



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci žalobcu : **E. Z.**, živnostník s miestom podnikania H. X., V., IČO: X., zastúpeného JUDr. P. J., advokátom so sídlom G. X., L., proti žalovanému : **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/14748-114480/2009/993169-r zo dňa 9. októbra 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/93/2009 – 36 zo dňa 7. septembra 2010, jednohlasne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/93/2009 – 36 zo dňa 7. septembra 2010, **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi 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 :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/14748-114480/2009/993169-r zo dňa 9.10.2009, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Liptovský Mikuláš č. 660/230/31078/2009/Líš zo dňa 29.6.2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2007 v sume 8869,97 €.

Krajský súd v dôvodoch rozsudku uviedol, že rozhodnutie a postup správneho orgánu boli v súlade so zásadami daňového konania. Stotožnil sa so žalobcom, pokiaľ tvrdil, že správny orgán v priebehu celého správneho konania nenamietal, že došlo k vykonaniu fakturovaných prác, avšak uvedené nebolo podkladom, na ktorom bol založený dodatočný platobný výmer; základom rozhodnutia správneho orgánu bola aplikácia § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu (ďalej v texte rozsudku len „zák. o DPH“), ktorého hypotéza určuje pre možnosť uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty ako podmienku skutočnosť, že DPH je voči daňovému subjektu nárokovúcemu si odpočet dane, uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Pri nesplnení tejto podmienky je skúmanie ďalších podmienok pre možnosť odpočtu DPH neopodstatnené. V administratívnom konaní bolo spôsobom vylučujúcim pochybnosť preukázané, že obchodná spoločnosť S., s.r.o. v čase relevantnom z hľadiska zdaniteľného obchodu, už platiteľom DPH nebola, čo bolo aj dôvodom neuznania uplatneného odpočtu DPH a dodatočného vyrubenia DPH.

Krajský súd sa stotožnil so záverom správcu dane ohľadne vyhodnotenia následného postupu žalobcu, ktorý zamenil faktúry vo svojich účtovných knihách tak, že do účtovníctva založil faktúry s identickými internými číslami, fakturovanými sumami, dátumami splatnosti, avšak s odlišným dodávateľom, keď tento postup hodnotil ako účelový. V rámci dokazovania žalobca netvrdil, že fakturované práce by boli vykonané iným subjektom ako spoločnosťou S.,s.r.o., ani nebolo preukázané, že by šlo o omyl pri vyplňovaní faktúr, čo vyplývalo z príjmových pokladničných blokov s pečiatkou S., s.r.o. Žalobca v správnom konaní tvrdil, že konal výlučne s p. S. ako konateľom jednotlivých dodávateľských spoločností, avšak z výpisu z obchodného registra pre spoločnosť P., s.r.o. vyplynulo, že jej konateľkou bola p. Č., ktorú, podľa vlastného tvrdenia, žalobca nepozná, rovnako ako ani nikoho z tejto obchodnej spoločnosti. Krajský súd mal z ďalších dôkazov, ktoré boli obsahom administratívneho spisu, potvrdené účelne vyhotovenie evidencie (evidencie dodávateľských faktúr a účtovného denníka), pričom tomuto záveru svedčil aj postup spoločností P., s.r.o. a R., s.r.o, ktoré nepodali daňové priznanie (v súvislosti s DPH) od roku 2005 a ďalšie daňové priznanie – dodatočné práve za rok 2007, predložili v roku 2009 po začatí daňovej kontroly u žalobcu. Krajský súd považoval za nedôvodnú námietku žalobcu ohľadne nezohľadnenia vyostrenia jeho rozporov s účtovníčkou v priebehu daňového konania, keď sa stotožnil

s úvahami žalovaného, ktorý sa s touto námietkou vysporiadal logicky, presvedčivo a v súlade s obsahom spisov. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 zák. č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „O. s. p.“) tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti predmetnému rozsudku podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie domáhajúc sa jeho zmeny tak, že odvolací súd zruší rozhodnutie správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie. Uviedol, že rozhodnutie žalovaného je v rozpore so zákonom, keď dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že spoločnosť S., s.r.o. nebola platiteľom dane z hľadiska mechanizmu platenia DPH. Pre uplatnenie dane mal žalovaný skúmať ďalšie podmienky, a to skutočnosť, že služba bola poskytnutá, žalobca má doklad o zaevidovaní v príslušnej evidencii a vznik daňovej povinnosti pre jeho dodávateľov. Podľa názoru žalobcu krajský súd nesprávne zistil skutkový stav a súčasne ho nesprávne právne posúdil.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu nevyjadril, vlastný odvolací návrh nepodal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24.11.2011 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Podľa § 244 ods. 1 O. s. p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 3 O. s. p. rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť

práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Najvyšší súd z obsahu pripojených spisov zistil, že predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. I/228/14748-114480/2009/993169-r zo dňa 9.10.2009, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Liptovský Mikuláš č. 660/230/31078/2009/Liš zo dňa 29.6.2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2007 v sume 8869,97 €, keď v rámci miestneho zisťovania vykonaného u žalobcu dňa 19.12.2007 na základe dožiadania z Daňového úradu Banská Bystrica bola vyhotovená fotokópia knihy prijatých faktúr za rok 2007 a prijaté faktúry od spoločnosti S., s.r.o. za II. štvrťrok, interné číslo 11, 17, 21 a 25. Na základe zistených skutočností sa správca dane rozhodol vykonať daňovú kontrolu u žalobcu za zdaňovacie obdobia I. až IV. štvrťrok. K tejto kontrole žalobca predložil inú knihu prijatých faktúr za rok 2007, v ktorej už boli niektoré zápisy faktúr od spoločnosti S., s.r.o., B. zmenené na dodávateľa P., s.r.o., G. a dodávateľa R., s.r.o., B., pričom na faktúrach ostali rovnaké poradové čísla, rovnaké dátumy aj fakturované sumy. Správcom dane bolo zistené, že posledné zdaňovacie obdobie pre spoločnosť S., s.r.o. bolo určené príslušným daňovým úradom na I. štvrťrok 2006, a preto dospel k záveru, že nebola naplnená hypotéza § 49 ods. 2 písm. a/ zák. o DPH. Na dodatočne zmenené faktúry správca dane neprihliadol, nakoľko ich dodatočnú zámenu označil za účelovú. Žalovaný sa so skutkovými a právnymi závermi správneho orgánu prvého stupňa stotožnil.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zák. o DPH 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 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.

Podľa § 69 ods. 5 zák. o DPH ak osoba, ktorá nie je platiteľom, pri dodaní tovaru alebo služby uvedie vo faktúre daň, je povinná zaplatiť túto daň.

Dodávateľ žalobcu, spoločnosť S., s.r.o., uviedol pri dodaní tovaru vo faktúrach daň, a preto bol povinný platiť daň správcovi v zmysle § 69 ods. 5 zák. o DPH, napriek tomu, že nebol platiteľom.

Zásadnou právnou otázkou bolo, či žalobcovi ako daňovému subjektu vznikol nárok na odpočet DPH z faktúr od dodávateľa, ktorý žalobcovi ako daňovému subjektu vystavil faktúry s DPH, napriek tomu, že bolo nesporné, že dodávateľ žalobcu, spoločnosť S., s.r.o., IČO: X. nebol v rozhodnom zdaňovacom období – II. štvrtroku 2007 platiteľom DPH, keďže na základe rozhodnutia Daňového úradu Bratislava VI č. 801/230/16444/06/Bla zo dňa 17.3.2006 mu bolo určené posledné zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2006, a teda či pod pojem platiteľa v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zák. o DPH je možné podradiť i osobu, ktorá nie je registrovaným platiteľom dane, ale povinnosť platiť DPH jej vznikla v jednotlivom prípade v dôsledku špecifického režimu uvedeného v § 69 ods. 5 zákona o DPH.

Z prílohy č. 6 (zoznam preberaných právnych európskych spoločenstiev a európskej únie) zák. o DPH vyplýva, že v zozname preberaných právnych európskych spoločenstiev a európskej únie je šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo dňa 17.5.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov, týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty : jednotný základ jej stanovenia, v znení ďalších smerníc rady tam uvedených.

V zásade možno konštatovať, že dikcia § 49 ods. 2 písm. a/ zák. o DPH zodpovedá článku 17 ods. 2 písm. a/ šiestej smernice a dikcia § 69 ods. 5 zák. o DPH zodpovedá článku 21 ods. 1 písm. c/ šiestej smernice.

DPH patrí do harmonizovanej oblasti práva európskej únie, preto jednotlivé pojmy zo zákona o DPH musia byť vykladané eurokonformným spôsobom. Prameňom práva pri interpretácii týchto pojmov sú aj rozsudky Súdneho dvora Európskej únie. Relevantným rozsudkom v danom prípade je rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-342/87 zo dňa 13.12.1989 vo veci Genius Holding BV, kde posudzovaným problémom bola právna otázka,

či sa vzťahuje právo na odpočet DPH na daň, ktorá je splatná len z dôvodu, že je uvedená vo faktúre.

Právny záver Súdneho dvora Európskej únie v rozsudku C-342/87 Genius Holding BV bol, že „právo na odpočet DPH podľa šiestej smernice, možno v súvislosti s dodávkou tovaru alebo služieb inej zdaniteľnej osoby uplatniť, v zmysle čl. 17 ods. 2 smernice, len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplatením z dôvodu ich splatnosti (výklad článku 17 ods. 2 písm. a/. Právo na odpočet sa nevzťahuje na daň, ktorá je na základe článku 21 ods. 1 písm. c/ smernice, splatná len preto, že je to uvedené na faktúre.“

Napriek tomu, že tento rozsudok možno na preskúmanú vec aplikovať iba implicitne, najvyšší súd nezistil existenciu iného rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, ktorý by explicitne uznal právo na odpočet dane, ak tovar bol dodaný neplatiteľom dane, ktorý bol povinný daň platiť podľa článku 21 ods. 1 písm. c/ šiestej smernice. Vzhľadom na to, pokiaľ neexistuje rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, ktorý by detailizoval a bližšie špecifikoval právnu situáciu odpočtu DPH z dodávky uskutočnenej neplatiteľom, ktorý je povinný platiť daň a ktorý by nastavil právny režim odlišne, je za danej situácie nevyhnutné hodnotiť postup správcu dane a žalovaného za správny. Na základe uvedeného odvolaciemu súdu neostalo iné, ako napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť postupom podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že žalovaný mal skúmať ďalšie podmienky, a to skutočnosť, že služba bola poskytnutá, žalobca má doklad o zaevidovaní v príslušnej evidencii a vznik daňovej povinnosti pre jeho dodávateľov, odvolací súd uvádza, že pre odpočítanie DPH neboli spornými tieto skutočnosti, ale to, že nebola splnená základná podmienka, ktorou je uplatnenie DPH voči žalobcovi **iným platiteľom** v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O. s. p. v spojení s § 224 ods. 1 O. s. p. a § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. tak, že žalobcovi, ktorý

nemal v odvolacom konaní úspech nepriznal náhradu trov odvolacieho konania a žalovanému v tomto konaní nárok na náhradu trov neprináleží.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave 24. novembra 2011

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská