



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členiek senátu JUDr. J. Baricovej a JUDr. Jarmily Urbančovej, v právnej veci žalobcu **K. spol. s r.o.**, K. 96, K., právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou M., s.r.o., M. 11, B., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ul. č. 13, Banská Bystrica, v konaní o žalobe žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného zo dňa 17.8.2007 č. I/223/10544-66142/2007/991545-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/123/2007-68 z 13.11.2008 takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/123/2007-68 z 13.11.2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/10544-66142/2007/991545-r zo 17.8.2007 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a c/ OSP a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 132,- € do 30 dní odo dňa doručenia tohto rozsudku.

## O d ô v o d n e n i e

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba o preskúmanie a zrušenie rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/230/898-6149/07/Kaš z 12.4.2007, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2003 v sume 675.167,- Sk. Krajský súd dôvodil tým, že žaloba je neopodstatnená, lebo zo zisteného skutkového stavu vyplynulo, že neregistrovaný subjekt a daňový subjekt, ktorému nevznikla daňová povinnosť zo zákona po dosiahnutí stanoveného obratu J. N. ako dodávateľ žalobcu, ktorý bol platiteľom DPH len v období od 4.12.1995 do 30.6.1999, keď jeho posledným zdaňovacím obdobím bol druhý štvrťrok roku 1999, nespĺňal atribúty platiteľa dane z pridanej hodnoty v čase zdaniteľného plnenia, a preto doklad – faktúra č. 031102 zo dňa 21.11.2003 za fakturované služby nevystavil platca DPH. Podľa ustanovenia § 4 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH od 1.4.1999 je platiteľom dane z pridanej hodnoty osoba podliehajúca dani z pridanej hodnoty, ktorá je registrovaná ako platiteľ alebo ktorej mohla vzniknúť daňová povinnosť momentom, kedy dosiahla obrat stanovených zákonom, a preto keďže J. N. nespĺnil ani jednu z uvedených podmienok, nemohol vyhotoviť vyššie označenú faktúru s náležitosťami daňového dokladu, resp. si nemohol uplatniť v cene služby daň z pridanej hodnoty. Preto podľa názoru súdu došlo k porušeniu ustanovenia § 20a zákona č. 289/1995 Z.z., lebo neboli splnené základné hmotno-právne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktoré predpisujú vznik daňovej povinnosti len platiteľovi dane z pridanej hodnoty, ktorý uskutočnil toto zdaniteľné plnenie.

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 zúčtoval 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, ktoré vyhotovil platiteľ.

V danom prípade Daňový úrad Košice II potvrdil, že J. N. bolo určené posledné zdaňovacie obdobie II. štvrťrok roku 1999 a jeho ukončením prestal byť platiteľom dane z pridanej hodnoty. V čase uskutočňovania obchodu so žalobcom J. N. už nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty. Pretože J. N. za rok 2003 v zmysle potvrdenia Daňového úradu

Košice II daňové priznanie na daň z príjmov fyzických osôb nepodal, za rok 2004 podal daňové priznanie bez uvedenia príjmu alebo výdavku a za rok 2005 priznal príjmy zo živnosti v sume 86.895,- Sk, nemohla mu zo zákona vzniknúť daňová povinnosť.

Pokiaľ žalobca cituje základnú zásadu daňového konania v zmysle § 2 ods. 1 zákona, tak z obsahu žalovaného rozhodnutia neuznanie odpočítania dane na základe faktúr od J. N. je riadne zdôvodnené a podložené dôkazmi a skutočnosť, že tento záver nekorešponduje so záujmom žalobcu, nemôže znamenať, že správca dane postupoval v rozpore so zákonom. Pokiaľ žalobca namietal, že ako účastník konania sa nemal možnosť vyjadriť a navrhovať dôkazy vo svoj prospech, tak z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobcovi bola dňa 16.3.2007 doručená výzva na prerokovanie protokolov o daňovej kontrole s upozornením, že do ôsmich pracovných dní sa môže vyjadriť k protokolu, avšak žalobca sa k protokolu nevyjadril, na prerokovanie protokolu sa nedostavil, tým sám nevyužil oprávnenie dané mu zákonom, na ktoré práve v žalobe poukazuje. Pokiaľ poukazuje na to, že mu nebolo umožnené nahliadnuť do spisu, tak z obsahu jeho odvolania proti rozhodnutiu správcu dane vyplýva, že túto skutočnosť v odvolaní nenamietal, a preto sa žalovaný nemohol s touto námietkou v rozhodnutí vysporiadať. Preto ani súd na túto námietku nemohol reagovať. Ostatné námietky žalobcu týkajúce sa nevykonania dokazovania zo strany žalovaného sú nejasné, pretože žalobca uvádza len všeobecne, že žalovaný nevypočul nemenované osoby a z tejto námietky vyplýva, že žalobca sa snaží preniesť dôkazné bremeno na správcu dane a žalovaného, pričom v danom prípade bolo dôkazné bremeno na žalobcovi, ktorý toto dôkazné bremeno neunesol.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie a žiadal prvostupňový rozsudok zrušiť a vec vrátiť na nové konanie. V dôvodoch odvolania poukázal na to, 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. je dôvodné tvrdiť, že dňom 6.12.1995 došlo k vzniku jeho postavenia platiteľa DPH a aplikoval 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 DHP v prípade, že platiteľ nespĺňa podmienky pre povinnú registráciu platiteľa.

V tejto súvislosti odvolateľ namieta, že v administratívnom spise nie je priložené rozhodnutie o zrušení registrácie platiteľa DPH pre J. N., o ktoré sa opiera správca dane vo svojom rozhodnutí, čo má za následok, že sa k takémuto dôkazu žalobca nemôže vyjadriť, ale aj to, 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 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. Podľa odvolateľa 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 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 možností 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 § 20 zákona o DPH, § 31 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj porušením článku 2 Ústavy Slovenskej republiky, ďalej len Ústava SR, stanovil na základe svojej vlastnej úvahy tvrdenia spochybňujúce zákonný nárok daňového subjektu na nadmerný odpočet.

Žalovaný žiadal prvostupňový rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

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 v § 250ja ods. 3 veta prvá OSP 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. 6S/123/2007-68 nie je vecne správny.

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.

V tomto prípade bol vydaný dodatočný platobný výmer správcom dane – Daňovým úradom Kráľovský Chlmec č. 738/230/898-6148/07/Kaš dňa 12.4.2007, ktorým za zdaňovacie obdobie október 2003 bol vyrubený žalobcovi rozdiel DPH v sume 675.167,- Sk, keď daň uvedená v daňovom priznaní bola 59.703,- Sk, daň zistená správcom dane po daňovej kontrole vo výške 734.870,- Sk a rozdiel dane vo výške 675.167,- Sk. Na podklade vykonanej kontroly bol o výsledku vyhotovený správcom dane protokol č. 801/321/14394/2007 zo dňa 28.2.2007.

Predmetom posudzovania bola faktúra vystavená dodávateľom žalobcu J. N., B. č. 13, K., č. 031102 s dátumom zdaniteľného plnenia dňa 21.11.2003. K fakturovaným cenám dodávateľ žalobcu uplatnil DPH 20% v celkovej výške 675.166,80 Sk aj napriek tomu, že v čase plnenia už nemal byť registrovaný ako platiteľ na DPH. Dodávateľovi – ako daňovému subjektu malo byť určené posledné zdaňovacie obdobie druhý štvrtrok 1999 v zmysle ust. § 43 zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH, a to skončením určeného posledného zdaňovacieho obdobia, prestal byť podľa žalovaného dodávateľ žalobcu platiteľom 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 neúplnosť spisov správneho orgánu a zároveň, že zistenie skutkového stavu je nepostačujúce na posúdenie veci, čoho dôsledkom môže byť následné nesprávne právne posúdenie veci.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu rovnako nebolo možné preveriť skutočnosť, kedy a akým spôsobom bol doručovaný protokol o daňovej kontrole žalobcovi. Nesporným je, že protokol zo dňa 28.2.2007, ktorý je súčasťou administratívneho spisu, nie je

podpísaný žalobcom a odvolací súd zistil, že v pripojenom administratívnom spise sa nenachádza doklad, ktorý by preukazoval doručenie predmetného protokolu žalobcovi. V spise sa nachádza len výzva č. 801/321/17818/2007 na vyjadrenie sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly z 15.3.2007 a úradný záznam z 28.3.2007, podľa ktorého sa daňový subjekt a ani splnomocnený zástupca v stanovený termín 28.3.2007 na Daňový úrad Bratislava VI nedostavili. Uvedené skutočnosti majú zásadný význam pre posúdenie zákonnosti postupu daňových orgánov a predstavujú takú vadu konania, ktorá sama osebe mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutí (§ 250i ods. 4 OSP), pričom rozhodnutie správcu dane i žalovaného bolo vydané na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu a žalovaný sa nezaoberal všetkými vecnými dôvodmi odvolania žalobcu, ktoré odvolací súd považuje za právne významné pre aplikáciu § 20 a § 20a ods. 1 písm. a/ a c/ zákona o DPH v danom čase, a § 15 ods. 5 zákona. Nesprávnosť právneho názoru žalovaného v danej veci vidí odvolací súd v tom, že bez náležitých skutkových podkladov považoval faktúru za doklad nespĺňajúci náležitosti dokladu na odpočet DPH, bez vypočutia osoby, ktorá ho vystavila. Odvolací súd pritom poukazuje na dôvody zrušujúceho rozsudku vo veci 3Sžf 25/2009 z 5.11.2009 v skutkovo a právne totožnej veci týkajúcej sa žalobcu.

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 2000,- Sk, t.j. 66,39 €, súdny poplatok za podané odvolanie vo výške 66 €, celkom 132,39 €. Trovy právneho zastúpenia neboli vyčíslené.

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

**V Bratislave 23. februára 2010**

**JUDr. Ida Hanzelová, v.r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Anna Koláriková