



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

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Baricovej a JUDr. Jarmily Urbancovej v právnej veci žalobcu **E. S. a S., a.s.**, K. 96, K., právne zastúpený Advokátskou kanceláriou M., s.r.o., M. 11, B., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ul. č. 13, Banská Bystrica, v konaní o žalobách žalobcu proti rozhodnutiam žalovaného č. I/223/11958-73830/2007/990057-r, č. I/223/11961-73831/2007/990057-r a č. I/223/12067-73762/2007/999608-r, všetky zo dňa 27.9.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/147/2007-60 z 11.12.2008 takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/147/2007-60 z 11.12.2008 **m e n í** tak, že rozhodnutia žalovaného č. I/223/11958-73830/2007/990057-r, č. I/223/11961-73831/2007/990057-r a č. I/223/12067-73762/2007/999608-r, všetky zo dňa 27.9.2007 **zrušuje** podľa § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ OSP v spojení s § 250j ods. 3 OSP a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 132,78 € na účet právneho zástupcu žalobcu, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

## O d ô v o d n e n i e

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí žalovaného (uvedené v záhlaví), ktorými potvrdil dodatočné platobné výmery Daňového úradu Košice I č. j. 695/230/30882/07/Kam, č. 595/230/30881/07/Kam a č. 695/230/30893/07/Kam, všetky zo dňa 12.4.2007, ktorými bol žalobcovi podľa § 46 ods. 6 písm. b/ bodu 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2003 v sume 412.801,- Sk, za zdaňovacie obdobie apríl 2003 v sume 368.820,- Sk a za zdaňovacie obdobie november 2003 v sume 669.955,- Sk. Krajský súd dôvodil tým, že po preskúmaní žalobou napadnutých rozhodnutí žalovaného, konajúc v neprítomnosti žalobcu, ktorý svoju neprítomnosť na pojednávaní ničím neospravedlnil a po oboznámení sa s administratívnymi spismi žalovaného a správcu dane, po spojení vecí pod sp. zn. 6S/147/2007, 6S/149/2007 a 6S/151/2007 na spoločné konanie, ďalej vedené pod sp. zn. 6S/147/2007 podľa § 112 ods. 1 OSP dospel k záveru, že žaloby žalobcu nie sú dôvodné.

V danom prípade bolo podľa názoru krajského súdu medzi účastníkmi konania sporné to, či žalobcovi vznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 20a ods. 1 písm. a/ v spojení s ust. § 20 ods. 1 písm. a/ a § 14 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. na základe faktúr č. 20030301 z 28.3.2003 v sume 412.801,- Sk zo základu dane 2.064.005,- Sk č. 20030402 z 28.4.2003 vystavených dodávateľom S., s.r.o. K. za S. zabezpečované subdodávateľským spôsobom prostredníctvom V., a.s., M. 44, L. a J. N., B. 13, K. a faktúry č. 031103 vystavenej 25.11.2003, kde bola uvedená daň z pridanej hodnoty v sume 669.954,40 Sk vyhotovenej J. N..

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie, ktorým žiadal prvostupňový rozsudok zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Podľa žalobcu rozhodnutia žalovaného (Daňové riaditeľstvo Banská Bystrica) ako aj rozhodnutia správcu dane Daňového úradu Košice I v daňovom konaní považoval žalobca za nezákonné, pretože rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia a nedostatočne zisteného skutkového stavu, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť ako aj pre nedostatok dôvodov. Žalovaný svojimi rozhodnutiami a postupom ukrátil žalobcu na jeho právach a zotrval na názore, že nerozhodoval miestne príslušný správca dane. Žalobca tiež poukázal na to, že dodávateľ daňovému subjektu predložil Osvedčenie o registrácii platiteľa dane z pridanej hodnoty,

vydané Daňovým úradom Košice dňa 6.12.1995, na ktorom je uvedené, že dodávateľ je ako platiteľ zaregistrovaný pre daň z pridanej hodnoty od 1.12.1995. Žalobca tvrdil, že zákon daňovému subjektu neukladá povinnosť zisťovať, či jeho obchodný partner, s ktorým má obchod uzatvoriť, je registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Keby chcel takýmto spôsobom daňový subjekt overovať žiadosťami adresovanými príslušným správcom dane pravdivosť skutočností deklarovaných obchodnými partnermi, nebolo by možné flexibilne obchodnú činnosť vykonávať, keďže v zmysle citovaného ustanovenia procesného predpisu, pre účely daňového konania relevantným je len písomné oznámenie takejto skutočnosti a daňový subjekt by po každej podanej žiadosti o overenie rozhodných skutočností, musel čakať na písomné oznámenie správcu dane. Správca dane podľa žalobcu postavil konštrukciu porušenia zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) daňovým subjektom na skutočnostiach, že dodávateľ daňového subjektu J. N., IČO: X.:

- na základe dožiadania DÚ Košice II oznámil, že J. N. so správcom nespolupracuje a nepreberá listové zásielky a podľa vyjadrenia PZ SR sa na adrese trvalého bydliska nenachádza už 7 rokov, na základe čoho správca dane DÚ Košice II oznámil, že vyčerpал všetky zákonné možnosti na skontaktovanie sa s daňovým subjektom N. J.,
- listom č. 696/320/2123-7E/06 Blá, bolo správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu oznámené, že daňovému subjektu N. J., IČO: X. bolo určené posledné zdaňovacie obdobie II. štvrt'rok 1999 v zmysle § 43 zákona o DPH a skončením posledného zdaňovacieho obdobia prestal byť platiteľom na daň z pridanej hodnoty, keď platiteľom bol od 4.12.1995 do 30.6.1999,
- daňový subjekt E. S. a S., a.s. si nepreveril v zmysle § 31 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, či jeho dodávateľ (J. N.) je registrovaný za platiteľa dane z pridanej hodnoty a nežiadal, aby sa dodávateľ preukázal osvedčením o registrácii za platiteľa dane z pridanej hodnoty. Správca dane oporou v tieto dôkazy zhrnul a uzatvoril, že daňový subjekt porušil ust. § 20 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 20a ods. 1 písm. a/, c/ zákona o DPH tým, že odpočítal dane z pridanej hodnoty pri prijatom zdaniteľnom plnení od neplatiteľa dane, ktorý uplatnil k cene DPH aj napriek tomu, že v tomto čase nebol tento dodávateľ registrovaný ako platiteľ na dane z pridanej hodnoty a túto daň ani nepriznal a neodviedol. Právny názor správcu dane považuje žalobca za nesprávny, pretože nemá oporu v právnych predpisoch ani v skutkových dôkazoch.

Podľa žalobcu medzi stranami nie je sporné, že J. N., IČO: X. sa dňom 4.12.1995 stal platiteľom na dani z pridanej hodnoty. Daňový subjekt E. S. a S., a.s. disponuje písomnou registráciou platcu k DPH predmetného dodávateľa, ktorá mu bola predložená na začiatku spolupráce oboch subjektov. Takisto nie je medzi stranami sporné, že medzi daňovými subjektmi naozaj došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH v podobe dodania služby, ktorá je predmetom fakturácie. Na rozdiel od správcu dane má daňový subjekt právny názor, že kontextuálnym a systematickým výkladom účelu a zmyslu právnych noriem upravujúcich DPH (z. č. 289/1995 Zb.), a správu o dani a poplatku (z. č. 511/1992 Zb.) platných v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia tohto prípadu je nutné dospieť k záveru, že neobstojí názor správcu dane v tvrdení a predpoklade, na ktorom zakladá svoje rozhodnutie v tom, že J. N., IČO: X. 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., IČO: X. je dôvodné tvrdiť, že dňom 4.12.1995 došlo k vzniku jeho postavenia platiteľa k 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. V tejto súvislosti žalobca namietal, že v administratívnom obsahu spisu nie je rozhodnutie o zrušení registrácie, o ktoré sa opiera správca dane vo svojom rozhodnutí, čo spôsobuje nielen to, že 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.

Bez ohľadu na úvahu, že postavenie platiteľa DPH nemohlo J. N. súčasne s právom zaniknúť vôbec, ďalej žalobca tvrdil, že pokiaľ mu aj určením posledného zdaňovacieho obdobia zaniklo, potom mu opätovne zo zákona opäť vzniklo - a to s poukazom na § 4 ods. 1, 2 a 3 zákona o DPH, pričom poukázal na právny názor vyslovený v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR publikovaným v Zbierke pod č. 76/2001. Podľa žalobcu tiež bolo judikované, že nie je prípustné, aby bolo od daňového subjektu požadované preukázanie dôkazov o skutočnosti,

na ktorej sa nepodielal! Pokiaľ sa vychádza z predpokladu, že správca dane v napadnutých rozhodnutiach nerozporoval, že by nedošlo k dodaniu služieb deklarovaných daňovým dokladom medzi spoločnosťou E. S. a S., a.s. a spoločnosťou S., s.r.o., ale napáda len existenciu dodania služieb medzi S., s.r.o. a jej dodávateľmi, nie je možné prijať záver, ktorý učinil správca dane zhmotnený do rozhodnutia v tom, že spoločnosť E. S. a S., a.s. porušila ustanovenie § 20 ods. 1 v nadväznosti § 20 ods. 1 a § 14 zákona o DPH, pretože tvrdené skutočnosti nemajú žiadnu vecnú ani právnu súvislosť s vyvodzovaným záverom. Pokiaľ by aj skutočnosti uvedené v závere rozhodnutia v obsahu zdaniteľného plnenia uskutočnené neboli a jednalo sa o fiktívne zdaniteľné plnenia, bola pri skúmaní vzťahov dodávateľov daňového subjektu, ktorého práva sa toto konanie týka, pravdivá, teda by išlo o absolútne simulované plnenie, potom ani takáto skutočnosť nemôže mať vo vytrhnutom kontexte s poukazom na okolnosť, keď bolo ďalej preukázané, že v skutočnosti tieto služby pre týchto dodávateľov (J. N.) realizoval zahraničný dodávateľ, potom nemá ani priamy vplyv na spochybnenie dodania služby ako takej. Je nesporné, že služby boli koncovému odberateľovi zmluvne predpísaným spôsobom odovzdané a takisto je preukázané, že 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, na ktoré sa tieto princípy plne vzťahujú.

Správca dane stanovil na základe svojej vlastnej úvahy (ktorú daňovému subjektu neobjasnil) tvrdenia spochybňujúce zákonný nárok daňového subjektu na nadmerný odpočet bez zjavnej príčinnej súvislosti s ustanovením § 20 Zákona o DPH, čo je v priamom rozpore s ustanovením § 2 ods. 1, 2 zák. č. 511/1992 Zb., ďalej § 31 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. ako aj porušenia čl. 2 Ústavy (princíp legality) a čl. 2 ods. 2, 3 Listiny základných práv a slobôd. Poukazom na jednotlivé ustanovenia právnych predpisov bez ich bližšej súvzťažnosti určujúcej najmä to, ktoré skutkové zistenia sú podkladom pre rozhodnutie a ako tieto správca dane podradil pod konkrétne ustanovenia právneho predpisu, dochádza vo sfére zistiteľnosti a spoznatelnosti skutočných dôvodov ku stavu, ktorý nie je možné stotožňovať s princípom zrozumiteľnosti. Daňový subjekt – žalobca namieta postup správcu dane a považuje ho za spôsob protichodný so smerom právnej istoty, zásady legality zdanenia, princípom právneho štátu a zásady, že nikto nesmie byť nútený konať niečo, čo zákon neukladá.

Žalovaný žiadal prvostupňový rozsudok ako vecne správny potvrdiť. Pokiaľ v odvolaní žalobca proti prvostupňovému rozsudku namietal, že žalovaný sa pri výklade

ustanovenia zákona o DPH neriadil princípmi podľa EÚ a Šiestou smernicou Rady zo dňa 17.5.1977 pod č. 77/388/EHS, žalovaný poukázal na to, že ide o dôvod, ktorý nebol uplatnený v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a s ktorým by sa musel žalovaný ako odvolací orgán vysporiadať.

K námietke žalobcu, že každý účastník konania musí mať možnosť vyjadriť sa a navrhnúť dôkazy vo svoj prospech, je potrebné uviesť, že žalobcovi bola dňa 16.3.2007 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 poukazuje.

Najvyšší súd, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP), preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 a 2 OSP), oboznámil sa s obsahom rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 7/2009 z 29.10.2009 a postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta prvá OSP rozhodol tak, že zmenil rozsudok súdu prvého stupňa, zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie z týchto dôvodov:

1. Odvolací súd konštatoval, že preskúmané rozhodnutia žalovaného (uvedené v záhlaví), o ktorých krajský súd rozhodol v spojenom konaní pod sp.zn. 6S/147/2007-60, majú skutkový základ v Protokole o kontrole č. 801/321/10140/2007 zo dňa 14.2.2007, ktorý je pripojený vo fotokópii vo zväzku administratívneho spisu predloženého žalovaným, z ktorého však nemožno zistiť, kedy a akým spôsobom bol doručený kontrolovanému subjektu, protokol neobsahuje podpis kontrolovaného subjektu (jeho štatutárneho zástupcu) a konštatovanie v ňom obsiahnuté o prerokovaní, podpísaní a prevzatí dňa 28.3.2007 nemá podklad v obsahu spisov.
2. Odvolací súd tiež konštatoval, že daňová kontrola bola vykonaná a protokol o kontrole zo 14.2.2007 bol vyhotovený DÚ Bratislava VI, ako správcom dane, avšak dodatočné platobné výmery z 12.4.2007 boli vydané DÚ Košice I, pričom predložená spisová dokumentácia neobsahuje písomnosti ozrejmujúce dôvodnosť zmeny miestnej príslušnosti správcu dane. Preto na rozdiel od stanoviska odvolacieho súdu vo veci 3Sžf 7/2009 považuje v prejednávanej veci odvolací súd za dôvodné, aby v ďalšom konaní bol aj uvedený nedostatok v preskúmateľnosti rozhodnutia správcu dane odstránený aj založením príslušnej dokumentácie do administratívnych spisov.

3. Žalovaný sa nevyporiadal vo svojom rozhodnutí s návrhmi žalobcu, uvedenými v odvolaniach proti jednotlivým vydaným platobným výmerom najmä vo vzťahu k namietanému procesnému postupu vo vyrubovacom konaní, keď správca dane bez dokazovania rozhodol na základe podkladu (protokolu o kontrole), ktorý sám nezadovážil a ku ktorému sa kontrolovaný subjekt preukázateľne nevyjadril.
4. Žalovaný sa nezaoberal vo svojom rozhodnutí ani s vecnými dôvodmi odvolania proti platobným výmerom, najmä akým konaním a aké ustanovenia zákona o DPH žalobca porušil a z akého dôvodu neakceptoval návrhy na dokazovanie. Odvolací súd považuje za relevantné tvrdenie žalobcu, že pokiaľ sám neporušil žiadnu zákonnú povinnosť, nemôže byť sankcionovaný z dôvodu nesplnenia si povinnosti inými daňovými subjektmi, s ktorým tvrdením sa žalovaný mal vysporiadať.
5. Odvolací súd zároveň poukazuje na dôvody zrušujúceho rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf 7/2009 z 29.10.2009, ktoré dôvody sa vzhľadom na skutkovú rovnorodosť dôvodov nepriznania odpočtu DPH v plnom rozsahu vzťahujú aj k prejednáwanej veci v tomto konaní. Odvolací súd nezistil dôvod na odlišné posúdenie veci aj pokiaľ ide o požiadavku preukázateľnosti určenia posledného zdaňovacieho obdobia pre dodávateľa žalobcu J. N., ktoré sa v administratívnom spise nenachádza.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá 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 súdny poplatok za žalobu (2000,- Sk) a za odvolanie (2000,- Sk), t.j. 2x 66,39 €, spolu 132,78 €. Trovy právneho zastúpenia vyčíslené neboli.

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

**V Bratislave 23. februára 2010**

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

Za správnosť vyhotovenia:

Anna Koláriková