

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/29/2017
Identifikačné číslo spisu: 7016200273
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016200273.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD., v právnej veci žalobcu: Krásna development s.r.o., so sídlom Pri prachárni 11, Košice, IČO: 47 042 320, právne zastúpený: JUDr. Rudolf Bezák, advokát so sídlom Krmanova 14, Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.102444991/2016 zo dňa 27. januára 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/28/2016-173 zo dňa 15. februára 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k.7S/28/2016-173 zo dňa 15. februára 2017 z a m i e t a .

Žalobcovi sa p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 7S/28/2016-173 zo dňa 15. februára 2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102444991/2016 zo dňa 27.01.2016, v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 21150931/2015 zo dňa 03.11.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému náhradu trov konania s tým, že o ich výške rozhodne v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p. samostatným uznesením po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí.

2. Napadnutým rozhodnutím č.102444991/2016 zo dňa 27.01.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 21150931/2015 zo dňa 03.11.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 468 599,33 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2014 s odôvodnením, že žalobca nadobudol vlastnícke právo k nehnuteľnostiam uvedeným v kúpnej zmluve č. 3 zo dňa 19.02.2013 od spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o., ktorá v čase

prevodu vlastníckeho práva (predaja) nebola registrovaná pre DPH, ale i tým, že kúpna zmluva č. 3 zo dňa 19.02.2013 nespĺňa všetky náležitosti daňového dokladu v zmysle § 74 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku k vyššie uvedenému záveru poukázal na rozpory v napadnutom rozhodnutí, keď žalovaný uviedol, že riešenie registrácie daňového subjektu BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. za platiteľa DPH, by nemalo vplyv na vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie január 2014 u žalobcu, pričom ak by aj došlo k spätnej zmene registrácie platiteľa dane z pridanej hodnoty daňového subjektu BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o., pokiaľ ide o dôvody registrácie a dátum registrácie stále platí, že nadobúdateľ nehnuteľností - Krásna development s.r.o., musí mať pre účel uplatnenia nároku na odpočítanie dane v súlade s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH. Žalovaný však v tomto rozhodnutí taktiež uviedol, že v prípade kontrolovaného daňového subjektu - Krásna development s.r.o. nebolo dôvodom neuznania odpočítania dane, neuznanie oprávnenej faktúry, dôvodom neuznania odpočítania dane bolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

4. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že jeho súčasťou je okrem iného aj kúpna zmluva č. 3 zo dňa 19.02.2013 uzavretá podľa § 588 Občianskeho zákonníka medzi zmluvnými stranami BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. ako predávajúcim a Krásna development s.r.o. (žalobcom) ako kupujúcim 1., predmetom ktorej boli nehnuteľnosti - pozemky špecifikované v čl. 1 bod 2. tejto zmluvy. Právoplatným rozhodnutím Správy katastra Košice, odboru katastrálnych konaní č. V 1438/13 zo dňa 28.02.2013 bol povolený vklad vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností k nehnuteľnostiam špecifikovaným v čl. 1 bod 2. kúpnej zmluvy č. 3 zo dňa 19.02.2013.

5. Krajský súd vyslovil názor, že vzhľadom na skutočnosť, že Správa katastra Košice, odbor katastrálnych konaní právoplatným rozhodnutím povolila vklad vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností k nehnuteľnostiam, spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. sa stala platiteľom zo zákona a to v súlade s § 4 ods. 6 tretia veta zákona o DPH. Pokiaľ si spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. nespĺnila oznamovaciu povinnosť vyplývajúcu z tohto ustanovenia, neznamená to, že spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. za splnenia podmienok uvedených v § 4 ods. 6 tretia veta tohto zákona prestáva byť platiteľom.

6. Podľa názoru krajského súdu žalobca preukázateľne nadobudol zdaniteľné plnenie od spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o., ktorá bola v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia platiteľom DPH odo dňa 28.02.2013 z dôvodu predaja stavebných pozemkov na základe právoplatného rozhodnutia správy katastra č. V 1438/13 zo dňa 28.02.2013, a to aj napriek neskoršej registrácii správcom dane odo dňa 01.04.2013 na základe žiadosti spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. zo dňa 20.02.2013. V danom prípade preto boli splnené hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane žalobcu tak, ako to vyplýva z § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

7. Krajský súd sa v odôvodnení svojho rozsudku zaoberal aj posúdením správnosti argumentácie žalovaného, z ktorej vyvodil záver, že kúpna zmluva č. 3 zo dňa 19.02.2013 nespĺňa všetky náležitosti daňového dokladu v zmysle § 74 zákona o DPH. V tejto súvislosti mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že dňa 25.11.2014 uzatvorili predávajúci BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. a kupujúci 1. Krásna development s.r.o. dodatok č. 1 ku kúpnej zmluve č. 3 zo dňa 19.02.2013, ktorým sa ustanovenie čl. II. ods. 1 zmluvy nahradilo znením: „Kupujúci 1. za kupované nehnuteľnosti uvedené v čl. 1 ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/, e/ zaplatí dohodnutú kúpnu cenu bez DPH (základ dane) vo výške 2 383 333,33 €, t.j. kúpnu cenu vrátane 20% DPH 2 860 000,- €, pričom DPH predstavuje sumu 476 666,67 €, to všetko po vydaní rozhodnutia o povolení vkladu vlastníckeho práva k prevádzaným pozemkom v prospech kupujúceho 1. Zmluvné strany sa dohodli, že pre účtovné a daňové účely bude tento dodatok evidovaný pod číslom dokladu 319022013“.

8. Ďalej zistil, že v priebehu vyrubovacieho konania správca dane pri ústnom pojednávaní konanom dňa 20.10.2015 oznámil žalobcovi, že kúpna zmluva č. 3 zo dňa 19.02.2013 v znení dodatku č. 1 zo dňa

25.11.2014 sú ako dôkazy k posúdeniu nároku na odpočítanie dane irelevantné. Správca dane tento záver odôvodnil tým, že v dodatku č. 1 zo dňa 25.11.2014 je uvedený nesprávny dátum dodania (19.03.2013) a správne mal byť s odkazom na ustanovenie § 19 zákona o DPH dátum povolenia vkladu vlastníckeho práva uvedený deň 28.02.2013. Na základe upozornenia správcu dane bol medzi predávajúcim a kupujúcim - žalobcom uzatvorený dňa 28.10.2015 dodatok č. 2 ku kúpnej zmluve č. 3 zo dňa 19.02.2013, predmetom ktorého bola oprava dátumu dodania - uskutočnenia zdaniteľného plnenia uvedeného v kúpnej zmluve č. 3 zo dňa 19.02.2013 v znení dodatku č. 1 zo dňa 25.11.2014 tak, že bude znieť nasledovne: „Dňa 19.03.2013 predávajúci protokolárne odovzdal kupujúcim 1. až 3. pozemky do ich užívania. Deň 28.02.2013 je dňom povolenia vkladu vlastníckeho práva v prospech kupujúcich 1. až 3. do katastra nehnuteľností, ktorý deň je zároveň dňom dodania zdaniteľného plnenia“. Uvedený dodatok č. 2 zo dňa 28.10.2015 ku kúpnej zmluve č. 3 zo dňa 19.02.2013 bol predložený správcovi dane podaním žalobcu zo dňa 29.10.2015.

9. Poukazujúc na ustanovenie § 71 ods. 1 písm. a/ a § 74 ako i čl. 226 smernice Rady 2006/112/ES, mal za to, že v predmetnej veci bol daňovým dokladom a teda faktúrou, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočet dane kúpna zmluva č. 3 zo dňa 19.02.2013, ku ktorej bol uzavretý dodatok č. 1 zo dňa 25.11.2014 a dodatok č. 2 zo dňa 28.10.2015. Z dodatku č. 1 vyplýva, že týmto dodatkom bol upravený obsah faktúry v súlade s § 74 zákona o DPH a čl. 226 smernice Rady 2006/112/ES a dodatkom č. 2 bol upravený deň dodania zdaniteľného plnenia, ktorý je dňom povolenia vkladu vlastníckeho práva v prospech kupujúceho 1. a to dňom 28.02.2013.

10. V tejto súvislosti sa krajský súd zaoberal i vyjadrením žalovaného k námietke žalobcu, že správca dane sa s dôkazom - dodatkom č. 2 nijako nevysporiadal. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že správca dane postupoval pri prerokovaní pripomienok a dôkazov predložených žalobcom vo vyrubovacom konaní, v ktorom správca dane pokračoval po tom, čo mu bola rozhodnutím odvolacieho orgánu zo dňa 20.08.2015 vec vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie. V danom prípade spísal správca dane so žalobcom zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 21031208/2015 zo dňa 20.10.2015, ktorej hlavným predmetom bolo oboznámenie žalobcu s priebehom a výsledkom vyrubovacieho konania s označením, že ide o poslednú zápisnicu. Toto označenie znamená, že správca dane ukončil proces dokazovania, uzavrel proces prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom a do 15 dní od spísania poslednej zápisnice vydá správca dane rozhodnutie. Na podanie žalobcu - vyjadrenie sa k obsahu zápisnice zo dňa 20.10.2015, podané dňa 26.10.2015 a oznámenie o vykonaní opravy predložených listín podané dňa 30.10.2015, t.j. obidve podania podané potom, čo bola spísaná posledná zápisnica podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, správca dane odpovedal listom zo dňa 02.11.2015 v tom zmysle, že na tieto podania vzhľadom na ustanovenie § 68 ods. 3 daňového poriadku nebude prihliadať. Podľa krajského súdu, z rozhodnutí daňových orgánov, ako i obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca doručil vyjadrenie k obsahu zápisnice, ako aj oznámenie o vykonaní opravy predložených listín správcovi dane pred vydaním jeho rozhodnutia zo dňa 03.11.2015. Žalobca bol oprávnený doručiť opravenú faktúru správcovi dane do vydania rozhodnutia, ktorým mu vyrubil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie január 2014. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-368/09 zo dňa 15.07.2010, ktorý je aplikovateľný na prejednávajúcu vec so zreteľom na tú skutočnosť, že v danom prípade boli splnené hmotnoprávne podmienky odpočítania dane a taktiež žalobca pred vydaním rozhodnutia predložil správcovi dane opravenú faktúru, ktorej obsah zodpovedal § 74 zákona o DPH. Z uvedených dôvodov sa krajský súd nestotožnil s tvrdením žalovaného, že pokiaľ správca dane označil zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 20.10.2015 ako poslednú zápisnicu bol ukončený aj proces dokazovania a na ďalšie podania nebolo potrebné prihliadať.

11. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., t.j. nesprávneho právneho posúdenia veci kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol.

12. V kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane začal daňovú kontrolu u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2014 dňa 22.12.2014. Kontrola vo všeobecnosti znamená porovnanie zisteného stavu s predpokladaným. Správca dane daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre

správne určenie dane v zmysle § 44 ods. 1 daňového poriadku. Daňová kontrola pritom primárne neslúži k tomu, aby kontrolovaný daňový subjekt mal možnosť odstraňovať chyby alebo aby správca dane vyhľadával dôkazy svedčiace v prospech kontrolovaného daňového subjektu. V čase, kedy správca dane začal daňovú kontrolu u žalobcu, t.j. dňa 22.12.2014 bola spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. registrovaná ako platiteľ DPH od 01.04.2013. U tohto daňového subjektu tak v čase výkonu daňovej kontroly u žalobcu existovalo osvedčenie o registrácii pre DPH. Toto osvedčenie má povahu rozhodnutia, proti ktorému nemožno podať odvolanie v zmysle § 67 ods. 7 daňového poriadku. Právoplatné rozhodnutie znamená jeho záväznosť a zásadnú nezmeniteľnosť, čo predstavuje zásadu právnej istoty. Ak správny súd v odôvodnení svojho rozsudku tvrdí, že správca dane mal v priebehu daňového konania vedomosť o tom, že žalobca uzavrel kúpnu zmluvu č. 3 z dňa 19.02.2013 so spoločnosťou BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. a preto mal postupovať podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku, potom mal súd uviesť ako mal správca dane postupovať. Aké úkony mal správca dane vykonať za situácie, keď má rozpracovanú daňovú kontrolu u žalobcu a na druhej strane je tu existencia právoplatného rozhodnutia - osvedčenia o registrácii daňového subjektu BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o.

13. Ďalej uviedol, že daňový subjekt BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. podal žiadosť o registráciu pre DPH dňa 20.02.2013 podľa § 4 zákona o DPH, skôr ako dodal nehnuteľnosti žalobcovi. V čase preverovania opodstatnenosti podanej žiadosti daňový subjekt BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. neoznámil správcovi dane, že sa stal platiteľom dane z dôvodu predaja nehnuteľnosti a nepredložil žiadne doklady preukazujúce túto skutočnosť. Tieto skutočnosti sú popísané v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 20.10.2015. Správca dane postupoval v súlade s ust. § 4 ods. 5 zákona o DPH a zaregistroval daňový subjekt BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. za platiteľa DPH podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH ku dňu 01.04.2013. Správny súd žiadosti o registráciu podanej daňovým subjektom BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. nepripisoval žiadnu váhu, ale prijal jednoznačný záver, že táto spoločnosť bola v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia platiteľom DPH zo zákona od 28.02.2013 titulom predaja stavebných pozemkov na základe právoplatného rozhodnutia správy katastra od 28.02.2013. Ale len akoby mimochodom krajský súd poznamenal, že uvedené platí aj napriek neskoršej registrácii správcom dane. Správca dane pritom registroval daňový subjekt BYTY KRÁSNA spol. s.r.o. za platiteľa DPH na základe jeho podanej žiadosti z dôvodu, že dosiahol zákonom stanovený obrat pre registráciu pre DPH v mesiaci január 2013. Podľa sťažovateľa správny súd neuviedol žiaden právny názor, prečo sa na skôr vzniknutý dôvod registrácie podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH nemalo prihliadať, ale malo sa postupovať podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH v znení platnom v roku 2013. V tejto súvislosti poznamenal aj to, že na to, aby zdaniteľná osoba mohla byť registrovaná podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH musí z dodania stavby alebo stavebného pozemku dosiahnuť obrat 49 790,-€. Registrácia daňového subjektu podľa tohto ustanovenia nie je taká jednoznačná, ako to uviedol správny súd. Sťažovateľ k daňovému subjektu BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. uviedol, že tento daňový subjekt podľa výpisu z obchodného registra nemá v predmete činnosti predaj nehnuteľnosti a od svojho vzniku od roku 2008 až do roku 2014 vykazoval daňovú stratu, pričom za obdobie rokov 2015 a 2016 nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť. Registrácia tohto daňového subjektu bola ukončená ku dňu 31.12.2016.

14. Sťažovateľovi taktiež nie je jasné, ako došiel krajský súd k záveru, že žalobca vyhotovil dodatok č. 2 na základe upozornenia správcu dane. Ako vyplýva z administratívneho spisu dodatok č. 2 vyhotovil žalobca až potom čo bola spísaná posledná zápisnica vo vyrubovacom konaní, t.j. zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 20.10.2015, ktorou správca dane uzavrel proces dokazovania. Žalobca pritom zápisnicu podpísal s vyjadrením, že jeho vyjadrenia k protokolu zo dňa 12.06.2015 a prílohy k nemu boli vyhodnotené nesprávne. Až následne dňa 28.10.2015 žalobca vyhotovil dodatok č. 2, v ktorom uvádza, že k dodaniu nehnuteľnosti došlo dňa 28.2.2013. Zatiaľ čo v dodatku č.1 zo dňa 25.11.2014 žalobca tvrdil, že k dodaniu došlo dňa 19.3.2013.

15. Sťažovateľ ďalej namietal, že kúpnu zmluvu č. 3 zo dňa 19.02.2013 vrátane dokladov nie je možné akceptovať ako faktúru pre účely odpočítania DPH. Mal za to, že právny poriadok SR neobsahuje všeobecnú definíciu faktúry. Faktúra v praxi plní funkciu obchodného dokladu, ktorým ten, kto uskutočnil plnenie žiada zaň od príjemcu finančné protiplnenie. Náležitosti faktúry sú uvedené v ustanovení § 74 zákona o DPH. Kúpna zmluva č. 3 a ani dodatky k nej nespĺňajú všetky náležitosti

faktúry. V tejto súvislosti opätovne poukázal na to, že daňový subjekt BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. nebol v čase dodania stavebných pozemkov registrovaný ako platiteľ DPH, z čoho tiež vyplýva, že nemôže dodatočne vyhotovovať doklady obsahujúce DPH viažuce sa k dodaniam, ktoré uskutočnil pred tým ako sa stal platiteľom DPH.

16. Nestotožnil sa ani s konštatovaním krajského súdu, že v danom prípade boli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane. Uviedol, že ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH stanovuje hmotnoprávnu podmienku, ktorej splnenie preukazuje ten platiteľ dane, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane, v danom prípade žalobca. Platiteľ dane faktúrou len deklaruje, že k dodaniu tovaru alebo služby došlo, avšak toto dodanie musí preukázať. Táto podmienka u žalobcu nebola splnená, pretože daňový subjekt BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. nebol v čase dodania stavebných pozemkov žalobcovi registrovaný ako platiteľ DPH.

17. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožňujúc sa so závermi vyslovenými v rozsudku krajského súdu zotrval na svojej žalobnej argumentácii. V súvislosti s kasačnou námietkou sťažovateľa, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil uviedol, že sťažovateľ neuviedol žiadne právne názory vyvracajúce správnosť záverov krajského súdu. Podľa žalobcu sa sťažovateľ vo svojej argumentácii snaží vyvolať zdanie, že v čase prebiehajúcej daňovej kontroly a daňového konania u žalobcu, správca dane ani keby veľmi chcel, nemohol prihliadať na skutočnosť, že spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. sa stala platiteľom DPH zo zákona (podľa vtedy platného ustanovenia § 4 ods. 6 zákona o DPH), pretože disponoval svojim právoplatným rozhodnutím (osvedčením) o jej registrácii za platiteľa až od 01.04.2013. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že osvedčenie o registrácii daňového subjektu za platiteľa DPH je deklaratórnym rozhodnutím správcu dane (verejnou listinou), ktoré osvedčuje iba to, čo je v ňom uvedené a nemôže osvedčovať to, čo v ňom uvedené nie je. V posudzovanej veci osvedčenie o registrácii spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. za platiteľa DPH deklaruje iba to, že správca dane registroval túto spoločnosť za platiteľa DPH od 01.04.2013. Toto osvedčenie ale nedeclaruje, že by uvedená spoločnosť nebola platiteľom DPH už pred týmto dňom, k čomu došlo splnením zákonných podmienok uvedených v ustanovení § 4 ods. 6 zákona o DPH vo vtedy platnom znení. Sťažovateľ preto zavádza, pokiaľ tvrdí, že z osvedčenia vydaného správcou dane vyplýva, že spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. sa nestala platiteľom DPH zo zákona (podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH), pretože táto skutočnosť z osvedčenia nevyplýva. Žalobca zdôraznil, že osvedčenie o registrácii za platiteľa DPH je síce verejnou listinou, o ktorej platí prezumpcia správnosti, avšak iba do okamihu, kým sa nepreukáže opak a žalobca opak preukázal. Navyše žalobca ani nebol účastníkom konania, v ktorom došlo k vydaniu osvedčenia o registrácii spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. V danom prípade predmetom súdneho prieskumu pred krajským súdom nebol proces registrácie spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o.. Porušenie zákona zo strany tohto daňového subjektu, či správcu dane pri registrácii sú preto vo vzťahu k posúdeniu veci samej úplne irelevantné. Žalobcovi taktiež nie je zrejmé, na akú skutočnosť mienil sťažovateľ poukázať vyjadrením, že registrácia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH nie je taká jednoznačná ako sa javí, keď uviedol, že v prípade dodania viacerých nehnuteľností sa posudzuje obrat každej z nich samostatne a že platiteľom sa nestáva ani zdaniteľná osoba, ak ide o príležitostný predaj. Rovnaký názor zaujal i k námietke sťažovateľa, že spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. nemá v predmete činnosti predaj nehnuteľností. V súvislosti s výkladom ustanovenia § 71 ods. 1 zákona o DPH mal za to, že v danom prípade bola faktúrou, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočet DPH, kúpna zmluva č. 3 z dňa 19.02.2013. Žalobca vedený výhradami správcu dane o ústnych pojednaniach o tom, že táto faktúra neobsahuje všetky náležitosti uvedené v ustanovení § 74 zákona o DPH zabezpečil jej opravu predložením dodatkov č. 1 a 2. S poukazom na vyššie uvedené žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 452 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.).

19. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.04.2019 (§ 137 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

20. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p. v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

21. Podľa § 2 ods. 2 S.s.p. každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

22. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 7S/28/2016-173 zo dňa 15. februára 2017, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č.102444991/2016 zo dňa 27.01.2016, v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 21150931/2015 zo dňa 03.11.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

24. Napadnutým rozhodnutím č.102444991/2016 zo dňa 27.01.2016 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 21150931/2015 zo dňa 03.11.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 468 599,33 € za zdaňovacie obdobie január 2014 s poukazom na to, že žalobca nadobudol vlastnícke právo k nehnuteľnostiam uvedeným v kúpnej zmluve č. 3 zo dňa 19.02.2013 od spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o., ktorá v čase prevodu vlastníckeho práva (predaja) nebola registrovaná pre DPH, ale i tým, že kúpna zmluva č. 3 zo dňa 19.2.2013 nespĺňa všetky náležitosti daňového dokladu v zmysle § 74 zákona o DPH.

25. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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.

27. Podľa § 71 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry.

28. Podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, za faktúru sa považuje aj každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.

29. Náležitosti faktúry vyhotovenej osobou podľa § 72 sú upravené v § 74 o DPH.

30. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

31. Podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH, zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790,- €, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat podľa prvej vety.

32. Podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, platiteľom sa stáva aj právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo časti podniku platiteľa tvoriacej samostatnú organizačnú zložku podľa všeobecného predpisu, 4) a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti. Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom. Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu, jej časť alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, a to tým dňom, ktorý nastane skôr, ak sa z dodania má dosiahnuť obrat podľa odseku 1, okrem dodania stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1. Títo platelia sú povinní oznámiť daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom, do desiatich dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti. Daňový úrad je povinný platiteľa registrovať pre daň, vydať mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideliť mu identifikačné číslo pre daň bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti, na ktorej základe sa stal platiteľom.

33. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

34. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku, správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

36. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca si v zdaňovacom období január 2014 uplatnil odpočítanie DPH a to na základe kúpnej zmluvy č. 3 zo dňa 19.02.2013 uzavretej medzi spoločnosťou BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim. Uvedená kúpna zmluva v jej pôvodnom znení nezodpovedala zákonom stanoveným kritériám, keď neobsahovala náležitosti faktúry v zmysle § 74 zákona o DPH. Konkrétne sa v nej neuvádzalo identifikačné číslo pre daň zdaniteľnej osoby, základ dane, uplatnenú sadzbu dane a ani jej výška. Okrem uvedeného mal kasačný súd za preukázané, že spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. v čase prevodu vlastníckeho práva (k nehnuteľnostiam špecifikovaným v zmluve) nebola správcom dane registrovaná ako platiteľ DPH. Uvedené skutkové zistenia viedli daňové orgány k vydaniu rozhodnutí, ktorými bol žalobcovi vyrubný rozdiel dane v sume 468 599,33 eur za zdaňovacie obdobie január 2014.

37. Kasačný súd považoval za podstatné uviesť, že v predmetnej veci došlo medzi žalobcom a spoločnosťou BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. k zdaniteľnému plneniu - dodaniu nehnuteľností na základe kúpnej zmluvy č. 3 zo dňa 19.02.2013, keď Správa katastra Košice, odbor katastrálnych konaní rozhodnutím č. V 1438/13 zo dňa 28.02.2013 povolila vklad vlastníckeho práva v prospech žalobcu. Uvedeným spôsobom tak podľa názoru kasačného súdu nadobudol predávajúci - spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. status platiteľa dane v zmysle § 4 ods. 6 tretia veta zákona o DPH. Kasačný súd zdôrazňuje, že táto spoločnosť ako predávajúci sa stala platiteľom dane ex lege už z titulu vkladu

predmetných nehnuteľností do katastra nehnuteľností dňom 28.2.2013. Je pravdou, že ustanovenie § 4 ods. 6 zákona o DPH v súvislosti s uvedeným nadobudnutím postavenia platiteľa dane spája aj povinnosť daňového subjektu oznámiť správcovi dane skutočnosť, na základe ktorej sa stal platiteľom dane do 10 dní od vzniku tejto skutočnosti, t.j. spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. bola povinná oznámiť dodanie nehnuteľnosti žalobcovi do 10 dní od povolenia vkladu do katastra nehnuteľnosti. V tejto spojitosti je však potrebné uviesť, že nesplnenie si oznamovacej povinnosti nemá žiaden vplyv na už nadobudnuté postavenie platiteľa dane, ku ktorému došlo priamo zo zákona na základe inej právnej skutočnosti. Uvedenému nasvedčuje (ako správne podotkol krajský súd) priamo aj dikcia ustanovenia § 4 ods. 6 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že daňový subjekt podáva toto oznámenie už v postavení platiteľa dane a teda následnou registráciou tohto daňového subjektu sa iba osvedčuje nadobudnutie postavenia platiteľa dane, t.j. registrácia má vo vzťahu k skôr získanému postaveniu platiteľa dane iba deklaratórny charakter. Následný postup správcu dane v súvislosti s registráciou tohto platiteľa dane preto nemá vplyv na jeho postavenie.

38. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazoval na to, že v čase daňového konania už bolo vydané právoplatné rozhodnutie o registrácii daňového subjektu BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. od 01.04.2013 a preto by nebolo účelné toto rozhodnutie prehodnocovať len preto, aby vyhovel požiadavke žalobcu. Kasačný súd k tejto námietke uvádza, že správca dane síce zaregistroval daňový subjekt BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. ako platiteľa dane až dňom 01.04.2013, avšak uvedená spoločnosť bola registrovaná na základe jej žiadosti podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH, t.j. išlo o nadobudnutie postavenia platiteľa dane z iného dôvodu ako tomu bolo v prejednávanej veci. Poukazujúc na vyššie uvedené kasačný súd opätovne uvádza, že spoločnosť BYTY KRÁSNA spol. s.r.o. sa stala platiteľom dane už na základe inej právnej skutočnosti, t.j. právoplatným povolením vkladu do katastra nehnuteľnosti a teda následná registrácia aj keď z iného právneho dôvodu (podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH), napriek zanedbaniu oznamovacej povinnosti spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. už len deklaruje existujúci právny stav, ktorý žalobca potrebnými dokladmi preukázal. Navyše nedôslednosť v postupe spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o., keď ako platiteľ dane neoznámila správcovi dane skutočnosť, na základe ktorej sa stala platiteľom dane, žalobca ani nijakým spôsobom nemal možnosť ovplyvniť, keďže nebol účastníkom konania o registrácii tohto daňového subjektu. Túto skutočnosť preto nemožno pričítať na ťarchu žalobcu v predmetnom konaní. Taktiež je potrebné podotknúť i to, že správca dane mal v priebehu daňového konania nepochybne vedomosť o uzavretí kúpnej zmluvy zo dňa 19.02.2013 medzi žalobcom a spoločnosťou BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o., t.j. mal možnosť si preveriť i uskutočnenie zdanieľného obchodu (rozhodnutie správy katastra o povolení vkladu zo dňa 28.02.2013) aj s poukazom na § 3 ods. 5 daňového poriadku. Daňové orgány túto skutočnosť pri formulácii svojich záverov nevzali do úvahy, a preto sa nesprávne uchýlili k záveru, že spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. nebola registrovaná ako platiteľ dane, a ktorá skutočnosť mala byť (okrem iného) dôvodom vydania napadnutého rozhodnutia.

39. Sťažovateľ svoj záver vyslovený v napadnutom rozhodnutí odôvodnil okrem vyššie uvedeného aj tým, že kúpna zmluva č. 3 zo dňa 19.02.2013, ktorou žalobca deklaroval dodanie nehnuteľností - stavebných pozemkov od dodávateľa - BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. nespĺňa náležitosti faktúry v zmysle § 74 zákona o DPH. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na ustanovenie § 71 ods. 1 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa zákona o DPH, pričom náležitosti faktúry sú taxatívne vymenované v ustanovení § 74 tohto zákona. V danom prípade bola ako faktúra predložená kúpna zmluva, na základe ktorej bol žalobcom uplatnený odpočet dane. Je pravdou, že v čase predloženia tohto dokladu správcovi dane predmetná kúpna zmluva neobsahovala náležitosti faktúry v zmysle § 74 zákona o DPH, keďže v nej absentovalo identifikačné číslo pre daň zdanieľnej osoby, základ dane, sadzba dane a jej výška. Táto kúpna zmluva taktiež obsahovala nesprávny dátum o dodaní nehnuteľnosti žalobcovi, keď nezohľadňujúc ustanovenie § 19 zákona o DPH uvádzala ako dátum dodania nehnuteľnosti ich protokolárne prevzatie (19.03.2013), pričom správne mal byť uvedený dátum dodania (28.02.2013), t.j. dňom vkladu vlastníckeho práva do katastra nehnuteľnosti. Žalobca vyššie popísané nedostatky (uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 20.10.2015) napravil a to uzavretím dodatku č. 1 zo dňa 25.11.2014 a dodatku č. 2 zo dňa 28.10.2015 ku kúpnej zmluve č. 3 zo dňa 19.02.2013, čím obsah kúpnej zmluvy

ako faktúry zosúladiť s ustanovením § 74 zákona o DPH. Kasačný súd sa v tejto súvislosti nestotožnil s argumentáciou sťažovateľa, ktorý odvolávajúci sa na ustanovenie § 68 ods. 3 daňového poriadku a argumentujúci tým, že ide o poslednú zápisnicu neprihliadol na vyjadrenie žalobcu k obsahu tejto zápisnice podanej dňa 26.10.2015 a oznámenie o vykonaní opravy daňových dokladov podané dňa 30.10.2015 z dôvodu, že boli podané po spísaní zápisnice zo dňa 20.10.2015. Z ustanovenia § 68 ods. 3 daňového poriadku, vyplýva, že správca dane je vo vyrubovacom konaní oprávnený vykonať dokazovanie. Uvedené platí aj pre daňový subjekt, ktorý má v tomto štádiu konania právo predkladať pripomienky, navrhnúť dôkazy, byť oboznámený s vykonanými dôkazmi, klásť svedkom otázku atď. Je preto potrebné uviesť, že bolo právom žalobcu vyššie uvedené podanie predložiť aj po spísaní zápisnice zo dňa 20.10.2015, t.j. v priebehu vyrubovacieho konania a na tieto podania bol správca dane povinný prihliadať až do vydania svojho rozhodnutia. Vzhľadom na jednotnosť a vzájomnú prepojenosť prvostupňového a odvolacieho konania bolo možné tieto podania predkladať i v odvolacom konaní, t.j. až do momentu právoplatného skončenia konania.

40. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti taktiež poukazoval na nejednoznačnosť registrácie daňového subjektu - spoločnosti BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o. podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH s odvolávaním sa na to, že v prípade dodania viacerých nehnuteľností sa posudzuje obrat pri každej z nich samostatne. K tejto námietke kasačný súd uvádza, že v konaní pred daňovými orgánmi a ani v preskúmvacom súdnom konaní táto skutočnosť nebola medzi účastníkmi konania sporná. Žalovaný pritom nekonkretizoval a nezdôvodnil, aký význam by mala mať táto skutočnosť z hľadiska právneho posúdenia veci. Taktiež je potrebné prisvedčiť žalobcovi, že uvedenú námietku žalovaný nepredniesol v konaní pred krajským súdom, keď ju uplatnil až v kasačnom konaní. Túto časť kasačnej sťažnosti tak žalovaný v rozpore s § 439 ods. 3 písm. b/ S.s.p. oprel o dôvod, ktorý neuplatnil v konaní pred krajským súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol. Uvedený záver platí i vo vzťahu k námietke sťažovateľa, ktorou poukazoval na to, že spoločnosť BYTY KRÁSNA, spol. s.r.o., nemá v predmete činnosti predaj nehnuteľností.

41. Preto, ak krajský súd dospel k právnomu záveru o potrebe zrušenia preskúmvaného rozhodnutia sťažovateľa v spojení s rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie, tento jeho názor považoval aj kasačný súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v konaní o kasačnej sťažnosti. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

42. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 168 S.s.p.). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§167 ods. 1 S.s.p.). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

43. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok nie je prípustný.