



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobcu: **F., spol. s r.o.**, so sídlom D., IČO: X., zastúpeného *JUDr. B. N., advokátom*, so sídlom Advokátskej kancelárie H., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č.: I/222/11012-78578/2008/991031-r zo dňa 14. októbra 2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S/243/2008-39 zo dňa 6. apríla 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 3S/243/2008-39 zo dňa 6. apríla 2010 **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného č.: I/222/11012-78578/2008/991031-r zo dňa 14. októbra 2008 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 339,10 € na účet jeho právneho zástupcu JUDr. B. N., do troch dní.

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutia, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Malacky č. 606/230/17007/08/Kjn zo dňa 14. mája 2008, ktorým správca dane

v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 v sume 747.075,--Sk. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd mal preukázané, že žalovaný správny orgán preskúmaným rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 na tom skutkovom základe, že daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca ako daňový subjekt si uplatnil nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov, a to dodávateľských faktúr č. 63, 64, 69, 72, 75, 78, 81, 64a, 65a, 69a vystavených v mesiaci marec 2004 v celkovej výške 747.075,--Sk za nákup tovaru (železný šrot) od dodávateľa – J P., M., L., ktorý v čase dodania tovaru nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty, čím porušil ustanovenie § 20a ods. 1 písm. c) v spojení s § 20 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom do 30. apríla 2004 (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd konštatoval, že žalovaný v novom konaní postupoval v súlade s právnym názorom a závermi vyslovenými v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. sp. zn. 3SŽf/47/2007, jeho postup bol zákonný a preskúmané rozhodnutie bolo podrobne zdôvodnené so všetkými dôkazmi jednotlivo, ako aj v ich vzájomných súvislostiach. Poukázal na to, že z administratívneho spisu mal preukázané, že správca dane vykonal rozsiahle a podrobné dokazovanie a svoje rozhodnutie dostatočne odôvodnil, pričom prihliadol na všetky žalobcom namietané skutočnosti. K námietke žalobcu, že J. P. nevedel o tom, že mu bolo určené posledné zdaňovacie obdobie III. štvrt'rokom 2001 uviedol, že žalovaný si túto skutočnosť objasnil vyžiadáním si stanoviska príslušného správcu dane J. P. (Daňového úradu Bratislava I) vyvracajúceho namietanú skutočnosť, pričom táto bola rovnako ozrejmená aj zo zápisnice z ústneho pojednávania spísanej na Daňovom úrade Bratislava I, v ktorej J. P. uviedol, že vedel o tom, že nie je platcom dane. Krajský súd taktiež tvrdenie žalobcu o vykonaní opakovanej daňovej kontroly vyhodnotil za nedôvodné. Mal za to, že z doložených dokladov, ako aj z rozhodnutia žalovaného správneho orgánu vyplýva, že žalovaný sa len pridržiaval pokynov vyslovených v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. sp. zn. 3SŽf/47/2007 a po zhodnotení skutočností obsiahnutých v protokole o daňovej kontrole a námietok daňového subjektu proti protokolu, ktoré boli právne významné pre určenie dane, opätovne vydal nový dodatočný platobný výmer, ktorého podkladom bol protokol o kontrole č. 606/320/131-6897/2006 zo dňa 27. februára 2006. Podľa názoru krajského súdu žalovaný nepochybil, keď sa nezaoberal skutočnosťami vznášanými žalobcom proti postupu daňového úradu ako správcu dane daňového subjektu J. P., s poukazom na to, že pokiaľ bolo v platnosti rozhodnutie daňového úradu, že daňový subjekt J. P. má určený III. štvrt'rok 2001 ako posledné zdaňovacie obdobie a od tejto doby nie je platcom dane, je táto skutočnosť rozhodujúca pre žalobcu prijímajúceho od tohto daňového subjektu zdaniteľné plnenia s tým, že len za predpokladu zmeny tejto skutočnosti zákonným spôsobom, by mohol oprávnené namietat', že zaplatil daň vo vyššej výške ako bol v zmysle zákona povinný. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca mal právne možnosti a dokonca povinnosti overiť si, či subjekt

dodávajúci mu tovar, je platcom dane z pridanej hodnoty. Krajský súd žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal v dôsledku jeho neúspechu v tomto konaní.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa žalobca v zákonnej lehote odvolal. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného č.: I/222/11012-78578/2008/991031-r zo dňa 14. októbra 2008, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Malacky č.: 606/230/17007/08/Kjn zo dňa 14. mája 2008 zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že rozsudok súdu prvého stupňa je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, je nesprávny a vydaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Vytýkal prvostupňovému súdu, že sa vo svojom rozhodnutí len formálne vysporiadal s jeho námietkami bez toho, aby dôvody uvedené v napadnutom rozsudku mali oporu v skutkovom stave a v konkrétnom zákonom ustanovení, s poukazom na právo na spravodlivý proces, ktoré je zabezpečené aj procesnými zárukami, medzi ktoré patrí aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. V tejto súvislosti poukazom na konštatovanie krajského súdu, ktorý na str. 5 odôvodnenia rozsudku uviedol, že: „...žalobca predovšetkým namietal, že J. P. nevedel o tom, že mu bolo určené posledné zdaňovacie obdobie III. štvrťrokom 2001...“, tvrdil, že takéto tvrdenie je v úplnom rozpore so skutočným obsahom jeho prejavov, najmä s obsahom žaloby. Zdôraznil, že jeho tvrdenie spočíva v tom, že je právne irelevantné, či J. P. vedel alebo nevedel o zrušení registrácie DPH, keďže pre spor v tejto veci je rozhodujúce, či rozhodnutie o zrušení registrácie DPH bolo alebo nebolo J. P. doručené. Trval na tom, že toto rozhodnutie nebolo J. P. riadne doručené, keďže v danom prípade neboli splnené podmienky pre uplatnenie náhradného spôsobu doručenia v zmysle ustanovenia § 17 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov, odvolávajúc sa na vyjadrenie svojho obchodného partnera J. P., že sa v čase doručovania predmetného rozhodnutia nezdržiaval na adrese doručenia. V tejto súvislosti upriamil pozornosť na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 119/07-22 zo dňa 27. septembra 2007. Nesúhlasil s názorom žalovaného správneho orgánu, že žiadnym spôsobom nepreukázal vyššie uvedené tvrdenie, s poukazom na to, že správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu v zmysle § 29 ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov. Ďalej nesúhlasil ani s postupom prvostupňového súdu, keď sa nezaoberal závažnou námietkou, že žalovaný nezohľadnil všetky skutočnosti, ktoré pre správne právne posúdenie veci mal k dispozícii a o nich vedel, keď napriek návrhom na vykonanie dôkazov, tieto nevykonal a jeho tvrdenie o tom, že u daňového subjektu J. P., M., Bratislava neboli splnené zákonné podmienky pre zrušenie registrácie DPH, nepreverenil. Uviedol, že správca dane mal vedomosť zo svojej činnosti, že tento subjekt v priebehu roku 2004 obchodoval s ďalšími inými subjektmi (napr. K., s.r.o. D., P., s.r.o. D.) a jeho obrat niekoľkonásobne prevyšoval výšku obratu stanoveného v § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ako podmienku povinnej registrácie platiteľa DPH a taktiež sa nezaoberal námietkou, že zákonné dôvody na zrušenie registrácie DPH u J. P. splnené neboli, poukazujúc na čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Nesúhlasil

taktiež s tvrdením, že pokiaľ bolo v platnosti rozhodnutie daňového úradu o zrušení registrácie DPH, bola táto skutočnosť rozhodujúca a mal ju akceptovať. Žiadal o vyriešenie predbežnej otázky o platnosti zrušenia registrácie DPH J. P., pretože má za to, že táto otázka je rozhodujúcou pre posúdenie, či postup pri uplatňovaní odpočtu dane z pridanej hodnoty bol správny alebo nesprávny. Ďalej namietal, že krajský súd neprihliadol na vady daňového konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia podľa § 250i ods. 3 O.s.p. napriek tomu, že na takéto vady bol povinný prihliadať z úradnej povinnosti, s poukazom na to, že vady daňového konania namietal aj v žalobe, keď tvrdil, že sa neuskutočnilo prvostupňové daňové konanie, čo považoval za závažnú vadu konania, ktorou mu bolo znemožnené preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane tak, ako to vyplýva z ustanovení § 2 ods. 1, ods. 2, § 8 a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., v ktorých je stanovená tzv. preukazná povinnosť daňových subjektov. Odvolávajúc sa na ustanovenia § 1a písm. d) a § 15 ods. 1 citovaného zákona poukázal na to, že daňová kontrola, keďže sa v nej nerozhoduje o hmotnoprávných právach a povinnostiach daňových subjektov, nie je daňovým konaním a v tejto súvislosti preto namietal postup správcu dane v rámci vyrubovacieho konania, začatého ukončením daňovej kontroly (§ 44), v ktorom mu nebolo umožnené využiť a použiť všetky mu zákonom priznané práva. Uviedol, že v rámci vyrubovacieho konania, za ktoré nemožno považovať jediný úkon správcu dane, a to vydanie prvostupňového rozhodnutia, malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 zákona o správe daní a poplatkov, keďže namietal závery uvedené v protokole o kontrole nadmerného odpočtu DPH. Poukazujúc na porušenie jeho ústavného práva garantovaného v čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, umožňujúcemu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným (nie už vykonaným) dôkazom, ako aj na porušenie jeho procesných práv zakotvených v § 2 ods. 1, ods. 2 a ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov vyslovil názor, že sa nezúčastnil daňového konania, a to tak prvostupňového ako aj odvolacieho, keďže Daňové riaditeľstvo SR rozhodlo o odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu bez jeho akejkoľvek účasti. Opakovane namietal, že prvostupňový súd sa riadne s námietkami rozhodujúcimi pre posúdenie veci nezaoberal, s týmito sa nevysporiadal a preto označil napadnutý rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok a nezrozumiteľnosť dôvodov (§ 157 ods. 2 O.s.p.). Uviedol, že z práva na spravodlivý proces vyplýva povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie a taktiež poukázal na obsah práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Namietal, že tak krajský súd, ako aj daňové orgány tieto záruky nerešpektovali a nezabezpečili ani minimálne potrebnú kvalitu procesu tak, aby bolo naplnené právo na spravodlivý proces a právo na súdnu ochranu. Nesúhlasiac s názorom krajského súdu o rešpektovaní zásad daňového konania žalovaným a s jeho postupom zameraným len na zistenie skutočností pre posúdenie splnenia podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2004, namietal pravdivosť a objektivitu dôkazov, dôkazmi opačnými (čestné prehlásenie konateľa dodávateľa žalobcu) preukazujúcimi pravdivosť jeho tvrdenia o správnosti postupu pri uplatňovaní nadmerného odpočtu DPH, ktoré však prvostupňový súd ponechal bez povšimnutia a tým spôsobil, že nebol zistený skutkový stav skutočností rozhodujúcich pre právne

posúdenie veci. Mal za to, že takýmto postupom (vyhodnotením len niektorých dôkazov) prvostupňový súd porušil jeho ústavné práva podľa čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Dôvodil, že správnosť a dôvodnosť jeho odvolacích námietok preukazuje aj obsah nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 269/05-34 zo dňa 20. decembra 2006.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhoval odvolaciemu súdu napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Uviedol, že prvostupňový orgán – správca dane, v novom dodatočnom platobnom výmere, v intenciách rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. sp. zn. 3 SŽf/47/2007 zo dňa 21. novembra 2007, opätovne zhodnotil skutočnosti uvedené v protokole o daňovej kontrole a pre určenie dane právne významné námietky žalobcu proti protokolu (§ 44 ods. 1, 4 zákona č. 511/1992 Zb.). Poukázal na to, že podstatnú časť odvolania žalobcu predstavujú tvrdenia adresované súdu, ktorý sa údajne nezaoberal jeho námietkami voči postupu Daňového úradu Bratislava V, ako správcu dane daňového subjektu J. P. Za zavádzajúce považoval tvrdenie právneho zástupcu žalobcu o tom, že právna zástupkyňa Daňového riaditeľstva SR na krajskom súde potvrdila, že rozhodnutie (o určení posledného zdaňovacieho obdobia) nebolo pánovi P. riadne doručené, poznamenajúc zároveň, že na pojednávaní konanom na krajskom súde dňa 15. marca 2007 sa právny zástupca žalobcu nedostavil a ani sa neospravedlnil. Záverom uviedol, že prvostupňový súd rozhodol správne, keď žalobu zamietol s odôvodnením, že žalovaný postupoval v súlade s právnym názorom a závermi vyslovenými v spomínanom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, jeho postup vyhodnotil za súladný s citovanými ustanoveniami a rozhodnutie za podrobne zdôvodnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 212 a nasl.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane daňovému subjektu - žalobcovi podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu,

či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Odvolačný súd dáva do pozornosti, že predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný správny orgán rozhodoval s konečnou platnosťou o vyrubení žalobcovi rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004.

Podľa § 2 ods. 1, 3, 4, 6, 7, 8 zákona o správe daní v platnom znení v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti. Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj

vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 44 ods. 6, písm. b/, bod 1 zákona o správe daní ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Z obsahu predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, odvolací súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január-december 2004, o výsledku ktorej vyhotovil protokol čj. 606/320/131-6897/06 zo dňa 27. februára 2006. Protokol bol žalobcovi doručený dňa 6. marca 2006, k jeho obsahu sa žalobca písomne vyjadril dňa 16. marca 2006, ktoré vyjadrenie doručil správcovi dane dňa 20. marca 2006. Protokol bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 27. marca 2006, zo zápisnice vyplýva, že žalobca do zápisnice uviedol, že sa pripája k vyjadreniu jeho zástupcu zo dňa 16.3.2006, v ktorom namietal nedostatočne zistený skutkový stav, keď nebolo preukázané, či rozhodnutie o zrušení registrácie J. P. bolo platné a účinné a súčasne namietal, že nemal možnosť sa oboznámiť s týmto dôkazom, aby sa mohol k nemu vyjadriť, čím boli porušené jeho procesné práva, právo na úzku spoluprácu a súčinnosť s poukazom na čl. 48 ods. 2 ústavy a § 2 ods. 1, 2, 3 zákona č. 511/1992 Zb. a bolo mu znemožnené splniť si svoju povinnosť podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.. Z protokolu vyplýva, že správca dane na základe daňových dokladov za zdaňovacie obdobie marec 2004 zistil, že žalobca ako daňový subjekt si uplatnil nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov, a to dodávateľských faktúr č. 63, 64, 69, 72, 75, 78, 81, 64a, 65a, 69a vystavených v mesiaci marec 2004 v celkovej výške 747.075,--Sk za nákup tovaru (železný šrot) od dodávateľa – J. P., M., L., ktorý v čase dodania tovaru nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom č.k. 3Sžf/47/2007 zo dňa 21. novembra 2007 zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/418/2006-41 zo dňa 15.3.2007 tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/222/8681-58884/2006/991031-r zo dňa 11. augusta 2006 podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Týmto rozhodnutím Daňové riaditeľstvo SR potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Malacky - dodatočný platobný výmer č.J. 606/230/131-11567/2006 zo dňa 28. marca 2006, ktorým správca dane vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 žalobcovi v sume 747.075,--Sk podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu, že žalobca ako daňový subjekt nepostupoval v súlade s ustanoveniami § 20a ods. 1 písm. a), c) a § 20 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom do 30. apríla 2004 (uvedený rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako aj

uvedené rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov sa v administratívnom spise nenachádzajú).

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky v nadväznosti na citovaný rozsudok najvyššieho súdu, dodatočný platobný výmer Daňového úradu Malacky číslo 606/230/131-11567/06/Rad zo dňa 28. marca 2006 zrušilo rozhodnutím č.j. I/222/6338-32497/2008/991410-r zo dňa 3. apríla 2008 a vec vrátilo správne orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie (predmetné rozhodnutie sa v administratívnom spise nenachádza).

Daňový úrad Malacky vydal dňa 14. mája 2008 dodatočný platobný výmer č. 606/230/17007/08/Kjn, ktorým opätovne vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 žalobcovi v sume 747.075,--Sk podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že správca dane mal za to, že žalobca ako daňový subjekt nepostupoval v súlade s ustanoveniami § 20a ods. 1 písm. a), c) a § 20 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom do 30. apríla 2004; správca dane neakceptoval písomné vyjadrenie daňového subjektu k protokolu o výsledku daňovej kontroly dôvodiac tým, že dostatočne a čo najúplnejšie zistil, že J. P. – M., Bratislava v čase vystavovania daňových dokladov pre žalobcu, nebol platiteľom DPH a o tejto skutočnosti vedel; túto skutočnosť považoval správca dane za dokázanú, konštatujúc zároveň, že vykonané dôkazy boli postačujúce a preto nebolo potrebné vykonať ďalšie zisťovania. Rovnako poukázal na ustanovenie § 31 ods. 17 a 18 zákona č. 511/1992 Zb. umožňujúcemu platiteľovi dane overiť si, či jeho dodávateľ je v čase dodávky tovarov a služieb platiteľom dane a to u miestne príslušného správcu dane.

Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal totožné skutočnosti ako v predmetnej žalobe.

O odvolaní rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím (č.: I/222/11012-78578/2008/991031-r zo dňa 14. októbra 2008) tak, že potvrdil rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že záver správcu dane zodpovedá zásadám správneho uváženia. Mal za to, že daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia a teda neunesol dôkazné bremeno, keďže sa mu nepodarilo preukázať právne relevantným spôsobom nákup tovaru od platiteľa dane z pridanej hodnoty, deklarovaného na daňových dokladoch, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola spochybnená. Uviedol, že daňový doklad hoci obsahuje všetky formálno-právne náležitosti, je z hľadiska nároku na odpočet DPH použiteľný len vtedy, ak v ňom uvedené údaje odrážajú aj skutočnosť, čo v danom prípade neplatilo. Poukazom na § 29 ods. 2 a 4 zákona o správe daní a poplatkov argumentoval, že správca dane dbal na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie s tým, že ako dôkaz použil všetky prostriedky, ktorými mohol zistiť a objasniť rozhodujúce skutočnosti (zápisnice o miestnom zisťovaní, dožiadania a pod.). Upriamil pozornosť na ustanovenie § 29 ods. 8 citovaného zákona, v zmysle ktorého daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie

dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom, pričom žalobca v danom prípade nepreukázal, že tovar, z ktorého si uplatňoval nárok na odpočítane dane nakúpil od platiteľa dane z pridanej hodnoty, teda nesplnil zákonom stanovené podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri prijatom zdaniteľnom plnení uvedené v § 20a zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom do 30. apríla 2004. Nesúhlasil s tvrdením žalobcu o tom, že rozhodnutie o určení posledného zdaňovacieho obdobia (č. j. 604/2101/102919/2001 zo dňa 16. júla 2001) jeho dodávateľa, správca dane nešpecifikoval a nepredložil ako dôkaz dôvodiac, že pod špecifikáciou rozhodnutia o určení posledného zdaňovacieho obdobia sa rozumie jeho číslo a dátum jeho vydania, ktoré údaje sú podrobne uvedené na str. 4 rozhodnutia správcu dane. V tejto súvislosti poukázal na to, že úlohou správcu dane, ktorý nenesie zodpovednosť za vystavovanie daňových dokladov nezákonným spôsobom, nie je riešenie odberateľsko-dodávateľských vzťahov. K tvrdeniu žalobcu, že všetky dôkazy vykonané správcom dane, boli vykonané bez jeho vedomosti a preto sa nemohol vyjadriť k spôsobu ich vykonania a ani k ich obsahu, čím bol porušený čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a niekoľko ďalších ustanovení zákona o správe daní a poplatkov, ako aj k jeho konštatovaniu o nerešpektovaní rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽf/47/2007, nakoľko v danej veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie, uviedol, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v zmysle ustanovenia § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., vo veci vykonal rozsiahle a podrobné dokazovanie, hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Za rozhodujúci dôkaz považoval predovšetkým odpoveď príslušného správcu dane dodávateľa tovaru a zápisnicu z ústneho pojednávania, spísanú na Daňovom úrade Bratislava I, so štatutárnym zástupcom dodávateľa p. P.

V správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Podľa názoru odvolacieho súdu medzi účastníkmi ostala predovšetkým sporná otázka, či žalobca ako daňový subjekt si správne alebo nesprávne uplatňoval nárok na odpočítanie dane na vstupe z dodávateľských faktúr vystavených v mesiaci marec 2004 v celkovej výške 747.075,--Sk za nákup tovaru od dodávateľa J. P., keď daňové orgány oboch stupňov tvrdili, že na základe vykonaného dokazovania dospeli k záveru, že uvedený subjekt nebol v čase dodania tovaru platiteľom DPH, čím

žalobca porušil § 20a ods. 1 písm. c/ v spojení s § 20 zákona o DPH a žalobca tvrdil, že predložil dostatočné dôkazy o tom, že si nárok na odpočet DPH v danom prípade uplatnil riadne, pretože rozhodnutie o určení posledného zdaňovacieho obdobia daňového subjektu - J. P., nie je platné a účinné. Z uvedených dôvodov odvolací súd zameral svoju pozornosť tejto spornej otázke.

Článok 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky obsahuje ústavné pravidlo, v rámci ktorého každý orgán verejnej moci vrátane štátnych orgánov sám (autonómne) určuje nielen to, aký druh právnej úpravy použije pri rozhodovaní, ale aj to, akým spôsobom prikróčí k jeho výkladu v súlade s princípom právneho štátu, ktorý je vyjadrený v citovanom článku ústavy. Ústavný príkaz, ktorý je obsiahnutý v čl. 2 ods. 2 ústavy, je súčasne aj ustanovením povinnosti vykladať ústavné a zákonné normy tak, aby sa tento ústavný príkaz rešpektoval v celom vymedzenom rozsahu. Uvedené ústavné pravidlo sa vzťahuje v celom rozsahu aj na ochranu základných práv a slobôd, ktorú poskytujú orgány verejnej moci v rozsahu svojich kompetencií vrátane základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Ústavný súd pri svojej rozhodovacej činnosti uprednostňuje materiálne poňatie právneho štátu, pričom pri interpretácii a aplikácii právnych predpisov vychádza zo zmyslu a účelu príslušnej právnej úpravy a dbá o to, aby prijaté riešenie bolo akceptovateľné aj z hľadiska všeobecne ponímanej spravodlivosti (m. m. IV. ÚS 1/07, I. ÚS 57/07, IV. ÚS 182/07). Výklad relevantných právnych noriem nemôže byť taký formalistický, aby sa ním v konečnom dôsledku nielen zmaril účel požadovanej súdnej ochrany, ale aj zabránilo v prístupe k súdnej ochrane z dôvodov, ktoré nemožno v právnom štáte v žiadnom prípade pričítať účastníkovi konania, ktorý sa tejto ochrany domáha.

Ústavnosť týchto konaní predpokladá aj to, že orgán verejnej moci, pred ktorým sa takéto konania uskutočňujú, koná zásadne nestranne, nezávisle a s využitím všetkých zákonom vytvorených prostriedkov na dosiahnutie účelu takýchto procesných postupov. Ústavný súd v tomto smere osobitne pripomína objektivitu takéhoto postupu orgánu verejnej moci (II. ÚS 9/00, II. ÚS 143/02). Len objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa, ako aj ničím nepodložená možnosť úvahy orgánu verejnej moci bez akýchkoľvek objektívnych limitov, ktoré sú vymedzené zákonnými spôsobmi zisťovania skutkového základu, prijať rozhodnutie. Objektívny postup orgánu verejnej moci sa musí prejavovať nielen vo využití všetkých dostupných zdrojov zisťovania skutkového základu na rozhodnutie, ale aj v tom, že takéto rozhodnutie obsahuje aj odôvodnenie, ktoré preukázateľne vychádza z týchto objektívnych postupov a ich využitia v súlade s procesnými predpismi.

Odvolací súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správca dane v danom prípade nepostupoval v súlade so zákonom o správe daní, ako aj s ustálenou judikatúrou Ústavného súdu Slovenskej republiky, vo veci si nežadovávajúci dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní nepostupoval v súčinnosti s daňovým subjektom – žalobcom, s námietkami žalobcu vznesenými v daňovom konaní sa náležite nevyporiadal v dôvodoch svojho

rozhodnutia, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je treba považovať za predčasné, a preto súd prvého stupňa nerozhodol vo veci v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol.

Nemožno súhlasiť s tvrdením žalovaného správneho orgánu, že daňovému subjektu – J. P., bola platne a účinne zrušená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty, ktorú skutočnosť mal preukázanú na základe rozhodnutia Daňového úradu Bratislava V č. 604/2101/102919/2001 zo 16.7.2001, ktorého fotokópia tvorila obsah administratívneho spisu. Z fotokópie uvedeného rozhodnutia vyplýva, že Daňový úrad Bratislava V v zmysle § 43 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty: J. P. posledné zdaňovacie obdobie: III. štvrt'rok 2001. Rozhodnutie nie je opatrené doložkou právoplatnosti. Pokiaľ teda žalobca v priebehu daňového konania vznášal námietky, že toto rozhodnutie nie je platné a účinné, a ako dôkaz predložil čestné vyhlásenie uvedenej osoby, bolo povinnosťou daňových orgánov oboch stupňov sa týmito námietkami zaoberať náležite. Doterajší postup daňových orgánov treba považovať za formalistický, keďže z dôkazu, na ktorý sa v rozhodnutiach odvolávali a to z rozhodnutia Daňového úradu Bratislava V č. 604/2101/102919/2001 zo 16.7.2001, ani nevyplýva, či toto rozhodnutie vôbec nadobudlo právoplatnosť.

Odvolací súd súhlasí s tvrdením žalovaného správneho orgánu, že správca dane nemôže rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V zo 16.7.2001 žiadnym spôsobom meniť a toto nemôže byť preskúmané ani odvolacím orgánom, keďže nie je predmetom tohto konania. Dopyšial' však z vykonaného dokazovania nevyplýva spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že uvedené rozhodnutie je platné a účinné. Správnosť záveru správcu dane nepotvrduje ani zápisnica spísaná Daňovým úradom Bratislava I dňa 6.8.2004 o výsluchu J. P., pričom z nej nie je ani zrejmé, či výsluch bol vykonaný zákonným spôsobom, keďže išlo o výsluch svedka a zo samotnej zápisnice nie je možné zistiť, či dôkaz bol vykonaný v súčinnosti so žalobcom.

V danom prípade pre vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 žalobcovi je rozhodujúcou skutočnosťou, či dodávateľ tovaru J. P. bol resp. nebol v čase dodania tovaru platiteľom dane z pridanej hodnoty, z ktorých dôvodov bolo povinnosťou správcu dane vykonať dokazovanie práve na tú skutočnosť, či uvedená osoba bola v rozhodnom zdaňovacom konaní platiteľom dane z pridanej hodnoty.

Z uvedených dôvodov bude povinnosťou daňových orgánov predovšetkým zistiť, či rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V zo 16.7.2001 nadobudlo právoplatnosť a vzhľadom na vznesené námietky žalobcu týkajúce sa jeho doručenia J. P., požiadať príslušný daňový úrad o vykonanie dožiadania výsluchom uvedenej osoby na okolnosti doručovania, pričom by mal byť dožadujúci daňový úrad upozornený na vznesené námietky žalobcu ohľadne doručovania, pretože až po odstránení rozporov ohľadne doručovania, bude možné ustáliť záver, či predmetné rozhodnutie nadobudlo v roku 2001 právoplatnosť. Ďalej požiadať príslušný dožadujúci daňový úrad, či

následne došlo u uvedeného daňového subjektu k zrušeniu jeho registrácie platiteľa dane z pridanej hodnoty samostatným rozhodnutím tak, ako to vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia zo dňa 16.7.2001. Súčasne bude povinnosťou daňových orgánov zamerať pozornosť na to, či uvedená osoba bola platiteľom dane z pridanej hodnoty práve v rozhodnom zdaňovacom období t.j. marec 2004, a za tým účelom vykonať dožiadanie na príslušný daňový úrad, či J. P. bol alebo nebol platiteľom dane práve v tomto rozhodnom zdaňovacom období.

Treba súhlasiť s tvrdením žalobcu, že rozhodujúcou okolnosťou pre určenie jeho daňovej povinnosti, je posúdenie ako predbežnej otázky, či J. P. bol v rozhodnom zdaňovacom období platiteľom dane z pridanej hodnoty. Nemožno však súhlasiť s jeho tvrdením, že povinnosťou daňových orgánov bolo skúmať, či daňovému subjektu J. P. bola zrušená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty zákonne, keďže táto skutočnosť nie je predmetom tohto konania.

Odvolací súd súhlasí s tvrdením žalovaného správneho orgánu, že vo vyrubovacom konaní nedochádza k formálnemu vykonaniu dôkazov, už vykonaných v rámci daňovej kontroly za účasti daňového subjektu, ale jeho výsledkom je správna úvaha správcu dane, ako dôsledok hodnotenia dôkazov, ktorá je aj súčasťou dodatočného platobného výmeru. Zo skutkových zistení v danej veci však vyplýva, že v rámci daňovej kontroly nebolo vykonané dokazovanie v dostatočnom rozsahu na preukázanie dôvodnosti daňovej povinnosti žalobcu v rozhodnom zdaňovacom období, resp. to nevyplýva z administratívneho spisu, ako aj, že z administratívneho spisu nevyplýva, že správca dane konal v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, pretože zo spisu nie je ani zrejmé, či žalobca bol upozornený na výsluch J. P., alebo či bol oboznámený s dôkazmi, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd dospel k záveru, že v danej veci nebol zistený skutkový stav dostatočne, správca dane nekonal v súčinnosti so žalobcom, ako aj, že žalovaný správny orgán nepredložil kompletný spisový materiál k súdnemu prieskumu, a preto odvolací súd podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodoval podľa § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 a v spojení s § 250k ods. 1 vety prvej. Žalobcovi priznal náhradu trov tohto konania, keďže bol v tomto konaní úspešný. Priznal mu trovy konania pozostávajúce zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu vo výške 66 € a súdneho poplatku za podané odvolanie vo výške 66 € a trovy právneho zastúpenia za tri úkony právnej služby, a to za prípravu a prevzatie veci v roku 2008, za podanie žaloby zo dňa 22. decembra 2008 vo výške po 48,63 € (§ 11 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov), za podanie odvolania zo dňa 27. mája 2010 vo výške 55,49 € (§ 11 ods. 1 citovanej vyhlášky), režijný paušál podľa § 16 ods. 3 citovanej vyhlášky, a to za 2 úkony zrealizované v roku 2008 – 2x 6,31 € a za úkon

zrealizovaný v roku 2010 7,21€, a DPH 20% zo sumy 172,58 € vo výške 34,52 €, t.j. náhrada trov konania celkom 339,10 €.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 23. februára 2011

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth