

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/26/2016  
Identifikačné číslo spisu: 6015200047  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.05.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015200047.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: R. V. B., B., B. XX, Z. Š., IČO: 44 822 651 zastúpený: Pačinda advokátska kancelária, s. r. o., so sídlom Lesná 12, Tomášov, za ktorú koná JUDr. Dalibor Pačinda, konateľ a advokát, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/10/2015-40 zo dňa 30. júna 2015, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/10/2015-40 zo dňa 30. júna 2015 potvrdzuje.

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

#### I. Konanie pred daňovými orgánmi

Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 9615401/5/1505704/2014/SL zo dňa 15.04.2014 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) v sume 4.432,- € za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011. Prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca porušil § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. Z. o DPH v platnom znení (ďalej len „zákon o DPH“), keď právo na odpočítanie dane nepreukázal daňovými dokladmi od platiteľa a nepreukázal ani reálne uskutočnenie fakturovaných prác na zateplení a modernizácii Spojenej katolíckej školy sv. Františka Assiského v Banskej Štiavnici spoločnosťami STAVMONT Bratislava, s. r. o., Mostná 72, Nitra a STAV-MONT Nitra, s. r. o., Mostná 72, Nitra.

Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/360204/2014/5054 zo dňa 08.08.2014 rozhodnutie správcu dane potvrdil. S poukazom na § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) zákona o DPH konštatoval, že nakoľko obom dodávateľom bola pred vystavením faktúr žalobcovi zrušená registrácia platiteľa DPH (spoločnosti STAVMONT Bratislava, s. r. o. ku dňu 31.12.2007 a spoločnosti STAV - MONT Nitra, s. r. o. ku dňu 30.06.2011), nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane v predmetnom zdaňovacom období.

K odvolacej námietke žalobcu, že nemal povinnosť preverovať dodávateľa, či je alebo nie je platiteľom DPH a že nemôže niesť zodpovednosť za to, že ho dodávateľ uvedie do omylu, žalovaný uviedol, že nejde o povinnosť, ale o právo daňového subjektu zisťovať a overovať si pred uskutočnením obchodného prípadu totožnosť vystavovateľa faktúry a pravdivosť ďalších údajov. Ak to však neurobí, vystavuje sa podnikateľskému riziku, že v dôsledku nepreverení identifikácie dodávateľa mu nevznikne právo na odpočítanie dane.

Rozhodnutím č. 9615401/5/1505882/2014/SL zo dňa 15.04.2014 vyrubil správca dane žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2011 v sume 53.568,80 €, ktorý vznikol neuznaním práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti STAVMONT Bratislava, s. r. o. za stavebné práce na zateplení a modernizácii Spojenej katolíckej školy sv. Františka Assiského v Banskej Štiavnici a za prácu na rekonštrukcii rodinného domu na ulici Okružla č. 8 v Banskej Štiavnici, tak isto z dôvodu, že uvedený dodávateľ nebol registrovaným platiteľom DPH, keďže mu registrácia bola zrušená ku dňu 31.12.2007. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100305/1/360219/2014/5054 zo dňa 08.08.2014 rozhodnutie správcu dane potvrdil.

## II. Konanie pred krajským súdom

### A)

Proti rozhodnutiam žalovaného č. 1100305/1/360204/2014/5054 a č. 1100305/1/360219/2014/5054 zo dňa 08.08.2014 podal žalobca na krajskom súde v zákonnej lehote samostatné žaloby, ktorými sa domáhal zrušenia rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov a vrátenia vecí na ďalšie konanie. Žaloba proti rozhodnutiu o určení rozdielu DPH za 3. štvrťrok 2011 bola na krajskom súde zaevidovaná pod sp. zn. 23S/10/2015, žalobu týkajúcu sa rozhodnutia za 4. štvrťrok 2011 krajský súd zaevidoval pod sp. zn. 23S/11/2015.

Žalobca poukázal na to, že faktúry od dodávateľských spoločností obsahovali všetky zákonné náležitosti, nemal dôvod pochybovať o ich pravosti ani pravdivosti a plne sa spoliehal na § 75 ods. 4 zákona o DPH platného do 31.12.2011, v zmysle ktorého za správnosť údajov vo faktúre zodpovedá platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu. Podľa žalobcu neexistuje legislatívny základ na to, aby žalovaný mohol žiadať od žalobcu zaplatenie rozdielu na DPH vzniknutom v dôsledku podvodného konania jeho dodávateľa, a to ani z titulu ručenia za dodávateľa za nezaplatenie DPH, pretože inštitút ručenia za DPH bol do zákona o DPH zavedený až novelou č. 246/2012 Z. Z. účinnou od 01.10.2012 (§ 69 ods. 14 a § 69b).

### B)

Žalovaný vo vyjadrení k žalobám navrhol žaloby zamietnuť, pričom zotrval na tom, že ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane. Preverením zdaniteľných obchodov žalobcu bolo podľa žalovaného zistené, že jeho dodávateľom bola zrušená registrácia platiteľa DPH a preto žalobcovi právo na odpočítanie dane nevzniklo.

### C)

Nakoľko dôvody rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vo veci vyrubenia rozdielu DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie 3. a 4. štvrťrok 2011 i argumentácia žalobcu v daňovom konaní i v žalobách boli rovnaké, postupoval krajský súd podľa § 112 ods. 1 O.s.p. a spojil veci vedené pod sp. zn. 23S/10/2015 a 23S/11/2015 na spoločné konanie, keďže obe veci spolu skutkovo a právne súvisia, ako aj z dôvodu hospodárnosti konania, s tým, že spoločné konanie ďalej viedol pod sp. zn. 23S/10/2015.

Krajský súd po prejednaní vecí na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 30.06.2015 rozsudok, ktorým žaloby zamietol podľa § 250j ods. 1 O. s. p. a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania. Argumentáciu žalobcu považoval pre posúdenie veci za irelevantnú a za podstatnú označil skutočnosť, že nakoľko žalobca nemal faktúry od platiteľov DPH, nemá nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Tvrdenie žalobcu, že bol uvedený do omylu konaním jeho dodávateľov, nemá podľa súdu prvého stupňa vplyv na posúdenie ním uplatneného nároku na odpočítanie dane, ktorý mu nevzniká ani vtedy, keď nezdaniteľná osoba neoprávnene vyhotoví pri dodaní tovaru alebo služby faktúru s DPH pre platiteľa dane.

### III.

Odvolať žalobcu, vyjadrenie žalovaného

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, pričom namietal, že rozsudok súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§205 ods. 2 písm. f/ O. s. p.). Tvrdil, že zo súdom aplikovaných ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH mu nevyplýva priama zákonná povinnosť overovať si a ani zodpovedať za skutočnosť, že jeho dodávatelia neboli v čase vystavenia predmetných faktúr platiteľmi DPH. Mal za to, že pokiaľ súdu prvého stupňa postačovali na vyvodenie zodpovednosti žalobcu za neoprávnený odpočet DPH len tieto ustanovenia, potom je takýto výklad zákona v rozpore so zásadou legality v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj s čl. 2 ods. 2 a 3 a čl. 13 ods. 1 písm. a/ Ústavy Slovenskej republiky.

Aplikáciou záverov rozsudku súdu prvého stupňa by podľa žalobcu došlo k duplicitnému zaplateniu dane, čo považoval za neprípustné. Mal za to, že štátny aparát má dostatočné preventívne aj represívne sankčné mechanizmy na to, aby stíhal subjekty podvodným konaním ukracujúce štátny rozpočet o daňové príjmy.

Žalobca tiež namietal, že súd prvého stupňa sa seriózne nevysporiadal s otázkou nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, ktoré neuvádza konkrétne ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého by mal žalobca ručiť za DPH, ktorú si neoprávnene uplatnili jeho dodávatelia. Žalobca tvrdil, že v zmysle § 69 ods. 5 a § 75 ods. 4 zákona o DPH nemôže zodpovedať za podvodné konanie svojich dodávateľov a daň by mala byť podľa jeho názoru vymáhaná od nich.

Vzhlľadom na uvedené navrhol rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť a zrušiť obe napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol odvolaciemu súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil, pričom zotrval na svojej argumentácii v napadnutých rozhodnutiach i v písomných vyjadreniach k podaným žalobám, podľa ktorej právo na odpočítanie DPH žalobca nepreukázal daňovými dokladmi od platiteľa dane a nepreukázal ani samotné reálne uskutočnenie prác. Poukázal na to, že v rozhodnutiach daňových orgánov sa ani neuvádza, že by mal žalobca ručiť za daň, ktorú si neoprávnene uplatnili jeho dodávatelia.

### IV.

Právne názory odvolacieho súdu

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 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. 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. § 250ja 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 jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1

O.s.p. potvrdil.

Predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí. Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej skutkovej a právnej otázke.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení splnenia procesných podmienok súdneho preskúmania rozhodnutia správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd zdôrazňuje, že podstatou odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je otázka, či podľa zákona o DPH v jeho znení platnom a účinnom podávania daňových priznaní za posudzované obdobie (3. a 4. štvrtrok 2011) môže žalobcovi prináležať právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťami STAVMONT Bratislava, s. r. o. a STAV-MONT Nitra, s. r. o., ktoré už v tom čase neboli platiteľmi DPH.

Odpoveď odvolacieho súdu na túto otázku je v zmysle nižšie uvedených záverov jednoznačne negatívna, to značí, že žalobcovi by právo na odpočet dane nevzniklo, ani keby preukázal, že s ohľadom na správanie dodávateľov, údaje na faktúrach či iné okolnosti, zaplatil dodávateľské faktúry v dobrej viere, že ich platí platiteľom DPH.

Zákon o DPH stanovuje pre vznik práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov alebo služieb niekoľko hmotnoprávnych podmienok, ktorých splnenie nemožno odpustiť. Jednou z takýchto podmienok je, že daň z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, je voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku. Pokiaľ táto podmienka splnená nie je, teda ak daň z tovarov alebo služieb uplatní

voči platiteľovi nezdaniteľná osoba, právo na odpočítanie dane z takýchto prijatých faktúr platiteľovi zásadne nevzniká.

Keďže v prejednávanej veci žalobca uplatnil na odpočítanie dane faktúry vystavené spoločnosťami, ktorým registrácia na DPH zanikla v obdobiach predchádzajúcich prijatiu faktúr žalobcom, nie je podľa zákona o DPH žalobca oprávnený daň z týchto faktúr odpočítať od vlastnej daňovej povinnosti a preto ďalšie preukazovanie, či fakturované stavebné práce boli skutočne v deklarovanom rozsahu žalobcovi dodané alebo nie, prípadne či boli dodané dodávateľmi uvedenými na faktúrach, nemôže neexistujúci nárok žalobcu na odpočet DPH nijako ovplyvniť.

Možno len súhlasiť so žalovaným v tom, že žalobca mal možnosť včas si overiť registráciu jeho dodávateľov na DPH na príslušnom daňovom orgáne, aj keď to samozrejme nebolo jeho zákonnou povinnosťou. Overenie registrácie zmluvného partnera na DPH však patrilo aj v čase prijatia predmetných dodávateľských faktúr k primeranej obozretnosti podnikateľa, ktorú v rámci prevencie vzniku vlastných škôd bolo možné od žalobcu prirodzene očakávať. Riziko spojené so zaplatením faktúry s DPH neplatiteľovi tejto dane totiž podľa práva niesol žalobca a tohto rizika a jeho následkov sa neskôr nemôže zbaviť a preniesť ho na štát poukazovaním na zodpovednosť vystaviteľa faktúry za správnosť údajov v nej uvedených, ani tvrdením, že o statuse platiteľa dane bol uvedený do omylu svojím dodávateľom. Ak by bol žalobca skutočne uvedený vo vzťahu k tejto skutočnosti do omylu protiprávnym konaním vyššie uvedených dodávateľských spoločností, vzniklo by mu nanajvýš právo na kompenzáciu škôd spojených s nemožnosťou odpočítania dane, ktoré však môže smerovať len voči týmto spoločnostiam.

Zaplatenie čiastky vo faktúrach označenej ako DPH nezaložila žalobcovi voči správcovi dane žiadne nároky, a to ani z titulu odpočítania dane, ani z bezdôvodného obohatenia, pretože ten, kto by sa obohatil zaplatením takejto faktúry, je jej vystaviteľ. Ak vystaviteľom faktúry s daňou nie je platiteľ DPH, vzniká mu v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH daňová povinnosť jej uvedením na faktúrach. Ani táto skutočnosť sa však nijako nedotýka záveru, že žalobcovi právo na odpočítanie dane uplatnenej z faktúr za stavebné práce od spoločnosti STAVMONT Bratislava, s. r. o. a STAVO-MONT Nitra, s. r. o. nevzniklo. Obdobné závery vyvodil Najvyšší súd v skorších rozsudkoch napr. vo veciach sp. zn. 3Sžf/11/2013 zo dňa 12.03.2014, sp. zn. 3Sžf/53/2010 zo dňa 18.01.2011.

Za nedôvodnú považoval odvolací súd aj námietku nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia žalovaného pre tvrdenú absenciu označenia právneho predpisu, podľa ktorého by mal žalobca ručiť za DPH neoprávnené uplatnenú voči nemu jeho dodávateľmi. Je nesporné, že inštitút ručenia za daň bola do zákona o DPH zavedený až novelou vykonanou zákonom č. 246/2012 Z. Z. s účinnosťou od 01.12.2015 (§ 69 ods. 14 zákona o DPH). Ručenie za daň pri rozhodovaní o oprávnenosti žalobcom uplatneného odpočítania DPH z dodávateľských faktúr aplikované nebolo a ani byť nemohlo. Napokon žalovaný nikde v napadnutom rozhodnutí ani neuvádza, že by mal žalobca ručiť za daňovú povinnosť svojho dodávateľa. Odvolací súd sa preto v namietanej súvislosti nemá k čomu vyjadrovať.

Odvolací súd s ohľadom na námietky uplatnené žalobcom v odvolaní uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku, vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi o tom, že žalobca nespĺnil zákonné podmienky pre priznanie odpočítania dane. Preto po osvojení si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p., po oznámení termínu vyhlásenia rozsudku v súlade s §156 ods. 1 a 3 O.s.p., rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem, pričom na základe informácií dostupných z pripojeného administratívneho spisu dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

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 nevzniklo.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.