



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Veroniky Poláčkovej v právnej veci žalobcu **B.-F. spol. s r.o.**, B., IČO: X., zastúpeného *JUDr. E. K., advokátom so sídlom v K.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/6017-40370/2005/991410-r zo dňa 22.06.2005, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č.k. 2S 277/05-28 zo dňa 05.11.2008 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 277/05-28 zo dňa 05. novembra 2008 **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 zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/6017-40370/2005/991410-r zo dňa 22.06.2005, ktorým žalovaný potvrdil podľa § 48 ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov

rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/57933/03/Sma zo dňa 11.07.2003, ktorým správca dane v zmysle § 15 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrt'rok 2002 v sume 1 074 969,-- Sk a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 29 031,-- Sk, s odôvodnením, že správca dane postupoval pri neuznaní nároku na odpočet dane v zmysle zákonných podmienok, pretože dohodnutú sumu za poskytnuté služby žalobca vyfakturoval v plnej výške ako neplatiteľ DPH, preto podľa ust. § 20 zák.č. 289/1995 Z.z. v znení neskorších predpisov prijaté zdaniteľné plnenia, z ktorých si uplatnil odpočet dane nemohol použiť na účely uskutočňovania zdaniteľných plnení, ktoré by ako platiteľ DPH zdaňoval daňou z pridanej hodnoty.

Krajský súd sa stotožnil so záverom žalobcu, že **predmetom sporu je posúdenie právnej otázky, či žalobca mal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z daňových dokladov subdodávateľa, ktoré prijal ako platiteľ DPH, pričom služby subdodávateľa sa vzťahujú k zmluvám žalobcu o dlhobehú úschovu písomností, na základe ktorých žalobca ešte ako neplatiteľ DPH fakturoval v cenách bez DPH.**

Podľa názoru krajského súdu pri posúdení veci bola rozhodujúcou okolnosť, že žalobca ako daňový subjekt podnikal ako poskytovateľ archivačných **služieb** a úschovu písomností zabezpečoval žalobca subdodávateľským spôsobom.

Ako vyplýva z § 4 ods. 5 zák.č. 289/1995 Z.z. je možné odpočítať daň viažucu sa na kúpnu cenu tovaru a nehnuteľnosti, ktoré platiteľ kúpil najneskôr 12 mesiacov pred dňom, keď sa stal platiteľom DPH. Z tohto znenia je zrejmé, že zákon vedome vymedzuje určitý okruh úkonov pri ktorých je možný odpočet DPH 12 mesiacov pred tým, ako sa stal platiteľom DPH. Oblasť služieb sa v tomto vymedzení nenachádza, a nie je možné preto dospieť k záveru, že sa má subsumovať pod pojem tovar. Keďže žaloba fakturoval za poskytnutú službu pred registráciou, nie je z pohľadu zákona možné uznať nárok na odpočet DPH. Žalobu preto podľa § 250j ods.1 O.s.p. zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Uviedol, že skutkový stav, ktorý je predmetom právneho sporu nie je sporný. Z odôvodnenia rozsudku je však otázne, či súd pochopil tento skutkový stav a mechanizmus fungovania dane z pridanej hodnoty. Ustanovenie § 4 ods. 5 zák.č. 289/1995 Z.z., ktorým súd, na rozdiel od daňových orgánov, odôvodňuje nepriznanie odpočtu dane, upravuje nárok na odpočet dane pri registrácii osoby podliehajúcej dani za platiteľa dane. Podľa ustanovenia § 4 ods. 5 zák.č. 289/1995 Z.z. (piata veta, ktorú už súd neuvádza) nárok sa uplatní v prvom zdaňovacom období určenom podľa § 40. Z tejto vety odseku 5 vyplýva, že uplatnenie nároku na odpočet dane v prvom zdaňovacom období pri registrácii za platiteľa dane predstavuje samostatnú kategóriu, ktorá nemá žiadny vplyv na odpočítanie dane pri prijatých zdaniteľných plneniach v ďalších zdaňovacích obdobiach. Žalobca v priebehu konania podporne poukazyval na znenie § 4 ods. 5 zák.č. 289/1995 Z.z., z ktorého vyplýva, že odpočítanie dane podľa

ustanovenia § 20 ods.1 zákona sa priamo nevzťahuje k vzniku daňovej povinnosti, ale k uskutočňovaniu zdaniteľných plnení.

Je nepochybné, že zákon č. 289/1995 Z. z. sa vzťahuje na platiteľov dane z pridanej hodnoty. Z uvedeného dôvodu nie je možné aplikovať jeho ustanovenia na neplatiteľov, teda nie je možné ani prijať záver, že služba podľa ustanovenia § 13 ods. 1 písm. c/ zákona č. 289/1995 Z.z. je uskutočnená dňom poskytnutia služby alebo dňom jej zaplatenia, a to tým dňom, ktorý nastane skôr.

Žalobca teda nemohol službu poskytnúť v roku 2001, kedy táto služba bola zaplatená. Keďže sa žalobca stal platiteľom 01. decembra 2001, potom od tohto dátumu služby dlhodobej úschovy písomností poskytoval ako platiteľ dane. Žalobca prostredníctvom subdodávateľa naďalej poskytuje svoje služby, a teda uskutočňuje svoje zdaniteľné plnenia v zmluvne dohodnutých lehotách (dlhodobu v rozsahu 1 – 45 rokov podľa článku 3, bod 1.6.). Z ustanovenia § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z. vyplýva, že nárok na odpočet dane má platiteľ pri prijatých zdaniteľných plneniach, ak sú prijaté na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení a ak tento zákon neustanovuje inak. Odpočet dane podľa ustanovenia § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. nie podmienený vznikom daňovej povinnosti, ale uskutočňovaním zdaniteľných plnení. napr. nárok na odpočet dane vzniká aj v tých prípadoch, ak sa tovar nepredá z dôvodu jeho znehodnotenia, poškodenia, atď. Ak daňové orgány tvrdia, že žalobca služby neprijal za účelom uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení a z uvedeného dôvodu mu nárok na odpočet dane nevznikol. Potom mali povinnosť preukázať, že žalobca služby neprijal za účelom uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení a nie to, že z uskutočnených zdaniteľných plnení mu nevznikla daňová povinnosť.

Zákon č. 289/1995 Z.z. „časovo“ neurčuje a nepodmieňuje nadväznosť medzi prijatými a uskutočnenými zdaniteľnými plneniami. Napr. platiteľ má nárok na odpočet dane za nájomné, elektrinu, plyn, vodné, stočné, atď. aj za obdobie kedy nebol platiteľom. Dôkazom toho je aj už spomínané ustanovenie § 4 ods. 5 zákona č. 289/1995 Z. z., ktoré umožňuje pri zákonom stanovených podmienkach uplatniť odpočet dane z hmotného a nehmotného majetku pri registrácii za platiteľa, a to aj napriek tomu, že tento majetok sa v období pred registráciou používal len na plnenia, ktoré neboli zdaniteľnými plneniami z dôvodu postavenia neplatiteľa dane a nepodliehali dani.

Z ustanovenia § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z. vyplýva, že zákon vo všeobecnosti odpočet dane podmieňuje prijatím zdaniteľných plnení, ak sú prijaté na účely uskutočňovania zdaniteľných plnení platiteľa (ak tento zákon neustanovuje inak). V ustanovení § 2 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. sú demonštratívne uvedené zdaniteľné plnenia, pričom podľa ustanovenia § 2 ods. 2 písm. a/ uvedeného zákona, tieto plnenia musia byť uskutočňované v rámci podnikania alebo v rámci činnosti, ktorá súvisí s podnikaním. Ustanovenie § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z. sa vzťahuje na takto plošne vymedzené zdaniteľné plnenia. Len ak tento zákon neustanovuje inak, nárok na odpočet dane je vylúčený (§ 20 ods. 5 zákona

č. 289/1995 Z.z.). V uvedenom zmysle je potrebné interpretovať aj názor Najvyššieho súdu SR uvedený v rozsudku č. 4 Sž 128/02, v ktorom súd riešil opačný prípad, teda uplatnenie nároku na odpočet dane zo služieb a následnom zrušení registrácie. Ak súd uvádza, že zákon predpokladá, že prijaté zdaniteľné plnenia, pri ktorých bol uplatnený odpočet dane, budú použité na uskutočňovanie vlastných zdaniteľných plnení a výsledkom bude odvod dane do štátneho rozpočtu na výstupe, potom súd mohol mať na mysli odvod dane viažuci sa síce na zdaniteľné plnenia, ale bez toho, aby tieto (s výnimkou plnení oslobodených od dane) boli bližšie konkretizované. Takéto plnenia podľa súdu už neplatiteľ vykonávať nemohol, nemá povinnosť zo svojich plnení odvádzať daň, a preto v danom prípade mu podľa súdu nárok na odpočet dane nevznikol.

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy, v jej medziach, v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Štátny orgán nemá oprávnenie zakladať alebo rozširovať záväzky alebo povinnosti, ktoré zákonodarca výslovne neukladá. V danom prípade daňové orgány nárok na odpočet dane podľa ustanovenia § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z. podmieňujú vznikom daňovej povinnosti, čo zo zákona nevyplýva.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 27.01.2009 k odvolaniu žalobcu uviedol, že zotrváva na názore, že platiteľ má nárok na odpočet dane, ak prijaté plnenia použije na uskutočnené zdaniteľné plnenia. Keby sa predmetné obchody uskutočňovali v čase, keď bol platiteľom dane, z prijatých zdaniteľných plnení má nárok na odpočítanie dane a z uskutočnených zdaniteľných plnení by mu vznikla daňová povinnosť. Nesúhlasí s názorom žalobcu uvedeným v odvolaní, že zákon o DPH nepodmieňuje odpočet dane podľa § 20 ods. 1 vznikom daňovej povinnosti, ale uskutočňovaním zdaniteľných plnení. Ale samotný zákon vo svojej podstate určuje, že z uskutočnených zdaniteľných plnení bude povinnosť odvodu dane voči štátnemu rozpočtu. Odvod DPH môže uskutočniť len platiteľ DPH na základe vystavených daňových dokladov. V tomto konkrétnom prípade platiteľ žalobca si vyžiada odplatu za uskutočňované zdaniteľné plnenia dopredu v čase, keď nebol platiteľom DPH. Síce zdaniteľné plnenia bude uskutočňovať celé obdobie počas trvania zmluvy, ale služby už nemá dôvod fakturovať, lebo si platbu vyžiadal vopred, t.j. v čase keď nebol platiteľom a nevznikla mu povinnosť odvodu DPH. Na základe uvedeného vyplýva iba skutočnosť, že platiteľ si odpočítal daň z prijatých zdaniteľných plnení a uskutočnené zdaniteľné plnenia nikdy nezdaní. Tým je porušený základný princíp DPH, t.j. zdanenie konečnej spotreby. V tomto prípade uvedené služby – uskutočnené zdaniteľné plnenia nikdy nebudú zdanené. Z uvedeného dôvodu preto trvá na skutočnostiach uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Podľa § 20 ods. 1 ,prvá veta zák.č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2002 platiteľ má nárok na odpočet dane pri prijatých zdaniteľných plneniach, ak sú prijaté na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení a ak tento zákon neustanovuje inak.

Skutkový stav medzi účastníkmi konania nebol sporný. V novembri 2001 žalobca ako osoba podliehajúca dani dosiahol a prekročil zákonom o DPH stanovený obrat 750 000,-- Sk a **stal sa platiteľom odo dňa registrácie – od 01.12.2001**. Najvyšší súd zistil, že spor vznikol práve v dôsledku dodania služieb pred a subdodávky služieb po registrácii na DPH.

Žalobca pred tým ako sa stal platiteľom DPH, faktúrami bez DPH vyúčtoval ako neplatiteľ odberateľom služby, ktoré zabezpečoval subdodávateľským spôsobom od spoločnosti A. S., a.s. B. Žalobca však už ako registrovaný platiteľ DPH prijal od spoločnosti A. S., a.s. faktúry – daňové doklady za dodané služby vrátane DPH. Na základe týchto prijatých zdaniteľných plnení uplatnil žalobca ako platiteľ v zmysle § 20 ods.1 zákona o DPH odpočet dane v zdaňovacom období II. štvrtrok 2002.

Najvyšší súd konštatuje, že dodávky služieb žalobcu jeho odberateľom (t.j. pred registráciou žalobcu ako platiteľa DPH) sa neuskutočňovali v právnom režime DPH, teda nemožno ich kvalifikovať ako zdaniteľné plnenie v zmysle zákona o DPH. Uvedené potvrdzuje i žalobca v odvolaní (čl. III bod 1 prvá veta čl. 36) proti rozsudku, kde uvádza, že „... je nepochybné, že zákon č. 289/1995 Z.z. sa vzťahuje na platiteľov dane z pridanej hodnoty. Z uvedeného dôvodu nie je možné aplikovať jeho ustanovenia na neplatiteľov, teda nie je možné prijať záver, že služba podľa ustanovenia § 13 ods. 1 písm. c/ zákona č. 289/1995 Z.z. je uskutočnená dňom poskytnutia služby alebo dňom jej zaplatenia, a to tým dňom, ktorý nastane skôr. Žalobca teda nemohol poskytnúť službu v roku 2001, kedy táto služba bol zaplatená“.

Z horeuvedeného vyplýva, že žalobca pred registráciou na platiteľa neuskutočňoval zdaniteľné plnenia. V daňovom konaní však bolo preukázané, že žalobca prijal dodávky služby od A. S. a.s. za účelom ich ďalšieho dodania svojim odberateľom, ktoré dodanie však nebolo v režime DPH. Najvyšší súd sa preto stotožnil s právnym názorom správcu dane i žalovaného že žalobca neprijal službu za účelom uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ale za účelom plnenia, ktoré nepodliehalo právnemu režimu DPH. Najvyšší súd sa nestotožnil s právnym názorom žalobcu v odvolaní, že „...ustanovenie § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. sa vzťahuje na plošne vymedzené zdaniteľné plnenia“. Naopak z ust. § 20 ods. 1 zák.č. 289/1995 Z.z. implicitne vyplýva, že zdaniteľné plnenia platiteľa na účely ktorých platiteľ prijal zdaniteľné plnenia od svojich dodávateľov musia byť konkrétne identifikovateľné inak by nebolo možné ich účel zistiť.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobcovi nárok na náhradu trov odvolacieho konania nevznikol.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 18. februára 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková