



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. 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 T., zast.: *JUDr. R.*, advokátom so sídlom M., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky** so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Bratislava, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 03. júla 2009 č. k. 1S 78/2007–45, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 03. júla 2009 č.k. 1 S 78/2007–45 **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 :

I.

Konanie na správnom orgáne

Rozhodnutím č. I/222/11953-71414/2006/991050-r zo dňa 22.01.2007 žalovaný ako odvolací daňový orgán v zmysle § 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 odvolaním

napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Bratislava II č.: 601/230/84026/06/Hamb, ktorým bolo žalobcovi znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2006 z pôvodnej sumy 850.125,- Sk o sumu 520.952,- Sk, a tak priznal nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie v novej sume 329.173,- Sk.

Pri svojom odôvodnení žalovaný vychádzal zo skutkových nálezov daňovej kontroly, ktorá zistila, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2006 vo viacerých prípadoch v rozpore s § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z. z.“) si na vstupe uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty od dodávateľa – spoločnosti V., s.r.o., so sídlom D., ktorý v čase tvrdených zdaniteľných plnení nebol zaregistrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty (jeho posledné zdaňovacie obdobie bolo určené na október 2003).

Dožiadaný správca dane vypočul konateľa uvedenej spoločnosti V., s.r.o., ktorý uviedol, že jeho spoločnosť pre žalobcu neuskutočnila žiadne zdaniteľné plnenia a žalobca nerealizovala žiadne platby v zmysle uvádzaných faktúr.

Ak žalobca chcel obchodovať s týmto obchodným partnerom a chcel využiť svoje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, potom mal podľa žalovaného na overenie si tejto skutočnosti využiť ust. § 31 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. a podať príslušnú žiadosť. Ak sa žalobca domnieva, že bol svojim dodávateľom uvedený do omylu a že mu takýmto konaním spoločnosti V., s.r.o. vznikla škoda, mal si ju podľa žalovaného uplatniť voči dodávateľovi, ktorého konaním mu bola spôsobená, ale v inom ako v daňovom konaní.

Vo vzťahu k argumentu žalobcu, v ktorom odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo 16. mája 2000 sp. zn. 7Sž 4, 5/00 žalovaný nemohol zohľadniť, nakoľko tento sa podľa neho týka iného časového obdobia.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca žalobu z 22.03.2007 na Krajský súd v Bratislave.

Krajský súd v Bratislave ako súd prvého stupňa preskúmal napadnuté rozhodnutie rozsahu dôvodov uvedených v žalobe ako aj konanie, ktoré jeho vydaniu predchádzalo, a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu, ako aj jeho predchádzajúci postup boli v súlade so zákonom.

Krajský súd na skutočnosti zistené žalovaným aplikoval v medziach súdneho prieskumu ustanovenia § 49 ods. 1, § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 ako aj § 31 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. Na základe uvedeného krajský vyslovil názor, že daň z dodaného tovaru, ktorý použije platiteľ dane z pridanej hodnoty na účely svojho podnikania, môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, iba ak voči nemu uplatnil daň z pridanej hodnoty iný platiteľ v tuzemsku. Preto na posúdenie veci je podľa krajského súdu postačujúce zistenie, či v danom prípade žalobcov dodávateľ tovarov túto zákonnú podmienku spĺňal. Potom skutočnosť, že uvedená spoločnosť V., s.r.o. v kontrolovanom období nebola platiteľom dane z pridanej hodnoty, bolo pre krajský súd dostatočným podkladom pre záver, že žalobcom uplatnený odpočet dane z pridanej hodnoty z tovarov dodaných uvedenou spoločnosťou, bol neoprávnený.

III.

Odvolanie žalobcu

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 04.08.2009 (č. I. 49) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca poukázal na to, že

- súd prvého stupňa nesprávne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy, a
- na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Podľa žalobcu potvrdenie Daňového úradu Nitra I. o tom, že spoločnosť V., s.r.o. v rozhodnom období nebola platiteľom DPH nemá povahu verejnej listiny tak, ako konštatuje krajský súd v svojom rozsudku. Navyše žalobca v odvolaní argumentoval tým, že navrhoval vykonať dôkaz pripojením príslušného spisu Daňového úradu Nitra, ktorým by sa potvrdilo alebo vyvrátilo, či rozhodnutie o zrušení registrácie platiteľa DPH pre spoločnosť V., s.r.o. je

právoplatné. Nakoľko takýto dôkaz krajský súd nevykonal, je z tohto dôvodu jeho rozhodnutie predčasné.

Ďalej žalobca vyslovil svoj názor, že spoločnosť V., s.r.o. bola zdaniteľná osoba podľa § 3 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. vo všetkých prípadoch, keď na faktúrach v zmysle § 69 ods. 5 č. 222/2004 Z. z. uviedla daň, ktorú bola povinná následne zaplatiť. Takýmto konaním potom nemohol podľa žalobcu vzniknúť žiadny daňový únik.

Záverom žalobca alternatívne požadoval vydanie rozhodnutia v zmysle § 250ja veta prvá O.s.p. a priznal žalobcovi náhradu trov konania, alternatívne aby napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Z vyjadrenia žalobcu zo dňa 26.08.2009 (č. 1. 53) vyplýva, že žalobca prostredníctvom odvolania predložil dôvody, ktoré sú v podstate zhodné s dôvodmi žaloby, preto v tejto časti žalovaný odkazuje na svoje vyjadrenie k žalobe.

Ďalej sa vyjadril k výkladu ustanovení § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z. z. a § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb., ktorý v odvolaní prezentoval žalobca.

Záverom žalovaný požadoval potvrdiť napadnutý rozsudok krajského súdu bez priznania náhrady trov konania.

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 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 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.

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 odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého 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 vo svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody).

Najvyšší súd z napadnutého rozsudku zistil, že krajský súd sa vo svojom odôvodnení zaoberal interpretáciou podmienky vyžadovanej právnym predpisom na vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Žalobca za tejto situácie spochybňoval potvrdenie Daňového úradu Nitra I. o tom, že spoločnosť V., s.r.o. v rozhodnom období nebola platiteľom DPH a súčasne navrhoval vykonať dôkaz pripojením príslušného spisu Daňového úradu Nitra, ktorým by sa potvrdilo alebo vyvrátilo, či rozhodnutie o zrušení registrácie platiteľa DPH pre spoločnosť V., s.r.o. je právoplatné.

K naznačenej argumentácii Najvyšší súd poukazuje postupom podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. na to, že už vo svojom rozsudku sp. zn. 5Sžf 45/2008 uviedol nasledujúce právne závery:

„Základom odvolania je podľa Najvyššieho súdu právny názor žalobcu, že na rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/240/906/99/Chu z 8. januára 1999 je nutné nazerat' ako na právny úkon so záverom, že s prihliadnutím na všetky jeho vytýkané nedostatky (najmä v jeho doručovaní) ide o absolútne neplatný právny úkon. Potom z takéhoto právneho úkonu nie je možné vyvodit' následky ani voči akejkol'vek inej osobe a neplatnosť takého úkonu môže namietat' ktokoľvek.

Najvyšší súd s týmto právnym záverom žalobcu vyslovuje zásadný nesúhlas. Predovšetkým je nutné zdôrazniť, že žalobca mylne označil rozhodnutia správnych orgánov za právne úkony. Právna teória, najmä v oblasti správneho práva, označuje právne rozhodnutia vykonávateľov verejnej správy, ktorými sa autoritatívne regulujú právne vzťahy konkrétnych subjektov, za individuálne správne akty (tzn. rozhodnutia správnych orgánov) s jednoznačnými vrchnostenskými účinkami nezávislými na vôli ich adresátov, čo ich zásadne odlišuje od právnych úkonov, kde naopak prevláda rovnosť účastníkov. Ďalšou osobitosťou, ktorou sa rozhodnutia správnych orgánov odlišujú od právnych úkonov, je prezumpcia ich správnosti. Preto nie je možné o rozhodnutiach správnych orgánov hovoriť ako o platných alebo neplatných právnych úkonoch.

Ďalej riadnemu uplatneniu zásady právneho štátu nie je na prekážku, ak orgán verejnej správy rozhodne alebo jeho rozhodnutie nadobudne právne účinky spôsobom, ktorý u nezúčastnených osôb môže vzbudiť pochybnosti. Takýto záver je možný, lebo skupine zúčastnených osôb (tzn. existujúcim ako aj budúcim účastníkom konania) je vždy zaručené právo na nápravu alebo odstránenie týchto pochybností (napríklad uplatnením riadnych opravných prostriedkov na súdnych alebo iných orgánoch). Nevyužitie práva na nápravu zúčastnenou osobou má za následok, že platí už hore uvedená zásada prezumpcie správnosti rozhodnutí správny orgánov, tzn. že s požiadavkou právnej istoty sa na každé vydané

rozhodnutie orgánom štátnej moci nazerá ako na zákonné a záväzné, a ako také nadobúda svoje miesto v právnom systéme, až kým sa zákonnými prostriedkami nepreukáže opak.

Hore citovanú zásadu prezumpcie správnosti rozhodnutí podporujú aj ust. § 135 ods. 2 záver vety v spoj. s § 244 O.s.p., z ktorých vyplýva požiadavka, že nezúčastnené osoby nesmú v žiadnom prípade súdny prieskum využiť na spochybňovanie právoplatných rozhodnutí správnych orgánov.

Celkom opačná situácia by nastala, ak by obchodný partner žalobcu, ako osoba dotknutá uvedeným daňovým rozhodnutím, relevantným spôsobom s týmto rozhodnutím vyjadril nespokojnosť. Toto však nenastalo, menovaný sa naopak v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 29.03.2005 jednoznačne vyjadril, že od roku 1999 nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Z uvedeného dôvodu vyhodnotil Najvyšší súd žalobcov odvolací dôvod ako irelevantný.“

Ďalej k vzneseným pochybnostiam o vierohodnosti potvrdenia správcu dane formou listiny (ide o Oznámenie Daňového úradu Nitra I. z 12.07.2006) bez prihliadnutie ku skutočnosti, že v administratívnom spise je priložené rozhodnutie vo fotokópii menovaného správcu dane z 31.10.2003 o určení posledného daňového obdobia na október 2003, Najvyšší súd uvádza, že každá listina vyhotovená dožiadaným orgánom (§ 16) a obsahujúca relevantné skutkové zistenia, tzn. aj vo forme hore uvedeného oznámenia, má v zmysle § 29 ods. 4 úvod prvej vety zák. č. 511/1992 Zb. charakter vierohodného záznamu o skutočnostiach zistených dožiadaným správcom dane a je nutné k nej v daňovom konaní v zmysle zásady voľného hodnotenie dôkazov pristupovať ako k dôkazným prostriedkom, formy ktorých sú demonštratívny spôsobom vymenované v druhej vete citovaného odseku 4. Pritom tento dôkazný prostriedok má zvýšenú výpovednú hodnotu, lebo ide o skutočnosti zistené správcom dane v úradnej činnosti.

*Podľa § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. platí, že ako dôkaz možno použiť **všetky prostriedky**, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.*

Na základe vyslovených právnych názorov si Najvyšší súd nemôže osvojiť spochybňujúcu argumentáciu žalobcu vo vzťahu k potvrdeniu Daňového úradu Nitra I. o tom, že spoločnosť V., s.r.o. v rozhodnom období nebola platiteľom DPH, a súčasne musí označiť požiadavku žalobcu smerujúcu ku krajskému súdu na vykonanie dôkazu pripojením príslušného spisu Daňového úradu Nitra, ktorým by sa potvrdilo alebo vyvrátilo, či rozhodnutie o zrušení registrácie platiteľa DPH pre spoločnosť V., s.r.o. je právoplatné, za nadbytočnú.

Opačná dôkazná situácia by nastala, ak by žalobca prostredníctvom dôkazom opaku hodnoverným spôsobom preukázal, že hore uvedené Oznámenie Daňového úradu Nitra I. z 12.07.2006 obsahuje mylné alebo nepravdivé informácie. Žalobca však takéto dôkazy nepredložil. Preto Najvyšší súd nemá žiadne pochybnosti o tom, že spoločnosť V., s.r.o. pri vystavovaní faktúr v zdaňovacom období apríl 2006 tým, že vyčíslila daň z pridanej hodnoty (a to po uplynutí posledného zdaňovacieho obdobia určeného správcom dane na október 2003) porušila zák. č. 222/2004 Z. z.

Ako nesprávny výklad ust. § 3 ods. 1 a § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z. z. odmietol Najvyšší súd argumentáciu žalobcu majúci základ v jeho názoru o neexistencii daňového úniku, lebo v prejednávanej veci ide o vznik práva na odpočet dane z pridanej hodnoty ako aj o nárok na jeho vrátenie od štátu. Avšak žalobca poukazuje citáciou uvedených ustanovení povinnosti, ktorá mu, ako zmluvnej strane so spoločnosťou V., s.r.o. nevznikla, ale mohla vzniknúť u tejto spoločnosti ako možná daňová pohľadávka.

Podľa § 3 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. účinného v zdaňovacom období apríl 2006 zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z. z. v hore uvedenom znení platí, že ak osoba, ktorá nie je platiteľom, pri dodaní tovaru alebo služby uvedie vo faktúre daň, je povinná zaplatiť túto daň.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté v svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 5Sžf 45/2008, pri ktorom Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od neho odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na úplnú náhradu trov tohto konania.

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 (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. (úprava povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

Poučenie: Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 14. septembra 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová