyčísliť svoju pridanú hodnotu na tovare alebo poskytnutej službe a súčasne mu vzniká právo na navrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej predchádzajúcemu platiteľovi dane. Preto je pre každého platiteľa dane z pridanej hodnoty výnimočne dôležité, aby si overoval, či jeho partner je oficiálne uznaným platiteľom dane.

Najvyšší súd v časti venovanej riešeniu nutnosti predložiť predbežné otázky na Súdny dvor Európskej únie vyslovil niektoré meritórne závery, prečo sa nerozhodol tak konať. Na tomto mieste musí preto iba zopakovať, že ak si žalobca neoveril skutočnosť, či obchoduje s platiteľom dane z pridanej hodnoty a následne uhradil daň z pridanej hodnoty osobe, ktorá nie je jej platiteľom, nekonal so starostlivosťou riadneho obchodníka a nemôže sa domáhať práva na odpočet dane z pridanej hodnoty tak na komunitárnej ani na vnútroštátnej úrovni. Vnútroštátne právo ponúka rôzne registre a iné informačné zdroje (najmä pre účely konkurzného alebo reštrukturalizačného konania), kde si môžu účastníci právnych vzťahov preverovať hodnovernosť svojich údajov a informácií o zmluvnej protistrane, ak táto niečo opomenie uviesť alebo zatají.

Jedným z týchto registrov je aj registračná daňová databáza, z ktorej je možno postupom podľa § 31 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. od správcu dane požadovať oznámenie, či iný daňový subjekt je registrovaný, napríklad na účely dane z pridanej hodnoty. Obdobné informácie je možné získať vo vzťahu k daňovým dlžobám svojich obchodných partnerov.

Na základe uvedených právnych názorov musel Najvyšší súd odmietnuť argumentáciu žalobcu, že namieta odopretie práv účastníka konania vyjadriť sa a navrhovať dôkazy vo svoj prospech a právo na to, aby sa jeho argumenty a návrhy zobrali do úvahy, ktoré právo je jedným z prvkov spravodlivého procesu v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru. Naopak, krajský súd konal správne, ak prevzal názor žalovaného vo väzbe k potrebe zistenia konkrétnych skutočností a vyhodnotil námietky žalovaného ako právne irelevantné s odôvodnením, že pre posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu bolo zistenie o tom, že dodávateľ žalobcu nebol registrovaný ako platiteľ dane, zásadným zistením.

Takisto argumentácia žalobcu o zdvojení povinnosti daňového subjektu uhradiť daň z pridanej hodnoty (na výstupe), čo má byť spojené so škodou na majetku (žalobcom deklarovaná ochrana majetku s ústavnou garanciou prostredníctvom zaručuje čl. 20 Ústavy Slovenskej republiky) nesúvisí s prejednávanou vecou. Ak sa žalobca domnieva, že mu konaním jeho obchodného partnera J. mohla vzniknúť škoda, potom argumentovať jej vznikom, resp. jej možnosťou vzniku a domáhať sa z toho stavu vyplývajúcich následkov môže žalobca v inom konaní a s využitím iných právnych prostriedkov nápravy; nie však prostredníctvom ustanovenia § 15 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb.

Takisto Najvyšší súd musí na argumentáciu žalobcu, že rozsudok krajského súdu nie je dostatočne odôvodnený, naopak konštatovať, že napadnutý rozsudok krajského súdu je dostatočným spôsobom odôvodnený, obsahuje relevantné zistenia a na ne logicky nadväzujúce právne hodnotenia skutkových a iných zistení so zovšeobecnením v právne názory.

K námietke žalobcu týkajúcej sa nesprávnosti poučenia o možnosti dôvodov odvolania Najvyšší súd odkazuje na ustanovenie § 5 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p., kedy povinnosť podrobného poučenia o vykonaní práva na podanie riadneho opravného prostriedku súdy nemajú v prípade účastníkov zastúpených advokátom, čo je základnou podmienkou v konaní podľa 2. Hlavy 5. Časti Občianskeho súdneho poriadku. Preto, ak krajský súd vyslovil, že odvolanie možno odôvodniť len tým, že v konaní došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 O.s.p., týmto poučením nepoškodil účastníka v jeho právach.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté v svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5 Sžf 45/2008, resp. 5 Sžf 113/2009, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd mal z listu žalovaného č. I/223/2037-72823/2010 z 18.06.2010 získanú vedomosť o tom, že na majetok žalobcu bol uznesením Okresného súdu Košice I sp. zn.: 31K/52/2009 vyhlásený dňa 12.02.2010 konkurz (publikované v Obchodnom vestníku č. OV 33B/2010 dňa 18.02.2010) a za správkyňu konkurznej podstaty bola ustanovená JUDr. I., so sídlom v K..

Žalovaný ako konkurzný veriteľ prihlásil do konkurzného konania aj pohľadávku na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 02/2003, ktorá je predmetom tohto súdneho prieskumu.

*Podľa § 44 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii oprávnenie úpadcu nakladať s majetkom podliehajúcim konkurzu a oprávnenie konať za úpadcu vo veciach týkajúcich sa tohto majetku, vyhlásením konkurzu prechádza na správcu, správca pritom konaná v mene a na účet úpadcu.*

*Podľa § 47 ods. 1 veta prvá zák. č. 7/2005 Z.z. platí, ak tento zákon neustanovuje inak, vyhlásením konkurzu sa prerušujú všetky súdne a iné konania, ktoré sa týkajú majetku podliehajúceho konkurzu patriaceho úpadcovi.*

*Podľa § 47 ods. 2 zák. č. 7/2005 Z.z. vyhlásením konkurzu sa neprerušuje daňové konanie, colné konanie, konanie o výživnom pre maloleté deti, ani trestné konanie, pričom v trestnom konaní nemožno rozhodnúť o náhrade škody, tým nie sú dotknuté ustanovenia § 48.*

Najvyšší súd Slovenskej republiky už v svojom uznesení sp. zn. 5Sžf 43/2007 vyslovil názor, že správne súdnictvo je založené na prieskume rozhodnutí správnych orgánov (§ 244 O.s.p.), ktoré priznávajú najrôznejšie verejné práva alebo ukladajú verejno-právne povinnosti, pričom základným kritériom, ktorý súd uplatňuje v tomto prieskume, je posúdenie, či postup a samotné napadnuté rozhodnutie správneho orgánu je zákonné alebo nie je.

Preto Najvyšší súd konštatuje, že v správnom súdnictve, ktoré nie je založené na nachádzaní subjektívnych práv jednotlivca vrátane určovania ich spornej výšky pri peňažnom plnení, nie je možné zasiahnuť do majetku podliehajúceho konkurzu patriaceho úpadcovi spôsobom, ktorý predpokladal hore uvedený zák. č. 7/2005 Z.z., tzn. znížiť jeho hodnotu alebo rozsah. Naopak tým, že správne súdnictvo je oprávnené zrušiť nezákonné rozhodnutie správneho orgánu, ktorého dopadom je zrušenie právoplatných majetkových nárokov štátnej moci voči žalobcovi- úpadcovi, čo je spojené s logickým dôsledkom nárastu majetku úpadcu, tým napomáha účelu konkurzného konania, tzn. potenciálnemu uspokojeniu viacerých veriteľov.

Navyše zák. č. 7/2005 výslovne vylučuje daňové konanie z účinkov sledovaných v § 47 ods. 1, čo potvrdzuje hore uvedené závery, lebo na súdny prieskum daňových konaní je nutné

nazerat', ako na súčasť práva účastníka daňového konania na dodržiavanie jeho zákonnosti v zmysle čl. 2 ods. 2 v spojitosti s čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

S obdobným cieľom konal Najvyšší súd po vyhlásení konkurzu na majetok žalobcu aj v iných konaniach, a to sp. zn. 2Sžf 14/2009 a 5Sžf 4/2010.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na úplnú náhradu trov tohto konania nevzniklo.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

**Poučenie** : Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 28. septembra 2010

**Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.**  
**predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová