



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Henčekovej, PhD. a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: **K.-G. spol. s.r.o.**, zastúpený advokátskou kanceláriou *M. a P., s.r.o.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 20. augusta 2007, č. I/223/10527-66005/2007/ 999608-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6 S 124/2007-65 zo dňa 10. septembra 2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6 S 124/2007-65 zo dňa 10. septembra 2009 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/10527-66005/2007/999608-r zo dňa 20. augusta 2007 **z r u š u j e a v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **povinný** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 132 Eur na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária M. a P., s.r.o., Bratislava, do troch dní odo dňa právoplatnosti rozsudku.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom č.k. 6 S 124/2007-65 zo dňa 10. septembra 2009 Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu zo dňa 20. augusta 2007, č. I/223/10527-66005/2007/999608-r, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v platnom znení (ďalej len „zákon“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec zo dňa 12. apríla 2007, č. 738/230/898-6145/07/Kaš, ktorým žalobcovi vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2003 v sume 1 699 940,-Sk.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

Krajský súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia, oboznámil sa s administratívnym spisom žalovaného a správcu dane a dospel k záveru, že žaloba žalobcu nie je dôvodná.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na ustanovenie § 20 ods. 1 písm. a/, § 20a ods. 1 a § 4 zákona č. 289/1995 Z.z. v znení účinnom do 31. júla 2003.

Uviedol, že dodatočný platobný výmer bol vydaný na základe výsledkov daňovej kontroly (začatej na podnet Krajského riaditeľstva PZ Košice), ktorou bolo zistené, že žalobca si v dvoch obchodných prípadoch neoprávnenne odpočítal daň na vstupe v sume 1 699 940,-Sk. V prvom prípade partner J. N. nebol platiteľom DPH, a preto doklad ním vystavený nespĺňal zákonné podmienky pre odpočítanie dane a v druhom prípade nebolo preukázané, že aj fakticky došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia subjektom S. s.r.o., ktorá mala vykonať službu subdodávateľským spôsobom osobami, ktoré podľa výsledkov miestneho zisťovania nevykonávali podnikateľskú činnosť.

Podľa odôvodnenia napadnutého rozsudku J. N. v čase uskutočnenia obchodu a vystavenia faktúry č. 030003 za vykonanie dojednanej služby nebol platiteľom DPH. Podľa potvrdenia Daňového úradu Košice II. J. N. bolo určené posledné zdaňovacie obdobie II. štvrt'rok roku 1999 a jeho ukončením prestal byť platiteľom dane z pridanej hodnoty. Podľa platnej právnej úpravy v roku 2003 platiteľom DPH je osoba podliehajúca dani, ktorá je registrovaná, a to odo dňa registrácie. Hoci zákon o správe daní a poplatkov neukladá povinnosť daňovému subjektu, aby si overoval či jeho obchodný partner je registrovaný ako platiteľ, aj podľa názoru súdu

vzhľadom na konštrukciu zákona o DPH je v záujme daňového subjektu, aby si zaobstaral dostupné dôkazy, pretože je jeho povinnosťou preukázať splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane. Ak dostupné možnosti nevyužije (napríklad požiadať správcu dane o poskytnutie informácie, či jeho obchodný partner je platiteľom DPH), vystavuje sa riziku, že v daňovom konaní neunesie dôkazné bremeno. Ani dobrá viera žalobcu ohľadom tvrdenia obchodného partnera na predloženie neplatného osvedčenia nemôže podľa názoru súdu meniť nič na tom, že J. N. nie je registrovaný ako platiteľ od uplynutia posledného určeného zdaňovacieho obdobia, a preto túto žalobnú námietku súd nepovažuje za dôvodnú. Žalobnú námietku, že J. N. sa stal po zrušení dobrovoľnej registrácie povinným platiteľom DPH ex lege, prekročením obratu, ktorý zákon predpokladá, a preto ním vystavený doklad je spôsobilý na odpočítanie dane aj napriek tomu, že si nesplnil registračnú povinnosť, a nie je registrovaný, súd nepovažuje za dôvodnú vzhľadom na právnu úpravu účinnú z roku 2003. Vzhľadom na to, že ju žalobca neuviedol v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, súd sa s ňou pri preskúmaní rozhodnutia žalovaného nebude zaoberať.

Podľa názoru súdu nie je dôvodná ani žalobná námietka žalobcu, že nemôže niesť faktickú ani právnu zodpovednosť za nesplnenie povinnosti s.r.o. S., pretože správca dane spochybňoval existenciu dodania služby medzi S. s.r.o. a jeho subdodávateľmi, a nerozporoval to, že by nedošlo k dodaniu služby medzi žalobcom a S. s.r.o. Správca dane, ako aj žalovaný uviedli, že S. s.r.o. do roku 2004 nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť a služby zabezpečovala subdodávateľským spôsobom. Subdodávateľ H., s.r.o. však za júl 2003 podala negatívne daňové priznanie, čím deklarovala, že neuskutočnila zdaniteľné plnenia, pri ktorej by nevznikla daňová povinnosť. Obchodná spoločnosť S. s.r.o. sa v sídle nezdržuje, listové zásielky nepreberá a konateľ sa v mieste nezdržuje. Žalobca na výzvy, aby predložil ďalšie konkrétne doklady preukazujúce uskutočnenie plnenia, nereagoval. Vzhľadom na uvedené aj podľa názoru súdu správca dane dostatočne spochybnil predloženú faktúru, keď dožiadaním u miestne príslušného správcu dane subdodávateľa zistil, že dodávateľovi (S. s.r.o.) nebola dodaná služba, ktorú mal dodávateľ ďalej podľa zmluvného dojednania dodať žalobcovi. Na základe uvedeného súd nemôže vytýkať správcovi dane nesprávne skutkové a právne závery, pretože taká úvaha správcu dane pri hodnotení dôkazov zodpovedá pravidlám formálnej logiky. Spochybnením vierohodnosti faktúry a jej materiálneho podkladu správca dane v tomto obchodnom prípade presunul dôkazné bremeno späť na žalobcu, ktorý ho neunesol, pretože v priebehu daňovej kontroly neposkytol žiadnu súčinnosť. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane vychádzal z nedostatočne

zisteného skutkového stavu, pretože sa nevysporiadal s dôkazmi predloženými za účelom uplatnenia odpočtu DPH na vstupe u dodávateľa J. N., keďže predložil všetky daňové doklady preukazujúce platby a plnenie, súd rovnako ako žalovaný konštatuje, že J. N. nie je platiteľom DPH, pretože nie je registrovaný, a z toho dôvodu predloženie akýchkoľvek dokladov ním vystavených nemá za následok splnenie podmienok podľa § 20a zákona o DPH. Žalobcova námietka, že pre účely dokazovania mali byť uprednostnené bezprostredné dôkazy (výsluchy osôb pred dožiadaniami, pričom vec mala byť prejednaná za prítomnosti žalobcu za účelom dosiahnutia rovnosti zbraní), nie je opodstatnená, pretože žalobca ani ostatné daňové subjekty so správcom dane nespolupracovali, nevyužitím svojich oprávnení v konaní si žalobca sám navodil stav, že vec bola prejednaná v jeho neprítomnosti.

Taktiež poukázal na to, že žalobca v podanom odvolaní nenamietal, že mu správca dane neumožnil nahliadnuť do spisu, preto sa odvolací orgán nemohol touto námietkou zaoberať a v rozhodnutí vysporiadať. Z toho dôvodu sa ani súd s touto námietkou nezaoberal, pretože súdne konanie nemôže nahrádzať odvolacie konanie. Navyše, rozhodnutie pre porušenie procesných predpisov zruší iba v prípade, ak opakovaný proces môže priniesť vecne inú pozíciu žalobcu, čo v danom prípade vzhľadom na to, že ostatné hmotnoprávne žalobné námietky sú nedôvodné, neprichádza do úvahy. Ani námietka žalobcu, že všetky úkony okrem rozhodnutia boli uskutočnené miestne nepríslušným správcom dane a ide o ničotné dokazovanie, nie je opodstatnená, pretože v súlade so zákonom daňovú kontrolu dokončil správca dane, ktorý bol miestne príslušný v čase začatia daňovej kontroly a rozhodnutie na základe jej výsledkov vydal nový správca danie miestne príslušný podľa sídla žalobcu.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca prostredníctvom právneho zástupcu a navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/ a f/ Občianskeho súdneho poriadku. Poukázal na ustanovenie § 31 ods. 17 zákona, podľa ktorého v prípade, ak má daňový subjekt pochybnosti, či jeho obchodný partner je registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, má možnosť požiadať príslušného správcu dane o overenie, či daňový subjekt od ktorého prijal zdaniteľné plnenie je zaregistrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Uviedol, že zákon neukladá povinnosť daňovému subjektu preveriť u príslušného správcu dane registráciu obchodného partnera. Poukázal na skutočnosť, že dodávateľ T. - J. N. daňovému subjektu predložil Osvedčenie o registrácii platiteľa dane z pridanej hodnoty, vydané Daňovým úradom Košice dňa 6.decembra 1995, na ktorom je uvedené, že dodávateľ

je ako platiteľ zaregistrovaný pre daň z pridanej hodnoty od 1. decembra 1995, pričom medzi daňovými subjektmi došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH v podobe dodania služby, ktorá je predmetom fakturácie.

Ďalej poukázal na to, že systematickým výkladom účelu a zmyslu právnych noriem upravujúcich DPH a správu daní a poplatkov platných v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia neobstojí názor správca dane v tvrdení a predpoklade, na ktorom zakladá svoje rozhodnutie v tom, že J. N. nebol v čase uskutočnenia napadnutého zdaniteľného plnenia platiteľom dane z pridanej hodnoty. Právna norma upravujúca podmienky vzniku postavenia platiteľa na dani z pridanej hodnoty rozlišuje prípady povinnej registrácie vyjadrenej v ustanoveniach § 4 ods. 1, 2, 3 zákona o DPH a dobrovoľnej registrácie vyjadrenej v ustanovení § 4 ods. 4 zákona o DPH. Pokiaľ u dodávateľa J. N. je dôvodné tvrdiť, že dňom 4. decembra 1995 došlo k vzniku jeho postavenia platiteľa DPH aplikáciou dobrovoľnej registrácie, pre ktorú sa nevyžadovalo splnenie predpísanej zákonnej povinnosti (limit obratu), od ktorej by vznikla právna povinnosť k registrácii, potom tu vzniká relevantná otázka, či postupom podľa § 43 ods.3 zákona o DPH bolo vôbec možné v súlade s právom podľa hypotézy právnej normy, ktorá predpokladá zrušenie len v prípade, že platiteľ nespĺňa podmienky pre povinnú registráciu platiteľa alebo iné podmienky zákona o DPH, platne registráciu zrušiť.

Uviedol, že v administratívnom spise nie je rozhodnutie o zrušení registrácie, o ktoré sa opiera správca dane v svojom rozhodnutí, čo spôsobuje, že žalobca sa nemá možnosť k tomuto dôkazu vyjadriť, ale najmä to, že záver správneho orgánu nie je možné oprieť o dôkaz, ktorý nie je súčasťou dôkazov na ktoré sa odvoláva ako i súčasťou spisu. Podľa názoru žalobcu J. N. opäť vzniklo postavenie platiteľa DPH zo zákona a to s poukazom na ustanovenie § 4 ods. 1 zákona o DPH – druhá veta, z obsahu ktorej plynie nevyvrátiteľný právny záväzok pre osoby, ktoré za najbližšie najviac tri predchádzajúce po sebe idúce kalendárne mesiace dosiahnu obrat 750 000,-Sk majú povinnosť podať žiadosť o registráciu. Tento hmotnoprávny predpoklad v spojitosti so skutočnosťou, že daňový subjekt žiadosť o registráciu nepodal, vo väzbe na kogentné ustanovenia § 13 ods. 12 zákona v znení účinnom pre posudzovanie dotknutého úkonu spôsobuje, že dochádza ex lege ku vzniku registrácie platiteľa, a to ku dňu naplnenia hmotnoprávnych podmienok vyžadujúcich zákonom. Preto pre posúdenie vzniku ex lege je potrebné naplniť len požiadavku obratu daňového subjektu s tým, že správca dane v súlade s ustanovením § 31 ods.12 zákona je povinný zaregistrovať daňový subjekt z úradnej moci spätne ku dňu

nastátia skutočnosti zakladajúcej vznik práva aj povinnosti, t.j. ku dňu druhého mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom obrat prekročil. Osvedčenie o registrácii k DPH, ktorému svedčí verejná publicita je len fikcia existujúceho postavenia, ktorá nemá spôsobilosť prelamovať skutočný stav veci vyvolaný priamo zo zákona. Osvedčenie ako písomné potvrdenie učinené správcom dane má rozličnú povahu pokiaľ sa týka dobrovoľnej registrácie, kde má konštitutívny účinok, pretože právo na vznik platcovstva bol nenárokovateľný, keď naproti tomu pri vzniku platiteľa DPH ex lege má len deklaratórny účinok.

Podľa názoru žalobcu nikto nemôže niesť faktickú alebo právnu zodpovednosť za neplnenie záväzkov v daňovom konaní pokiaľ nebol k povinnému zo záväzku v špeciálnom postavení (spoludlžník, subsidiárny dlžník, ručiteľ). V prípade vzniku pochybností o deklarovanom zdaniteľnom plnení má správca dane zákonné nástroje na potvrdenie alebo vylúčenie potvrdenia deklarovaného zdaniteľného plnenia, ktoré mu bolo v podobe formálneho dôkazu (daňový doklad) predložené. Daňový doklad je vždy len relatívnou (v prípade existencie dodania služby) simuláciou uskutočnenia zdaniteľného plnenia, a jeho existencia môže viesť k formulácii požiadaviek správcu dane (nie hocijakých) kauzálny smerujúcich k preukázaniu hmotnoprávneho úkonu osvedčujúceho existenciu zdaniteľného plnenia.

Taktiež pokiaľ sa jedná o dodanie služieb od spoločnosti S., s.r.o. je nesporné, že služby boli koncovému odberateľovi zmluvne podpísané spôsobom obojstranne a takisto preukázané, že všetci dodávatelia a subdodávatelia si za služby riadne zaplatili cez bankové účty, z čoho plynie záver, že plnenie existovalo a bolo uskutočnené tým komu svedčia doklady. Iný záver by bol popretím princípu právnej istoty a legality v daňovom konaní. Adekvátnym dôkazným prostriedkom na objasnenie, či došlo k fiktívnemu zdaniteľnému plneniu, mal byť podrobný výsluch konateľov, prípadne ďalších zamestnancov a podľa obsahu výsluchu a jeho hodnotení v intenciách ustanovenia § 12 ods. 3 zákona bolo potrebné zvážiť, či neprichádza do úvahy konfrontácia s dodávateľom u ktorého bolo vykonané miestne zisťovanie. Každý účastník konania tak musí mať možnosť vyjadriť sa a navrhnúť dôkazy vo svoj prospech a právo na to, aby sa jeho argumenty a návrhy zobrali do úvahy.

V tejto súvislosti žalobca poukázal na ustanovenie čl. 6 Dohovoru. Podľa jeho názoru správca dane bol povinný použiť iné prostriedky na získanie relevantných podkladov, preto je tiež rozhodnutie nepreskúmateľné pretože neprebehlo žiadne dokazovanie a pokiaľ by aj vykazovalo znaky dokazovania potom bolo formálne.

Žalobca ďalej uviedol, že mu bolo odňaté jeho právo bez uvedenia dôvodov oboznámiť sa s podkladmi a ostatným dôkazným materiálom (nie len s protokolom), ktoré tvoria administratívny spis. Takýmto postupom došlo k odmietnutiu možnosti vedieť a poznať dôkazy svedčiacie proti daňovému subjektu a pripraviť dôkazy osvedčujúce nárok tohto subjektu, čo je porušením zásady rovnosti zbraní na spravodlivý proces s dôsledkami ústavnej neudržateľnosti takéhoto postupu správcu dane.

Opakovane namietal príslušnosť správcu dane na vykonanie daňového konania okrem rozhodovania.

Poukázal na Šiestu smernicu Rady zo dňa 17. mája 1977 pod č. 77/388/EHS o DPH, ktorej podstatou je predovšetkým zabezpečiť, aby spoločný systém daní z obratu (DPH) nediskriminoval tovar alebo služby podľa pôvodu, aby mohol byť dosiahnutý spoločný trh umožňujúci poctivú hospodársku súťaž a podobajúci sa skutočnému vnútornému trhu. Navrhol, aby odvolací súd podľa čl. 234ES predložil ESD na riešenie predbežnej otázky:

1. Či vnútroštátna legislatíva o DPH v časti upravujúcej kontraktačný proces môže ukladať povinnosť zisťovania statusu (registrovaný platiteľ DPH) svojho obchodného partnera: a/ v akých intervaloch, b/ v každom novom obchode, keď sa už platiteľ preukázal?
2. Či je možné považovať daňový doklad, ktorému správnosti a úplnosti svedčí jeho verejná publicita, za nespĺňajúci náležitosti takéhoto dokladu bez zabezpečenia vypočutia osoby ktorou bol tento doklad uskutočnený?
3. Či je možné považovať ustanovenie §§ 4,20 zákona o DPH za súladné s úpravou podľa Šiestej smernice, najmä vo väzbe na právnu istotu, legitimitu očakávania a proporcionality.

Žalovaný navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Poukázal na skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie námietky vznesené v žalobe (žalobné dôvody), ktoré už boli uplatnené v odvolaní.

Uviedol, že daňový subjekt, ktorý nie je registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty nie je oprávnený vystavovať daňové doklady s daňou z pridanej hodnoty. Daňový subjekt, ktorý si na základe daňového dokladu vystaveného neplatiteľom dane, uplatní odpočítanie dane, postupuje v rozpore s ustanovením

§ 20a ods.1 zákona č. 289/1995 Z.z. v znení neskorších predpisov(zákon o DPH). Pokiaľ J. N. vystavil daňový doklad v zmysle § 15 ods. 2 zákona o DPH niesol zodpovednosť vo forme ohlasovacej a odvodovej povinnosti podľa § 15 ods. 5 citovaného zákona, avšak žalobca sa tým nezbavil dôkazného bremena pre účely § 20a citovaného zákona. Hmotnoprávne podmienky na priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty preukazuje daňový subjekt. Zákon z dôvodu zložitosti kontroly tejto dane stanovil prísnejšie podmienky na preukazovanie nároku na odpočítanie dane ako je to pri preukazovaní nárokov u iných daní. J. N. prestal byť platiteľom skončením posledného zdaňovacieho obdobia určeného správcom dane a to II. štvrťrokom 1999.

Pokiaľ sa jedná o dodávateľa S., s.r.o. bolo správcom dane zistené, že do 20. januára 2004 nevykonával žiadnu podnikateľskú činnosť a práce a služby zabezpečoval subdodávateľským spôsobom (H., s.r.o. a J. N.). Obchodná spoločnosť H., s.r.o. podala za zdaňovacie obdobia júl, august, september a október 2003 negatívne daňové priznanie, čím deklarovala, že neuskutočnila žiadne zdaniteľné plnenia, u ktorých jej vznikla daňová povinnosť. Miestne príslušný správca dane Daňový úrad Košice II, ktorý vykonával kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia II. a III. štvrťrok 2003, vyzval spoločnosť S., s.r.o., aby predložila doklady, príp. písomné vyjadrenie k sporným zdaniteľným plneniam. Obchodná spoločnosť S., s.r.o. tým, že nespolupracovala a nekomunikovala so správcom dane, nepreukázala dodanie služieb tak, ako sú uvedené na faktúrach.

Podľa názoru žalovaného rozhodnutie správcu dane má všetky náležitosti podľa § 30 ods. 3 zákona, v odôvodnení obidvoch rozhodnutí sú uvedené všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutí.

Poukázal tiež na to, že pre účely § 20a zákona o DPH v znení neskorších predpisov je nevyhnutné kumulatívne splnenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, t.j. aj v preukázaní vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorý prijatie zdaniteľného plnenia platiteľa dane deklaruje. Splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane nespočíva len v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 29 ods. 8 zákona preukazuje daňový subjekt, t.j. platiteľ dane z pridanej hodnoty. V daňovom konaní dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Keďže z dôvodov na strane daňového subjektu nebolo preukázané splnenie podmienok pre odpočítanie dane, správca dane využil oprávnenie podľa § 16 zákona a vykonal dožiadania u správcov

dane miestne príslušným dodávateľom, ktorí u svojich daňových subjektov preverovali uskutočnenie zdaniteľného plnenia, vznik daňovej povinnosti, dožiadané daňové doklady a potrebné skutočnosti podľa § 14 citovaného zákona, a to formou miestnych zisťovaní, z ktorých spísali zápisnice, ktoré potom správca dane použil ako dôkazy.

K námietke žalobcu, že každý účastník musí mať možnosť vyjadriť sa a navrhnúť dôkazy vo svoj prospech uviedol, že žalobcovi bola dňa 16. marca 2007 doručená výzva na prerokovanie protokolu o daňovej kontrole s upozornením, že do ôsmich pracovných dní sa môže vyjadriť k protokolu. Žalobca sa k protokolu nevyjadril ani sa nedostavil na jeho prerokovanie, tým sám nevyužil oprávnenie dané mu zákonom a na ktoré v žalobe poukázal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá Občianskeho súdneho poriadku bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 2 a § 214 Občianskeho súdneho poriadku v spojení s § 250ja ods. 3 veta prvá Občianskeho súdneho poriadku s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné. Rozsudok súdu prvého stupňa zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil vec žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 29. septembra 2010 (§ 156 ods.1 a 3 Občianskeho súdneho poriadku v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá Občianskeho súdneho poriadku).

Podľa § 20 ods. 1 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. platiteľ môže odpočítať daň, ak zdaniteľné plnenie prijme na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 14.

Daňová povinnosť vzniká platiteľovi dňom uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak podľa § 14 zákona č. 289/1995 Z.z..

Podľa § 20a ods.1 zákona č. 289/1995 Z.z. odpočítať daň podľa § 20 môže platiteľ pri prijatom zdaniteľnom plnení, ak

a/ platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie, vznikla daňová povinnosť (§14),

b/ daň na vstupe zaúčtoval vo svojom účtovníctve; ak ide o platiteľa, ktorý nie je účtovnou jednotkou, daň na vstupe zaevidoval v záznamoch podľa § 24

c/ má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktorý vyhotovil platiteľ.

Ako vyplynulo z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou je i administratívny spis v danom prípade prvostupňový správny orgán – Daňový úrad Kráľovský Chlmec vydal dodatočný platobný výmer Číslo: 738/230/898-6145/07/Kaş zo dňa 12. apríla 2007, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods.6 písm.b/ bod 1 zákona vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2003 v sume 1 699 940,-Sk. Ako uviedol správca dane vo svojom rozhodnutí Daňový úrad Bratislava VI vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty K. – G. spol. s r.o. daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie júl 2003, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 801/321/14394/2007 zo dňa 28. februára 2007. Protokol bol s platiteľom dane z pridanej hodnoty prerokovaný a doručený dňa 28. marca 2007. Daňový subjekt nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 2003 dodatočné daňové priznanie. Kontrolou boli zistené porušenia zákona o DPH, ktoré viedli k zníženiu dane na vstupe za kontrolované zdaňovacie obdobie. Daňový subjekt zaúčtoval faktúru vo svojom účtovníctve a v evidencii dane z pridanej hodnoty na vstupe od dodávateľa J. N. Jednalo sa o faktúru číslo 030003 zo dňa 30. júla 2003, predmetom ktorej boli služby – zber negrafických dát v databáze T. K fakturovanej cene dodávateľ žalobcu uplatnil DPH 20% vo výške 582 044,40 Sk aj napriek tomu, že v tom čase už nebol registrovaný ako platiteľ na dani z pridanej hodnoty. Bolo mu určené posledné zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 1999. Daň z pridanej hodnoty z vyššie uvedenej faktúry si daňový subjekt K.-G. spol. s.r.o. zaúčtoval a uplatnil na vstupe v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2003. Uvedeným postupom podľa správcu dane žalobca porušil § 20 ods. 1 písm. a/, § 20a písm. a/, c/ zákona o DPH tým, že odpočítal DPH pri prijatom zdaniteľnom plnení od neplatiteľa dane, ktorý uplatnil v cene aj DPH, a to aj napriek tomu, že v tom čase už nebol registrovaný ako platiteľ DPH.

K tejto časti rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného odvolací súd udáva, že v pripojenom administratívnom spise sa nenachádza rozhodnutie o určení posledného zdaňovacieho obdobia pre dodávateľa žalobcu J. N. Z tohto dôvodu závery, ktoré správca dane ako aj žalovaný v tomto smere vykonali a zrealizovali v napadnutých rozhodnutiach považuje súd za nezákonné, keďže samotné rozhodnutie, na ktoré sa správca dane ako aj žalovaný odvolávajú nie je súčasťou administratívneho spisu. Uvedené pochybenie viedlo odvolací súd k záveru, že

v tomto prípade je potrebné napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť, keďže považuje uvedené rozhodnutie za nepreskúmateľné pre neúplnosť spisov správneho orgánu a zároveň, že zistenie skutkového stavu je nepostačujúce na posúdenie veci, čoho dôsledkom je aj následné nesprávne právne posúdenie veci (§250j ods. 2 písm. a/, c/ Občianskeho súdneho poriadku).

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu rovnako nebolo možné preveriť skutočnosť, kedy a akým spôsobom bol doručovaný protokol o kontrole vykonanej podľa § 4 ods. 3 písm. a/ zákona č. 150/2001 Z.z. o správe finančnej kontroly v znení neskorších predpisov, žalobcovi. Nesporným zostalo len, že žalobca protokol zo dňa 28. februára 2007, ktorý je súčasťou administratívneho spisu, nepodpísal, rovnako odvolací súd zistil, že v pripojenom administratívnom spise sa nenachádza doklad, ktorý by preukazoval doručovanie predmetného protokolu žalobcovi, rovnako sa v spise nenachádza výzva správcu dane pre žalobcu na vyjadrenie k protokolu o výsledku kontroly. Uvedené skutočnosti majú význam z hľadiska posúdenia zákonnosti postupu daňových orgánov ako aj napadnutých rozhodnutí.

K námietke žalobcu týkajúcej sa miestnej nepríslušnosti správcu dane sa odvolací súd v plnom rozsahu stotožnil s dôvodmi, ktoré krajský súd uviedol v rozsudku a túto námietku považuje za nedôvodnú.

S poukazom na uvedené pochybenia žalovaného ako aj správcu dane súd postupom podľa § 250ja ods. 3 veta prvá Občianskeho súdneho poriadku rozsudok Krajského súdu v Košiciach zmenil a rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie s poukazom na § 250j ods. 2 c/, d/ v spojení s § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku. Úlohou žalovaného bude najmä odstrániť procesné vady konania, doplniť administratívny spis o doklady preukazujúce doručenie protokolu o kontrole č. 801/321/14394/2007 zo dňa 28. februára 2007 žalobcovi, vysporiadať sa s námietkami žalobcu uplatnenými v konaní vo vzťahu k Šiestej smernici Rady zo dňa 17.mája 1997 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia. Konkrétne, či vnútroštátna legislatíva DPH v časti upravujúcej kontraktný proces môže ukladať povinnosti zisťovania statusu (registrovaný platca DPH) svojho obchodného partnera a/ v akých intervaloch, b/ v každom novom obchode, keď sa už platca preukázal. Ďalej, či je možné považovať daňový doklad, ktorému o správnosti a úplnosti svedčí jeho verejná publicita za nespĺňajúci náležitosti takéhoto dokladu bez zabezpečenia vypočutia osoby, ktorou bol tento doklad uskutočnený? A či je možné považovať ustanovenie

§ 4 a § 20 zákona o DPH za súladné s úpravou podľa Šiestej smernice, najmä vo väzbe na právnu istotu a legitimitu očakávania proporcionality?

Ďalej bude potrebné pripojiť rozhodnutie správcu dane o určení posledného zdaňovacieho obdobia pre dodávateľa J. N. a preveriť jeho právoplatnosť, ako aj preskúmať, či uvedenému subjektu po vydaní rozhodnutia o určení posledného zdaňovacieho obdobia (obdobia II. štvrťrok 1999 do júla 2003) nevznikla opätovne povinnosť zaregistrovať sa ako platca DPH, a to dosiahnutím zákonom stanoveného obratu.

O trovách rozhodol súd podľa § 224 ods. 1, § 250k ods. 1 v spojení s § 151 ods. 1 a 2 Občianskeho súdneho poriadku tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na ich náhradu. Trovy konania v celkovej výške 132,-Eur pozostávajú zo súdneho poplatku vo výške 66,-Eur x 2 za podanú žalobu a za podané odvolanie.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 29.septembra 2010

JUDr. Jana Henčeková, PhD., v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Nikoleta Adamovičová