



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Veroniky Poláčkovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD., v právnej veci žalobcu: **E. S., a.s.**, K., zastúpený *Advokátskou kanceláriou M. a P., s.r.o., M.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/223/14705-83213/2008/992517- r zo dňa 27.10.2008, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/91/2008-135 zo dňa 01.04.2009, takto

r o z h o d o l:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/91/2008-135 zo dňa 01. apríla 2009 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/14705-83213/2008/992517-r zo dňa 27. októbra 2008 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ OSP a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 132 € do 30 dní odo dňa právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária M. a P., s.r.o., B.

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Košiciach napadnutým rozsudkom č.k. 7S/91/2008-135 zo dňa 01.04.2009 zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.I/223/14705-83213/2008/992517-r zo dňa 27.10.2008, ktorým podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmene v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) zamietol pre nedôvodnosť odvolanie žalobcu smerujúce proti dodatočnému platobnému výmeru vydanému Daňovým úradom Kráľovský Chlmec č. 738/230/11637/08-Kaš zo dňa 23.07.2008, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie január 2004 v celkovej sume 895 520,-- Sk.

Krajský súd rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobcovi podľa rozhodnutia správcu dane nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 20 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 14 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH). Daňová povinnosť žalobcovi bola určená podľa pomôcok z dôvodu, že žalobca neumožnil správcovi dane výkon daňovej kontroly. V tomto prípade správca dane nevykonáva dokazovanie v zmysle ustanovenia § 29 ods. 1 až 4 zákona č. 511/1992 Zb. Okrem toho skutočnosť, či k spornému zdaniteľnému plneniu došlo, pre rozhodnutie nebolo právne významné, pretože z podkladov, ktoré mal správca dane k dispozícii pred vydaním platobného výmeru nevyplývalo, aby dodávateľ žalobcu J. N. v čase sporného plnenia bol platiteľom dane z pridanej hodnoty. Navyiac navrhované dôkazy by nebolo možné ani vykonať, pretože podľa zistení orgánov policajného zboru sa uvedený dodávateľ v mieste svojho trvalého bydliska nezdržiava už dlhšiu dobu, resp. žalobca nekonkretizoval ďalšie osoby, ktorých výsluch mal zabezpečiť správca dane.

Do účinnosti zmluvy o pristúpení SR do EÚ nebola Slovenská republika viazaná záväzkom harmonizovať svoju právnu úpravu dane z pridanej hodnoty s komunitárnym právom, najmä so Šiestou smernicou Rady zo dňa 17.05.1977. Preto krajský súd považoval za nedôvodný návrh žalobcu na iniciovanie konania o predbežnej otázke v zmysle článku 234 Zmluvy o založení európskeho spoločenstva v tých smeroch, ako to konkretizoval žalobca v podanej žalobe.

Keďže sa Krajský súd v Košiciach stotožnil s právnym názorom žalovaného vyjadreným v napadnutom rozhodnutí v celom rozsahu, zamietol žalobu ako nedôvodnú.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca namietajúc predovšetkým, že z § 31 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ak má daňový subjekt pochybnosti, či jeho obchodný partner je zaregistrovaný ako platiteľ DPH, má možnosť požiadať príslušného správcu dane o overenie, či daňový subjekt, od ktorého prijal zdaniteľné plnenie je zaregistrovaný ako platiteľ DPH. Zákon teda neukladá povinnosť daňovému subjektu preveriť u príslušného správcu dane registráciu obchodného partnera. V tomto prípade dodávateľ žalobcu T. - N. J. predložil žalobcovi Osvedčenie o registrácii platiteľa DPH vydané Daňovým úradom Košice II dňa 06.12.1995, z ktorého vyplýva, že dodávateľ je platiteľ zaregistrovaný pre DPH od 01.12.1995.

Odvolateľ uviedol, že na základe systematického výkladu účelu a zmyslu právnych noriem upravujúcich DPH a správu daní a poplatkov, možno vyvodiť, že neobstojí názor správcu dane v tvrdení o predpoklade, na ktorom zakladá svoje rozhodnutie v tom, že J. N., nebol v čase uskutočnenia napadnutého zdaniteľného plnenia platiteľom DPH. Právna norma upravujúca podmienky vzniku postavenia platiteľa na DPH rozlišuje prípady povinnej registrácie vyjadrenej v ust. § 4 ods. 1, 2, 3 zákona o DPH a dobrovoľnej registrácie vyjadrenej v ust. § 4 ods. 4 citovaného zákona. Pokiaľ u dodávateľa žalobcu J. N. a je dôvodné tvrdiť, že dňom 06.12.1995 došlo k vzniku jeho postavenia platiteľa DPH

a aplikovať dobrovoľnú registráciu, pre ktorú sa nevyžadovalo splnenie predpísanej zákonnej povinnosti (limit obratu), pri ktorej vzniká právna povinnosť k registrácii, potom vzniká otázka, či bolo vôbec možné v súlade s právom podľa hypotézy právnej normy, ktorá predpokladá zrušenie registrácie platcu DPH v prípade, že platiteľ nespĺňa podmienky pre povinnú registráciu platiteľa.

V tejto súvislosti odvolateľ namieta, že záver správneho orgánu nie je možné oprieť o dôkaz, ktorý nie je súčasťou dôkazov, ani spisu. Odvolateľ ďalej uviedol, že nikto nemôže niesť faktickú alebo právnu zodpovednosť za neplnenie záväzkov v daňovom konaní, pokiaľ nebol k povinnému subjektu v špeciálnom postavení ako spoludlžník, subsidiárny dlžník, alebo ručiteľ. V prípade vzniku pochybností o deklarovanom zdaniteľnom plnení má správca dane zákonné nástroje na potvrdenie alebo vylúčenie potvrdenia deklarovaneho zdaniteľného plnenia, ktoré mu bolo v podobe formálneho dôkazu predložené. Daňový doklad je vždy len relatívnou simuláciou uskutočnenia zdaniteľného plnenia, jeho existencia môže dôjsť k formulácii požiadaviek správcu dane, smerujúcich k preukázaniu hmotnoprávneho úkonu usvedčujúceho existenciu zdaniteľného plnenia.

Zo znenia § 15 ods. 5 zákona č. 289/1995 Z.z. v znení platnom v čase uskutočniteľného zdaniteľného plnenia, podľa odvolateľa vyplýva, že zákon povinnosť oznámiť správcovi dane, že došlo k neoprávnenému uplatneniu dane v cene a aj povinnosť zaplatiť daň príslušnému daňovému úradu, sankcionuje porušiteľa zákona, a nie jeho odberateľa.

Podľa žalobcu adekvátnym dôkazným prostriedkom na objasnenie, či došlo k fiktívnemu zdaniteľnému plneniu mal byť podrobný výsluch konateľov, prípadne ďalších zamestnancov a podľa obsahu výsluchu aj jeho hodnotenie v intenciách ust. § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. bolo potrebné zvážiť, či neprichádza do úvahy konfrontácia s dodávateľom, u ktorého bolo vykonané miestne zisťovanie. Z uvedeného podľa odvolateľa vyplynulo, že každý účastník konania musí mať možnosť vyjadriť sa a navrhovať dôkazy vo svoj prospech a právo na to, aby sa jeho argumenty a dôkazy zobrali do úvahy. Poukázal aj na článok 6 ods. 1 Dohovoru, z ktorého vyplynulo, že každý účastník musí zásadne mať možnosť nielen predložiť dôkazy a argumenty, ktoré považuje za nutné, aby jeho požiadavky uspeli, ale aj zoznámiť sa s každým dokladom a pripomienkou predloženými správnym orgánom za účelom ovplyvniť jeho rozhodnutie a vyjadriť sa k nim. To znamená, že nič, čo môže mať význam pre rozhodnutie správneho orgánu nesmie byť vylúčené z možnosti prerokovania stranami. Nutnosť takéhoto prejednávania sa týka aj materiálov, ktoré nepredložili kontrolované daňové subjekty, alebo ktoré si správny orgán obstaral sám, alebo ktoré sa k nemu dostali iným spôsobom, napr. od policajných orgánov. Podľa odvolateľa skutočnosti dotýkajúce sa dodávateľov žalobcu nemôžu mať právnu relevanciu pre posúdenie tejto veci.

Odvolateľ ďalej poukázal na absenciu zrozumiteľnosti zdôvodnenia napadnutého rozhodnutia správcu dane, najmä, že správca dane bez zjavnej príčinnej súvislosti s ust. § 20

zákona o DPH, § 31 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj porušením článku 2 Ústavy Slovenskej republiky, ďalej len Ústava.

Odvolaateľ namietal, že postup správcu dane, v spôsobe nekonvalidovanom pri uplatňovaní zákonného procesu, keď vo vzťahu k zásade rovnosti zbraní sú povinné finančné orgány postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v tomto prípade znamená umožniť sťažovateľovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým prevádzaným dôkazom. Na podklade uvedeného daňový subjekt namieta postup správcu dane, ktorý považuje za protichodný vo vzťahu k právnej istote, princípom právneho štátu a k zásade, že nikto nesmie byť nútený konať niečo, čo zákon neukladá. Žalobca poukazuje na Šiestu smernicu 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, podobajúci sa skutočnému vnútornému trhu, dospel k záveru, či pre posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu postačuje v tomto prípade zistenie o tom, že dodávateľ žalobcu nebol registrovaný ako platiteľ dane. V tejto súvislosti navrhol odvolaciemu súdu, aby podľa článku 234 ES predložil ESD na riešenie predbežnej otázky:

1. Či vnútroštátna legislatíva DPH v časti upravujúcej kontrakčný proces môže ukladať povinnosť zisťovania statusu (registrovaný platca DPH) svojho obchodného partnera a/ v akých intervaloch, b/ v každom novom obchode, keď sa už platca preukázal?
2. Je možné považovať daňový doklad, ktorému o správnosti a úplnosti svedčí jeho verejná publicita, za nespĺňajúci náležitosti takéhoto dokladu bez zabezpečenia vypočítania osoby, ktorou bol tento doklad uskutočnený?
3. 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?

S poukazom na uvedené skutočnosti žiadal žalobca, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 16.04.2008 zrušil podľa § 205 ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/ a f/ OSP a vyhovel odvolaniu žalobcu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a vráti vec na ďalšie konanie.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný uvádzajúc, že žalobca neumožnil vykonanie daňovej kontroly tým, že nereagoval na výzvy správcu dane a nepredložil doklady k daňovej kontrole, preto správca dane v súlade s ustanovením § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. pristúpil k alternatívne spôsobu určenia dane podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. a vydal odvolaním napadnutý platobný výmer. Zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok boli splnené, správca dane pri určení daňovej povinnosti použil pomôcky, ktoré mal k dispozícii, pričom postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania uvedenými v ustanovení § 2 zákona číslo 511/1992 Zb. Námietky splnomocneného zástupcu žalobcu týkajúce sa voľby druhu dôkazového prostriedku a samotného dokazovania boli vyhodnotené ako neopodstatnené.

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky pri rozhodovaní o odvolaní smerujúcom proti platobnému výmeru na rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2004 skúmalo len dodržanie zákonných podmienok pre použitie tohto spôsobu určenia dane a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3 zákona číslo 511/1992 Zb. a zistilo, že zo strany správcu dane boli splnené všetky zákonné podmienky pre určenie dane v súlade s ustanoveniami § 2 a § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Povinnosť harmonizovať právnu úpravu daní vrátane dane z pridanej hodnoty bolo ku dňu nadobudnutia platnosti zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii, čo sa aj uskutočnilo zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, ktorý nadobudol účinnosť dňom nadobudnutia platnosti zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii. Preto sú vyššie uvedené námietky žalobcu neodôvodnené.

S poukazom na uvedené navrhol Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/91/2008-135 zo dňa 01.04.2009 ako vecne správne potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 a 2 OSP) a postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta prvá OSP a rozhodol tak, že zmenil rozsudok súdu prvého stupňa a zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie. Odvolací súd sa oboznámil s pripojeným administratívnym ako aj súdnym spisom a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/91/2008-135 nie je vecne správny. K svojim záverom dospel senát najvyššieho súdu na základe nasledovných skutočností.

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 toto 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.

Podľa § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6,

o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa ods. 10, 12 a 13 a primerane podľa ods. 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil.

V tomto prípade bol vydaný dodatočný platobný výmer správcom dane – Daňovým úradom Kráľovský Chlmec č. 738/230/11637/08/Kaş zo dňa 23.07.2008, ktorým za zdaňovacie obdobie január 2004 bol vyrubený žalobcovi rozdiel DPH v sume 895 520,-- Sk, keď daň uvedená v daňovom priznaní bola vo výške 23 777,-- Sk, daň zistená správcom dane po daňovej kontrole vo výške 919 297,-- Sk a rozdiel dane vo výške 895 520,-- Sk. Vo veci bol vypracovaný protokol č. 801/321/17504/2007 zo dňa 05.03.2007 o určení dane podľa pomôcok, keďže daňový subjekt ku kontrole nepredložil účtovnú evidenciu, čím bolo znemožnené uskutočneniu výkonu daňovej kontroly. Kontrolou bolo zistené, že daňový subjekt zaúčtoval faktúry vo svojom účtovníctve a v evidencii dane z pridanej hodnoty na vstupe od dodávateľa N. J., B., IČO: X. z týchto daňových dokladov:

- č. 2004/01/01 zo dňa 15.01.2004 s 20% DPH na sumu 401 781,60 Sk, základ dane 2 114 640,-- Sk, spolu 2 516 421,60 Sk,
- č. 2004/01/02 zo dňa 27.01.2004 s 20% DPH na sumu 452 739,60 Sk, základ dane 2 382 840,-- Sk, spolu 2 835 579,60 Sk.

Správca dane konštatoval, že prišlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH, ktoré viedli k zníženiu dane na vstupe za kontrolované zdaňovacie obdobie, keďže predmetom plnenia pri uvedených faktúrach mali byť služby vizuálnej kontroly odberných miest, v zmysle zmluvy č. 1/2003 o poskytovaní služieb pri výkone odpočtov odberných miest elektrickej energie. Bolo zistené, že podľa vyjadrení miestne príslušného správcu dane nebol dodávateľ žalobcu registrovaný ako platiteľ na DPH. Bolo mu určené posledné zdaňovacie obdobie druhý štvrtrok 1999 v zmysle ust. § 43 zákona č. 289/1995 Z.z. Uvedeným postupom podľa správcu dane žalobca porušil ust. § 20 ods. 1 písm. a/, § 20a písm. a/, c/ zákona č. 289/1995 Z.z. 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 uvádza, že v pripojenom administratívnom spise sa nenachádza rozhodnutie o určení posledného zdaňovacieho obdobia pre dodávateľa žalobcu J. N., K.. 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 nedostatok dôvodov a zároveň, že zistenie skutkového stavu je nepostačujúce na posúdenie veci. (§ 250j ods. 2 písm. c/, d/ OSP).

S poukazom na uvedené pochybenia žalovaného ako aj správcu dane súd postupom podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP rozsudok Krajského súdu v Košiciach zmenil

a rozhodnutie žalovaného zrušil (§ 250j ods. 2 c/, d/ OSP) a vec mu vrátil na ďalšie konanie s tým, že úlohou žalovaného bude najmä odstrániť procesné vady konania, doplniť administratívny spis o rozhodnutie, ktorým malo byť určené posledné zdaňovacie obdobie na daň z pridanej hodnoty dodávateľovi žalobcu J. N. a preveriť jeho právoplatnosť, ako aj preskúmať, či uvedenému subjektu po vydaní rozhodnutia o určení posledného zdaňovacieho obdobia (obdobie od II. štvrťroku 1999 do januára 2004) nevznikla opätovne povinnosť zaregistrovať sa ako platca DPH a to dosiahnutím zákonnom stanoveného obratu. Ďalej bude potrebné vysporiadať sa s námietkami žalobcu uplatnenými v konaní vo vzťahu k Šiestej smernici Rady zo dňa 17.05.1977 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 kontraktačný proces môže ukladať povinnosť 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 vypočítania 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?

S poukazom na uvedené, odvolací súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/91/2008-135 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 3 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 4 OSP).

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 151 ods.1 a 2 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania tak, ako boli zistené z obsahu súdneho spisu a to za celé súdne konanie a to súdny poplatok za žalobu vo výške 66 €, súdny poplatok za podané odvolanie vo výške 66 €, celkom 132 €.

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

V Bratislave dňa 03. decembra 2009

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková