



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a z členov JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Jozef Milučkého v právnej veci žalobcu: **V., S., S.**, I. C. X., B., IČO: X., zastúpený JUDr. B. N., advokátom so sídlom H. X., B. B. proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/10858-69871/2006/990036-r zo dňa 5. októbra 2006 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava VI. č. 801/230/45789/06 zo dňa 7. júna 2006, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/6/2007-38 zo dňa 30. apríla 2010, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/6/2007-38 zo dňa 30. apríla 2010, **potvrdzuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie:

I.

Žalovaný rozhodnutím č. I/222/10858-69871/2006/990036-r zo dňa 5. októbra 2006 potvrdil odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava VI č. 801/230/45789/06 zo dňa 7. júna 2006, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/

bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 v sume 1 480 399 Sk. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že Daňový úrad Bratislava VI vykonal u žalobcu opakovanú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 a na základe jej výsledkov mu vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za horeuvedené zdaňovacie obdobie v celkovej sume 1 480 399 Sk, nakoľko mu neuznal nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov od dodávateľov J. P. M., L. X., X. B., IČO: X. a L., S.. S., K. X., X. P., IČO: X., ktorí podľa jeho zistení v kontrolovanom zdaňovacom období už neboli platiteľmi dane z pridanej hodnoty. Vykonaným šetrením u miestne príslušných správcov dane bolo zistené, že daňovému subjektu L., S.. S. bolo rozhodnutím DÚ Pezinok č.j.608/240/20490/97/Ne zo dňa 18. júla 1997 určené posledné zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 1997 a daňovému subjektu J. P. M. bolo rozhodnutím DÚ Bratislava V č.j.604/2101/102919/2001 zo dňa 16. júla 2001 určené posledné zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2001, takže žalobca porušil ustanovenie § 20a ods. 1 písm. a/ a c/ (v nadväznosti na § 20 a § 14) zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Námietky žalobcu, že dodatočný platobný výmer je nepreskúmateľný, nakoľko sa v ňom správca dane nevysporiadal so všetkými námietkami k protokolu o výsledku daňovej kontroly a že závery správcu dane vychádzali z nešpecifikovaných rozhodnutí, ktoré neboli predložené ako dôkaz, ku ktorému by sa žalobca mohol vyjadriť, čím boli porušené jeho práva pri vykonávaní dokazovania, nepovažoval žalovaný za dôvodné, pretože zo žiadneho zákonného ustanovenia nevyplýva povinnosť správcu dane vysporiadať sa s námietkami daňového subjektu k protokolu o výsledku daňovej kontroly, s ktorými sa vysporiadava ešte v rámci daňovej kontroly a správca dane nie je oprávnený zasielať daňovému subjektu rozhodnutia týkajúce sa iného daňového subjektu. K námietke, že rozhodnutia o určení posledného zdaňovacieho obdobia nie sú platné a účinné, nakoľko štatutárni zástupcovia daných subjektov žalobcovi potvrdili, že im neboli doručené a ani o nich nevedia, žalovaný uviedol, že predmetné rozhodnutia boli právoplatne doručené v zmysle § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Neobstojí ani námietka, že v danom prípade neprebehlo prvostupňové daňové konanie, pretože v rámci vyrubovacieho procesu už správca dane nevykonáva ďalšie dokazovanie, lebo všetky skutočnosti pre správne určenie dane zistil v rámci daňovej kontroly a uviedol v protokole. Kontrolovaný daňový subjekt má povinnosť predkladať všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia v priebehu daňovej kontroly, ale svoje tvrdenia môže preukazovať aj v odvolacom konaní, čo však žalobca nevyužil.

II.

Na odvolanie žalobcu Krajský súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, na ústnom pojednávaní a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Krajský súd v odôvodnení rozsudku s poukazom na relevantné ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov a zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov uviedol, že z pripojeného administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane vykonal u žalobcu opakovanú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004, výsledkom ktorej bolo vydanie dodatočného daňového výmeru č. 801/230/45789/2005 zo dňa 7. júna 2006, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. dovyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 480 399 Sk. Rozhodol tak po zistení, že J. P. M. a L., S., neboli platiteľmi DPH v čase vystavenia faktúr, z ktorých si žalobca odpočítal daň, čo bolo preukázané rozhodnutiami Daňového úradu Bratislava V č.j. 604/2101/102919/2001 zo dňa 16. júla 2001, ktorým bolo dodávateľovi J. P. M. B. určené posledné zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2001 a ktoré bolo daňovému subjektu právoplatne doručené dňa 14. augusta 2001 a Daňového úradu Pezinok č.j. 608/240/20490/97/Ne zo dňa 18. júla 1997, ktorým bolo dodávateľovi L., S. P. určené posledné zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 1997 a ktoré bolo daňovému subjektu právoplatne doručené dňa 12. augusta 1997.

Správca dane v rámci šetrenia zistil, že títo dodávatelia dlhodobo nereagovali na výzvy svojich správcov daní, dlhodobo s nimi nespolupracovali, preto ani nemali vedomosť o doručovaní rozhodnutia o určení posledného zdaňovacieho obdobia, uplynutím ktorého zo zákona prestali byť platiteľmi DPH. Preto mal súd za právne bezvýznamné ich obe čestné vyhlásenia zo dňa 6. decembra 2005 o nedoručení rozhodnutia správcu dane.

Na základe uvedeného dospel súd k záveru, že daňové orgány skutkový stav veci zistili v dostatočnom rozsahu a zo svojich zistení vyvodili správny právny záver a vo svojich rozhodnutiach uviedli skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie a ako zhodnotili vykonané dôkazy. Preto postupujúc podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len OSP“) žalobu zamietol.

III.

Proti uvedenému rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov a z dôvodu, že bol vydaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Namietal, že záver súdu je v rozpore s obsahom jeho tvrdení a dôkazov, pretože rozhodnutia o zrušení registrácie DPH neboli jeho

dodávateľom – pánovi P. M. a spoločnosti L., S., P., riadne doručené z dôvodu nesplnenia podmienok pre náhradné doručenie v zmysle § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom v čase doručovania písomnosti. Poukázal v tejto súvislosti na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 119/07 z 27. septembra 2007, v ktorom je vyslovený právny názor, že podmienkou náhradného doručenia je skutočnosť, že sa adresát v čase oznámenia náhradného doručenia v mieste doručenia zdržiaval, pričom je povinnosťou správneho orgánu preukázať, že sa tam adresát zdržiaval. Ďalej namietal, že súd sa vôbec nevysporiadal s jeho námietkou, že neprebehlo prvostupňové daňové konanie, hoci tým daňové konanie trpí vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Tvrdil, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v ňom nerozhoduje o hmotnoprávnych práva a povinnostiach daňových subjektov. K ukončeniu daňovej kontroly došlo dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole, čím mu ako kontrolovanému daňovému subjektu začalo vyrubovacie konanie, v ktorom mu malo byť umožnené využiť a použiť všetky zákonom priznané práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodlo o jeho odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu bez akejkoľvek účasti, čím sa vlastne daňového konania tak prvostupňového ako i odvolacieho vôbec nezúčastnil a tým mu boli odňaté základné procesné práva. Tým, že sa krajský súd riadne nezaoberal, ani nevysporiadal s jeho námietkami, ktoré sú pre posúdenie veci rozhodujúce, porušil jeho základné právo na súdnu ochranu a spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 2 Ústavy a právo podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru. Navrhol preto, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č.k. I/222/10858-69871/2006/990036-r zo dňa 5. októbra 2006 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava VI, č. 801/230/45789/06 zo dňa 7. júna 2006 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie a žalovaného zaviazuje na náhradu trov konania.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že nesúhlasí s dôvodmi odvolania, pretože súd preskúmaval daný prípad nielen na základe vyjadrení žalobcu, ale aj na základe zistení daňových orgánov počas vykonanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2004. Všetky zistenia správcu dane boli žalobcovi skutkovo a právne osvetlené, vychádzali z vykonaného dokazovania a boli podložené dôkazmi nachádzajúcimi sa v spise, pričom žalobca tieto dôkazy žiadnym právne relevantným spôsobom nevyvrátil. Žalovaný súhlasí s tvrdením žalobcu, že v danom prípade bolo relevantné, či rozhodnutia o zrušení registrácie DPH boli dodávateľom riadne doručené, a nie, či o zrušení registrácie vedeli alebo nevedeli. Krajský súd sa touto otázkou zaoberal a dospel k záveru, že rozhodnutia

boli dodávateľom žalobcu riadne doručené postupom stanoveným v § 17 ods. 3 zákona č. 511/1995 Z. z. v znení neskorších predpisov, preto čestné vyhlásenia dodávateľov zo dňa 6. decembra 2005, ktoré obaja vydali na žiadosť konateľa žalobcu, mal za právne bezvýznamné. Navyše v konaní bolo preukázané, že tvrdenie p. P., že nevedel o zrušení registrácie, je nepravdivé. K tvrdeniu žalobcu, že neboli splnené podmienky pre náhradné doručenie, pretože adresáti sa v čase doručovania nezdržovali na adrese doručenia uviedol, že ide o účelové tvrdenie, ktoré nebolo uplatňované ani v rámci daňovej kontroly, ani v rámci odvolacieho konania a ani nebolo namietané v žalobe a nebolo podložené žiadnym relevantným dôkazom. Poukázal na skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu môžu byť len námietky obsiahnuté v žalobných dôvodoch, ktoré boli uplatnené už v odvolacom správnom konaní. V súvislosti s procesnými námietkami vo vyrubovacom konaní poukázal na rozhodnutie najvyššieho súdu č. 3Sžf/23/2007 zo 14. februára 2008 vydané v právnej veci rovnakého žalobcu, len za iné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa odvolací súd vysporiadal s totožnou námietkou žalobcu a vyhodnotil ju ako neopodstatnenú.

Žalovaný zastáva názor, že súd prvého stupňa rozhodol správne, keď žalobu zamietol s odôvodnením, že daňové orgány skutkový stav veci zistili v dostatočnom rozsahu a zo svojich zistení vyvodili správny právny záver, preto navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v zmysle koncentračnej zásady v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP s použitím § 246c ods. 1 OSP), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP), keď oznámil verejné vyhlásenie rozsudku na internetovej stránke najvyššieho súdu www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk, a na úradnej tabuli najvyššieho súdu a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu,

pričom nezistil dôvod, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré sú dostatočným východiskom pre vyslovenie výroku rozsudku.

Odvolačí súd sa oboznámil s dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Bratislava VI č. 801/230/45789/06 zo dňa 7. júna 2006, ako aj z rozhodnutím žalovaného č. I/222/10858-69871/2006/990036-r zo dňa 5. októbra 2006 a z ich obsahu zistil, že odôvodnenie rozhodnutí zodpovedá priebehu sporového daňového konania. V dodatočnom platobnom výmere sú riadne ustálené sporné skutočnosti a správca dane sa s nimi v dostatočnom rozsahu a zrozumiteľne vysporiadal. Rovnako rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho správneho orgánu spĺňa zákonné kritériá pre odôvodnenie rozhodnutia, nakoľko je z neho dostatočne zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom na jeho vydanie, sú v ňom uvedené právne predpisy, na základe ktorých žalovaný rozhodol, ako aj jeho úvahy, ktoré viedli k prijatému záveru.

Odvolačí súd sa predovšetkým nestotožnil s tvrdením žalobcu, že napadnuté súdne rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Jeho odôvodnenie v spojení s odôvodnením rozhodnutia žalovaného dáva dostatočnú odpoveď na žalobné dôvody.

K opakovanej námietke žalobcu, že v daňovom konaní došlo k vadám, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, odvolací súd poukazuje na rozhodnutie sp. zn. 3Sžf/23/2007, ktoré vydal najvyšší súd v právnej veci žalobcu v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktoré sa týkalo dodatočného platobného výmeru za zdaňovacie obdobie január 2004, a v odôvodnení ktorého sa k totožnej námietke uvádza: „Pokiaľ ide o procesné námietky, vo vyrubovacom konaní správca dane hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane (§ 44 ods. 1, 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov). Vo vyrubovacom konaní nedochádza k formálnemu vykonaniu dôkazov, už vykonaných v rámci daňovej kontroly za účasti daňového subjektu. Výsledkom vyrubovacieho konania je správna úvaha správcu dane ako dôsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v dodatočnom platobnom výmere. Týmto odvolací súd nevyklučuje možnosť vykonať i vo vyrubovacom konaní dôkazy, ale zdôrazňuje, že ide predovšetkým o štádium hodnotenia dôkazov z daňovej kontroly. Odvolací súd v tomto konaní poukazuje na podrobné odôvodnenie dodatočného platobného výmeru, z ktorého vyplýva, že správca dane hodnotenie skutkového stavu a dôkazov uskutočnil.“

Žalobca ďalej namietal, že v danom prípade nemohlo dôjsť k doručeniu rozhodnutí o určení posledných zdaňovacích období v zmysle § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.

dodávateľom žalobcu, pretože títo sa v čase doručovania písomností v mieste doručovania nezdržovali, pričom na podporu svojho názoru poukázal na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 119/07 z 27. septembra 2007. Aj odvolací súd vychádzal z právneho názoru vysloveného v tomto náleze, keď posúdil túto námietku žalobcu ako neopodstatnenú: v odôvodnení tohto nálezu je pod bodom 23. uvedené: „Ak je adresátom dostatočne preukázané, že záver o tomto predpoklade náhradného doručenia bol nesprávny, ide o doručenie neúčinné.“ To znamená, že dôkazné bremeno na preukázanie tvrdenia, že adresát sa v čase doručovania v mieste doručovania nezdržoval, znáša adresát, a nie správny orgán, ako mylne tvrdí žalobca. Žalobca však na preukázanie tohto tvrdenia nepredložil, ani neoznačil žiaden dôkaz, preto platí záver žalovaného, s ktorým sa stotožnil aj krajský súd, že rozhodnutia boli obom daňovým subjektom – dodávateľom žalobcu, právoplatne doručené. Navyše treba dať za pravdu žalovanému, že išlo o námietku, ktorá nebola uplatnená ani v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ani v žalobe, ale až v odvolaní proti rozhodnutiu krajského súdu.

V tejto súvislosti sa žiada zdôrazniť nepriamy charakter dane z pridanej hodnoty. Uvedený charakter je zabezpečený tým, že každý platiteľ dane je povinný vyčíslieť svoju pridanú hodnotu na tovare alebo poskytnutej službe a súčasne mu vzniká právo na vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej predchádzajúcemu platiteľovi dane. Preto je pre každého platiteľa dane z pridanej hodnoty výnimočne dôležité, aby si overoval, či jeho partner je oficiálne uznaným platiteľom dane. Ak si žalobca neoveril skutočnosť, či obchoduje s platiteľom dane z pridanej hodnoty, nekonal so starostlivosťou riadneho obchodníka a nemôže sa domáhať práva na odpočet dane z pridanej hodnoty tak na komunitárnej, ani na vnútroštátnej úrovni. Vnútroštátne právo ponúka informačné zdroje, kde si môžu účastníci právnych vzťahov preverovať hodnovernosť údajov a informácií o zmluvnej protistrane.

Vzhľadom na uvedené dospel senát najvyššieho súdu, že neboli naplnené žalobcom tvrdené odvolacie dôvody, ktoré by zakladali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa, preto podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP v spojení § 219 ods. 1, 2 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu ako vo výroku vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods.2 a § 142 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal, pretože v odvolacom konaní nebol neúspešný.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku **n i e j e** prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 3. februára 2011

JUDr. Zuzana Ďurišová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská