



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **K., s.r.o.**, IČO: X., so sídlom K., zast.: *JUDr.*., advokátom z advokátskej spoločnosti totožnej so žalobcom, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 132, B., o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 08. októbra 2008 č. k. 23S 92/2008-36, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 08. októbra 2008 č. k. 23S 92/2008-36 **p o t v r d z u j e** .

Žalobcovi právo na 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 :

Rozhodnutím č. I/221/14381-23656/2008/990325-r zo dňa 27. februára 2008 (č. 1. 9 súdneho spisu) žalovaný ako odvolací daňový orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica I. č. 651/230/54589/07/Ška z 26.09.2007, ktorým správca dane podľa § 15 ods. 14 zák. č. 511/1992 Zb. nepriznal

nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume - 1.893.540,- Sk a určil žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť vo výške 6.460,- Sk.

Žalovaný vychádzal zo skutkového stavu zistenom počas kontroly na dani z pridanej hodnoty. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v celkovej výške 1.900.000,- Sk z dodávateľských faktúr č. 2007082 (int. č. 39/07), 2007029 (int. č. 40/07), 2007023 (int. č. 41/07) a č. 2007033 (int. č. 42/07), všetky zo dňa 03.05.2007, s dátumom uskutočnenia zdaniteľného plnenia 03.05.2007 od dodávateľov (spolupracovníkov) JUDr. Z., JUDr. J., JUDr. P. a JUDr. M. za odmenu podľa Zmluvy o spolupráci pri konkurznom konaní úpadcu D., a.s. „v konkurze“, B..

Podľa prvostupňového orgánu správca konkurznej podstaty úpadcu D., a.s. „v konkurze“, B. (ďalej len úpadca) JUDr. J., advokát, ako objednávateľ uzatvoril dňa 01.01.2002 Zmluvu o spolupráci so spolupracovníkmi JUDr. Z., JUDr. J. a JUDr. P., ktorej predmetom bolo pre objednávateľa JUDr. J. vykonávať a zabezpečovať právne úkony spojené s výkonom funkcie správca konkurznej podstaty. V bode II. zmluvy – odmena, bolo dohodnuté, že ak spolupracovníci splnia predmet tejto zmluvy, bude každému spolupracovníkovi vyplatená odmena vo výške 2.500.000,- Sk + DPH vo výške platnej v čase splatnosti odmeny.

V zmysle Dodatku č. 2 zo dňa 01.06.2006 zmluvy o spolupráci došlo na strane objednávateľa k zmene subjektu tak, že od 01.06.2006 ako objednávateľ vystupuje K., s.r.o., so sídlom B., K., IČO: X. – žalobca.

Dňa 28.03.2007 žalobca vystavil pre úpadcu faktúru č. 2007001, ktorou v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Zb. fakturoval odmenu správcu konkurznej podstaty v sume 34.828.195,- Sk. Uvedená faktúra bola úpadcom uhradená žalobcovi dňa 29.03.2007 v sume 34.618.402,- Sk a ďalej dňa 02.04.2007 v sume 209.793,- Sk. Na základe dosiahnutého obratu sa žalobca v zmysle ustanovenia § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) zaregistroval za platiteľa dane a v zmysle ods. 5 citovaného ustanovenia zákona sa stal platiteľom dane z pridanej hodnoty od 01. mája 2007.

Z uvedených skutočností žalovanému vyplynulo, že žalobca ešte pred tým, ako sa stal platiteľom na dani z pridanej hodnoty, tzn. ako neplatiteľ dane z pridanej hodnoty vystavil odberateľskú faktúru č. 2007001 zo dňa 28.03.2007, ktorou fakturoval odmenu za výkon funkcie správcu konkurznej podstaty úpadcu.

Pre žalovaného nestačí, že žalobca má dodávateľské faktúry vyhotovené dodávateľmi ako platiteľmi dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 71 zák. č. 222/2004 Z.z., ktorým na základe vystavených faktúr vznikla daňová povinnosť, ale platiteľ dane z pridanej hodnoty musí prijatý tovar, resp. prijatú službu použiť na účely svojho podnikania ako platiteľ dane z pridanej hodnoty a zároveň mu musí z prijatého tovaru, resp. služby vzniknúť daňová povinnosť.

Ako žalovanému vyplynulo zo Zmluvy o spolupráci z 01.01.2002 v znení dodatkov dodávateľa po splnení predmetu zmluvy a potom, ako bola žalobcovi, ako správcovi konkurznej podstaty, zaplatená odmena za výkon funkcie správcu konkurznej podstaty v čase, kedy nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty, a preto ani odmena fakturovaná predmetnými dodávateľskými faktúrami súvisela s právnymi, službami, ktoré žalobca prijal a použil v rovnakom čase, tzn. v čase, keď nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty.

Podľa žalovaného skutočnosť, že konkurzné konanie nie je ešte ukončené a povinnosť dodať službu trvá, že spolupracovníci plnia ďalšie úlohy v súvislosti s konkurzným konaním úpadcu, ktoré žalobcovi ako správcovi konkurznej podstaty ukladá súd, nemá vplyv na dodávateľmi fakturované odmeny za poskytnuté právne služby, pretože žalobca sa zaviazal vyplatiť odmenu až vtedy, keď spolupracovníci splnia predmet tejto zmluvy.

Na základe uvedeného žalovaný prijal záver, že prvostupňový orgán postupoval v súlade s ust. § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. a § 2 ods. 2 a 3 a § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb., nakoľko žalobca sa stal platiteľom dane z pridanej hodnoty od 01.05.2007, a svoju odmenu za výkon funkcie správcu konkurznej podstaty vyfakturoval v období, keď nebol platiteľom dane, a služby fakturované predmetnými dodávateľskými faktúrami prijal a použil ako neplatiteľ dane z pridanej hodnoty.

Uvedené rozhodnutie žalovaného žalobca napadol žalobou zo 16.05.2008 na Krajskom súde v Banskej Bystrici.

Krajský súd v Banskej Bystrici ako súd prvého stupňa dospel k záveru, že rozhodnutie i postup správneho orgánu boli v súlade so zákonom, a preto žalobu zamietol.

Krajský súd v svojom odôvodnení s odvolaním sa na zistený skutkový stav uviedol, že žalobca právne služby prijal a použil ako neplatiteľ dane z pridanej hodnoty. Ďalej prijaté úhrady zo dňa 29.03. a 02.04.2007 prijal po dodaní právnych služieb, za ktoré fakturoval odmenu za výkon funkcie správcu podstaty, tzn. tiež v čase, keď nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty.

V spojení s § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. a s prihliadnutím na to, že žalobca právne služby súvisiace s odmenou vyfakturovanou dodávateľskými faktúrami nepoužil na účely svojho podnikania ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie a mu predchádzajúci postup žalovaného nebol v rozpore so zákonom.

Na základe uvedeného krajský súd žalobu žalobcu zamietol.

Proti citovanému rozsudku krajského súdu podal včas žalobca odvolanie z 20. novembra 2009 (č. l. 40) s poukazom na to, že prvostupňový súd dospel na základe vykonaného dokazovania k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p.) a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.), pričom napadnutý rozsudok je aj neurčitý a nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov (najmä že prvostupňový súd sa nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uvádzanými v žalobe).

Predovšetkým žalobca poukázal na to, že žalobca úpadcovi žiadne právne neposkytoval. Ďalej žalobca vo svojom odvolaní vyjadril nesúhlas s argumentom krajského súdu, že právne služby súvisiace s odmenou nepoužil na svoje podnikanie ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Svoj nesúhlas odôvodnil tým, že po speňažení konkurznej podstaty je správca povinný predložiť konkurznému súdu konečnú správu, ktorá okrem iného obsahuje aj vyúčtovanie odmeny správcu konkurznej podstaty, pričom schválením konečnej správy činnosť správcu nekončí. Žalobca ďalej zdôraznil to, že vo funkcii správcu konkurznej podstaty nemal s úpadcom uzavretý žiadny dodávateľsko-odberateľský vzťah, ale do tejto

funkcie správcu bol určený rozhodnutím súdu. Preto tvrdenie žalovaného, že „žalobca ako dodávateľ právnych služieb pre úpadcu vystavil odberateľskú faktúru“ označuje žalobca za nepravdivé.

Záverom žalovaný požiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodne v zmysle petitu žaloby a zaviazal žalovaného na náhradu pripojených trov konania.

Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 05. decembra 2008 (č. l. 47) zrekapituloval zistený skutkový stav a zotrval na svojich pôvodných argumentoch. Súčasne sa vyjadril k jednotlivým námietkam žalobcu. Na prvom mieste poukázal na to, že krajský súd nespochybnil ani činnosť žalobcu ako správcu konkurznej podstaty a ani netvrdí, že úpadca mal so žalobcom uzavretý dodávateľsko-odberateľský vzťah.

Základnou skutočnosťou pre jeho rozhodnutie je to, že žalobca ako správca konkurznej podstaty vystavil úpadcovi faktúru č. 2007001 zo dňa 28. marca 2007, a touto faktúrou žalobca fakturoval v zmysle vyhl. č. 655/2004 Z.z. svoju odmenu na výkon funkcie správcu konkurznej podstaty. Žalovaný pripúšťa, že uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici č. 36-24K 231/00-Ná-2897 schválil konečnú správu vrátane odmeny správcovi konkurznej podstaty, avšak odmena za výkon funkcie správcovi konkurznej podstaty bola vyplatená skôr.

Podľa žalovaného, odpočítaním dane z predmetných faktúr (na vstupe) by bola narušená neutralita dane z pridanej hodnoty, pretože žalobca k fakturovanej odmene za výkon funkcie správcu konkurznej podstaty neuplatnil daň na výstupe, keďže svoju odmenu fakturoval úpadcovi v čase, keď ešte nebol platiteľom dane, tzn. bez dane na výstupe.

Záverom žalovaný vyjadril súhlas s napadnutým rozsudkom a odkázal na svoje predchádzajúce vyjadrenia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201

v spoj. s ust. § 250j ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnuté rozhodnutie je vo svojom výroku vecne správne, a preto postupom podľa § 219 ods. 1 O.s.p. napadnuté rozhodnutie potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval fakty pre účastníkov známe z prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa Najvyšší súd v svojom odôvodnení iba obmedzil na doplnenie niektorých detailov k právnym záverom krajského súdu týkajúce sa neoprávnenosti uplatnenia nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty.

Žalovaný ako aj krajský súd vychádzali pri svojich úvahách z ust. § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., pričom zistený skutkový stav žalobca nespochybňoval.

Podľa § 49 ods. 2 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. v znení platnom v čase vystavenia faktúry č. 2007001 si platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 (tovar a služby oslobodené od dane) a 7 (osobitný tovar a služby).

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v hore cit. znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Z uvedených ustanovení nado všetky pochybnosti vyplýva záver, že nie komukoľvek, ale iba špeciálnemu subjektu, tzn. osobe právoplatne označenej správcom dane ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, vznikne daňové právo na odpočítanie dane. Žalobcovi postavenie platiteľa dane vzniklo v zmysle rozhodnutia správcu dane ku dňu 01. mája 2007.

Žalovaný ako aj krajský súd vychádzali pri určení charakteru plnenia pri odpočte dane v celkovej výške 1.900.000,- Sk z textu dodávateľských faktúr č. 2007082 (int. č. 39/07) na sumu 2.975.000,- Sk, č. 2007029 (int. č. 40/07) na sumu 2.975.000,- Sk, č. 2007023 (int. č. 41/07) na sumu 2.975.000,- Sk a č. 2007033 (int. č. 42/07) na sumu 2.975.000,- Sk, všetky zo dňa 03.05.2007, s dátumom uskutočnenia zdaniteľného plnenia 03.05.2007 od dodávateľov (spolupracovníkov) JUDr. Z., JUDr. J., JUDr. P. a JUDr. M. za odmenu podľa Zmluvy o spolupráci pri konkurznom konaní úpadcu D., a.s. „v konkurze“, B..

Podľa týchto dodávateľských faktúr išlo o službu poskytnutú uvedenými subjektmi žalobcovi „Podľa Zmluvy o spolupráci pri konkurznom konaní úpadcu D. a.s.“. Z čl.1 a 3 Zmluvy o spolupráci zo dňa 01.01.2002 v znení dodatkov č. 1 a 2 vyplýva, že žalobca si objednal vykonávaní rôznych právnych služieb, ktorých spoločným menovateľom je spolupôsobenie pri vymáhaní pohľadávok úpadcu, pričom ich nárok na odmenu vznikne do 60 dní od zaplatenia odmeny za výkon funkcie správcu konkurznej podstaty.

Tak aj žalobca konal, tzn. po vyplatení odmeny správcu konkurznej podstaty dňa 29.03.2007, boli vystavené hore uvedené dodávateľské faktúry. V zmysle uznesení konkurzného súdu je pre Najvyšší súd potvrdené to, že činnosti fakturované dodávateľskými faktúrami od štyroch dodávateľov boli nimi vykonané pred vyplatením odmeny, tzn. 29.03.2007 (o čom napríklad svedčí rozvrhové uznesenie bolo vydané 07.09.2006).

Na základe uvedeného bol potom správny záver žalovaného, že iba platiteľ si môže uplatniť právo na odpočítane dane z pridanej hodnoty iba v tom prípade, ak prijaté služby použije na účely svojho podnikania ako **platiteľ** dane z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd iba na doplnenie udáva, že aj v prípade, ak by sa žalobca v čase poskytovania právnych služieb ako správca konkurznej podstaty stal platiteľom dane z pridanej hodnoty, potom by sa musel správca dane vysporiadať s negatívne formulovaným ust. § 49 ods. 10 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 49 ods. 10 zák. č. 222/2004 Z.z. pri prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu môže platiteľ odpočítať daň len z tovarov a služieb, ktoré použije na prevádzkovanie podniku; platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na udržiavanie

a správu konkurznej podstaty, a z tovarov a služieb, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností ako aj s prihliadnutím na námietky žalobcu Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené v jeho výroku rozsudku.

O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nevzniká.

P o u č e n i e: Proti tomuto rozsudku **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 24. novembra 2009

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová