



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **VEMADO, s.r.o.**, Hlavná 60, Streda nad Bodrogom, zast. JUDr. Martinou Gombosovou, advokátkou, so sídlom Moldavská cesta 21/A, Košice, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/221/16008-84378/2011/990325-r zo dňa 30. augusta 2011, č. I/221/16008-84407/2011/990325-r, č. I/221/16008-84379/2011/990325-r a č. I/221/16008-84409/2011/990325-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/127/2011–109 zo dňa 19. decembra 2012, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/127/2011 – 109 zo dňa 19. decembra 2012, **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom 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 Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného uvedených v záhlaví tohto rozsudku, ktorými podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/230/8557/10/Ric

zo dňa 27. apríla 2010, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 v sume 110 092,90 €, dodatočný platobný výmer č. 738/230/8564/Ric zo dňa 27. apríla 2010 za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 124 634,56 €, dodatočný platobný výmer č. 738/230/8558/10/Ric zo dňa 27. apríla 2010 za zdaňovacie obdobie marec 2008 v sume 108 417,08 €, a dodatočný platobný výmer č. 738/230/8566/10/Ric zo dňa 27. apríla 2010 za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 123 222,39 €. Krajský súd v Košiciach takto rozhodol, keď sa stotožnil so žalovaným, ako i správcom dane, že žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zdaňovacích obdobiach február 2008, október 2008, marec 2008 a december 2008 v príslušných finančných čiastkach. Taktiež v súlade so zákonom správca dane ponechal daň z pridanej hodnoty, ktorú žalobca vykázal, ako vlastnú daňovú povinnosť, ktorú je povinný, ako platiteľ DPH odvieť vo výške uvedenej v podaných daňových priznaniach za už uvedené zdaňovacie obdobia. Nákup drevených plotov, jablčných bední drevených a tokajského vína samorodného suchého sudového v príslušných množstvách žalobca preukazoval iba dodávateľskými faktúrami a pokladničnými dokladmi (výdavkové a príjmové pokladničné doklady), pričom všetky faktúry, ako aj pokladničné doklady vystavoval Mikuláš Vareha, ako konateľ žalobcu a tiež, ako konateľ dodávateľov Baravin, s.r.o., Naft-SM, Gastroslovakia, s.r.o., BRSC, s.r.o., Royal Tokaj, s.r.o. a Drevo SK, s.r.o. Krajský súd sa stotožnil so závermi právneho predchodcu žalovaného, že posudzované plnenia nesledovali skutočný obchodný účel a boli len nástrojom na získanie daňovej výhody - finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že rozhodnutia žalovaného neobsahujú dostatok dôvodov, že sú nepreskúmateľné a nezodpovedajú požiadavkám uvedeným v § 30 ods. 1, 3 a v § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., tak krajský súd sa nestotožnil s námietkami žalobcu a mal za to, že v dôvodoch svojich rozhodnutí sa žalovaný podrobne vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami, uviedol skutočnosti, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie jeho rozhodnutí a tiež zdôvodnil, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov a pri aplikácii relevantnej právnej úpravy. Podľa krajského súdu taktiež nemožno súhlasiť s tvrdeniami žalobcu, že jediným a ťažiskovým dôkazom, na ktorom boli postavené žalobou napadnuté rozhodnutia je totožnosť osoby (Mikuláš Vareha), ako spoločníka, resp. konateľa v spoločnostiach, medzi ktorými dochádzalo k zdaniteľným plneniam. Dôvodom neuznania odpočítania dane z predmetných plnení nebola totožnosť osoby Mikuláša Varehu, ako spoločníka, resp. konateľa v spoločnostiach, medzi ktorými došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia, ale týmto dôvodom bola skutočnosť, že žalobca neunesol dôkazné

bremeno a nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov, t.j. že uvedení dodávateľa skutočne zrealizovali faktúrované zdaniteľné obchody a žalobca ich prijal a použil na dodávky tovarov, ako platiteľ DPH. Z výsledkov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobia vyplynulo, že tovar sa pohyboval v reťazci obchodných spoločností prepojených na osobu Mikuláša Varehu, ktorý bol v postavení konateľa a spoločníka. Tovar, ktorý bol deklarovaný na sporných faktúrach bol uskladnený v jednom sklade, neopustil tento sklad a menil iba vlastníka z jednej spoločnosti, kde bol konateľom Mikuláš Vareha do ďalšej spoločnosti, kde tiež Mikuláš Vareha vystupoval ako konateľ. Krajský súd ďalej dôvodil, že podľa vyjadrenia konateľa žalobcu, tovar bol v rámci jedného skladu premiestňovaný z jedného miesta v sklade na ďalšie skladovacie miesto, pričom konateľ žalobcu nevedel preukázať ani spôsob tohto, tzv. preskladnenia tovaru, ani s tým súvisiace režijné náklady a nezdôvodnil ani obchodný, resp. ekonomický účel takýchto presunov tovarov, ktoré mali byť ponímané, ako obchodné aktivity medzi jednotlivými obchodnými spoločnosťami, ktorých bol konateľom. Mikuláš Vareha bol podľa svojho vyjadrenia v celom reťazci svojich obchodných spoločností nezastupiteľný a iba on mohol podávať vyjadrenia a predkladať dôkazné prostriedky ku kontrole. Je preto logické, že kontrolné orgány vyžadovali od Mikuláša Varehu predloženie dôkazov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pričom zdôrazňovali skutočnosť, že tieto dôkazy môže vzhľadom na svoju nezastupiteľnosť predkladať iba konateľ žalobcu, ktorý je súčasne konateľom aj dodávateľských obchodných spoločností. Podľa krajského súdu konštatovanie správca dane, ako i žalovaného v ich rozhodnutiach o tom, že u žalobcu nebol vytvorený predpoklad ekonomickej činnosti v rozsahu, ako to deklaroval v podaných daňových priznaniach, v dôsledku čoho žalobca ani nevykonával reálnu ekonomickú činnosť, je v súlade so zisteniami správca dane. Žalobca nezamestnával žiadnych zamestnancov, nevlastnil žiaden hnutel'ny alebo nehnuteľný majetok, dopravné prostriedky, neúčtoval žiadne režijné náklady v súvislosti s podnikateľskou činnosťou a tvrdenie žalobcu, že výkony u neho, tzv. preskladňovanie tovaru vykonávali zamestnanci spoločnosti Jomado, s.r.o., bez preukázania tohto tvrdenia nepostačuje pre záver, že žalobca vykonával reálnu ekonomickú činnosť.

Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane nedisponuje žiadnym priamym ani nepriamym konkrétnym dôkazom, ktorý by vyvrátil uskutočnenie zdaniteľných plnení a dodanie tovaru, tak krajský súd sa s touto argumentáciou žalobcu nestotožnil a uviedol, že podanými daňovými priznaniami za príslušné zdaňovacie obdobia si žalobca uplatnil hmotnoprávny nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a z ustanovenia § 29 ods. 8 a § 15

zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že je povinnosťou platiteľa DPH preukázať oprávnenosť uplatňovaných nárokov na odpočet DPH. Ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a/ uvedeného zákona podmieňuje vznik práva na odpočet DPH zaplatenej za dodanie tovaru alebo služby tým, aby bolo preukázané dodanie tovaru alebo služby inou zdaniteľnou osobou - touto inou zdaniteľnou osobou je osoba, ktorá vystavila faktúru za dodanie tovaru alebo služby a aj preto nebolo povinnosťou správcu dane v rámci daňovej kontroly zabezpečovať dôkazy, ktoré by vyvracali uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení, naopak bolo povinnosťou žalobcu preukázať ich uskutočnenie.

Krajský súd taktiež neakceptoval námietky žalobcu pokiaľ žalobca namietal postup žalovaného, ktorý mal v súvislosti so začatím, spôsobom a priebehom výkonu daňových kontrol spoločností personálne prepojených Mikulášom Varehom porušiť zásadu dvojstupňovosti konania a že mal prekročiť svoje kompetencie formou priamych zásahov do výkonu daňových kontrol u subjektov prepojených prostredníctvom osoby Mikuláša Varehu a koordinácie týchto daňových kontrol. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na nález Ústavného súdu SR č. k. I ÚS 238/06 - 39 zo dňa 16. decembra 2008 a jeho dôvody, a preto žalobcom tvrdené nelegitímne zásahy Daňového riaditeľstva SR do výkonu daňových kontrol u subjektov prepojených prostredníctvom Mikuláša Varehu nemôžu predstavovať porušenie článku 2 ods. 2 Ústavy SR.

Krajský súd považoval za zákonný i postup správcu dane, ktorý ponechal daň na výstupe, pokiaľ išlo o žalobcom tvrdené zdaniteľné obchody týkajúce sa predaja drevených plotov, jablčných bední drevených, hoci tieto obchody podľa zistení správcu dane neboli reálne uskutočnené a žalobcovi tak nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru. Takýto postup správcu dane bol v súlade s § 71 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z., ktorého obsahom je premietnutie čl. 203 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH („daň z pridanej hodnoty platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre“). Žalobca vystavil odberateľské faktúry, ktorými deklaroval predaj uvedených komodít, na ktorých uviedol DPH a preto bol povinný i v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH odviesť daň uvedenú v predmetných faktúrach do štátneho rozpočtu SR. Pokiaľ žalobca vystavil tieto faktúry len formálne a k dodaniu deklarovaných tovarov nedošlo, mal potom právo postupovať podľa § 75 ods. 7 zákona o DPH a urobiť nápravu podaním dodatočného daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobia.

Krajský súd taktiež dôvodil, že pokiaľ žalobca namietal, že postupom správcu dane v priebehu daňovej kontroly došlo vo vzťahu k nemu k porušeniu zásady proporcionality, tak táto skutočnosť v priebehu preskúmvacieho konania nebola preukázaná. Krajský súd v tejto

súvislosti uviedol, že princíp proporcionality je normatívne zakotvený v čl. 52 ods. 2 Charty základných práv Európskej únie a predstavuje jednu zo všeobecných právnych zásad, ktoré sú základom právneho poriadku Európskej únie. Je rešpektovaná v rozhodovacej praxi Súdneho dvora Európskej únie ako aj Ústavného súdu SR, ktorý vo svojom náleze sp. zn. PL ÚS 3/00 poskytol výklad tejto zásady a že podstatu zásady proporcionality zovšeobecnil Ústavný súd SR aj v náleze sp. zn. PL ÚS 67/07.

Prvostupňový súd uviedol, že je nesporné, že žalobca ako fyzická osoba - podnikateľ bol súčasne spoločníkom a konateľom niekoľko desiatok obchodných spoločností, ktoré uskutočňujú medzi sebou ako platitelia dane z pridanej hodnoty zdaniteľné obchody. Mikuláš Vareha v týchto obchodných spoločnostiach vykonával súčasne všetky činnosti súvisiace s obchodno - ekonomicky a organizačno - výrobnými aktivitami týchto spoločností a podľa vlastného vyjadrenia bol v celom reťazci svojich obchodných spoločností nezastupiteľný a ku všetkým preberaným skutočnostiam mohol iba on podať vyjadrenia a predkladať dôkazné prostriedky ku kontrole, preto bol súbežný výkon daňových kontrol u viacerých týchto spoločností nevyhnutný v záujme najúplnejšieho zistenia skutkového stavu veci. Reálnosť uskutočnených obchodov bolo možné preukázať iba zisťovaním pohybu tovaru v reťazci spoločností, v ktorých Mikuláš Vareha bol konateľom. Snahou správcu dane bolo zistiť pôvod tovaru, t.j. kto bol prvotným dodávateľom tovaru, cez ktorú obchodnú spoločnosť v reťazci obchodných spoločností, v ktorých je žalobca konateľom, sa tovar do tohto reťazca dostal, resp. kedy tovar a cez ktorú spoločnosť opustil tento reťazec obchodných spoločností. Postup správcu dane bol preto v súlade so zásadou proporcionality. Žalobca, ktorý bol súčasne konateľom ďalších obchodných spoločností, si musel byť vedomý toho, že pri uplatňovaní nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty môže byť dôvodnosť uplatnených nárokov predmetom daňových kontrol zo strany príslušných správcov dane a pri týchto daňových kontrolách správcovia dane realizujú svoje zákonné oprávnenie. Podľa krajského súdu z týchto dôvodov nemožno preto akceptovať námietku žalobcu týkajúcu sa veľkého počtu súčasne vykonávaných daňových kontrol v obchodných spoločnostiach, ktorých konateľom bol žalobca. Veľkému počtu spoločností personálne a majetkovo prepojených jeho osobou musel zodpovedať aj počet daňových kontrol.

Krajský súd sa taktiež nestotožnil s námietkou žalobcu, že predmetnú kontrolu dane z pridanej hodnoty u žalobcu aj za zdaňovacie obdobie február 2008 vykonali zamestnanci správcu dane, ktorí neboli organizačne začlenení ako zamestnanci miestne príslušného správcu dane - Daňového úradu Trebišov, keď žalobca argumentoval nálezom Ústavného

súdu SR sp. zn. II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009 a namietal, že právne závery vyplývajúce z uvedeného nálezu Ústavného súdu SR krajský súd vo svojej doterajšej rozhodovacej praxi predtým akceptoval. Krajský súd v tejto súvislosti pri posudzovaní žalobnej námietky žalobcu poukázal nato, že vychádza zo zmeny rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prezentovanej jeho rozsudkami sp. zn. 5Sžf/68/2011 zo dňa 23. februára 2012, 4Sžf/8/2012 zo dňa 26. júna 2012 a 4Sžf/15/2012 zo dňa 26. júna 2012. Uviedol, že v rozsudku sp. zn. 5Sžf/68/2011 zo dňa 23. februára 2012 Najvyšší súd Slovenskej republiky dal do pozornosti ohľadne namietaného nezákonného zloženia kontrolnej skupiny neskoršie uznesenie Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 159/2011 - 19 zo dňa 13. apríla 2011, ktorým Ústavný súd SR odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 zo dňa 27. októbra 2010, ako zjavne neopodstatnenú, keď mal za to, že právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri určení kontrolnej skupiny Ústavný súd SR nespochybnil, ba naopak vyjadril, že predmetný názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nevykazuje nedostatky v zásade popierajúce účel a význam vykladaného a aplikovaného relevantného zákonného predpisu. Krajský súd ďalej uviedol, že s prihliadnutím na osobité okolnosti konkrétneho prípadu je možné považovať judikovanie právneho názoru vyplývajúce z nálezu Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 118/08 - 61 zo dňa 10. decembra 2009 za ojedinelé vybočenie z prevažujúcej ustálenej judikatúry Ústavného súdu SR. V závere svojho rozsudku krajský súd uviedol, že sa stotožňuje s právnym záverom žalovaného, že žalobca nepreukázal vierohodnými dôkazmi samotnú realizáciu deklarovanej zdaniteľným obchodom medzi ním a jeho dodávateľmi, že došlo k fyzickému dodaniu tovaru, a tým aj k nadobudnutiu práva nakladať s tovarom, ako vlastníka a taktiež sa stotožnil so stanoviskom žalovaného, že hlavným cieľom žalobcom deklarovanej obchodných aktivít bolo získanie daňovej výhody, pretože žalobcom tvrdené zdaniteľné obchody neboli vytvorené za ekonomickým účelom.

Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že predmetné rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR v spojení s dodatočnými platobnými výmery Daňového úradu Kráľovský Chlmec zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania. Žalobca má za to, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a v napadnutom rozsudku tiež neuviedol, že na základe akých skutočností dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8

zákona č. 511/1992 Zb. Jediným argumentom v tomto prípade je skutočnosť, že žalobca preukazoval predmetné obchody len faktúrami, resp. pokladničnými dokladmi a nesplnil zákonné podmienky uvedené v § 49 zákona o DPH, a preto je žalobca toho názoru, že prvostupňový súd svoje rozhodnutie riadne neodôvodnil. Skutočnosť, že medzi spoločnosťami existuje personálne prepojenie nie je sama osebe spôsobilá mať výpovednú hodnotu vo vzťahu k uskutočneniu (neuskutočneniu) akéhokoľvek plnenia. Pokiaľ žalovaný, ako i krajský súd argumentovali, že žalobca nepreukázal existenciu režijných nákladov, a že nebol u neho vytvorený predpoklad ekonomickej činnosti v rozsahu, ktorý deklaroval, žalobca poukázal v tejto súvislosti práve na jeho personálne prepojenie s podnikateľskými subjektmi, s ktorými obchodoval. Tieto podnikateľské subjekty v podstate fungovali vo forme blízkej holdingu, ktorý spojuje výhody veľkých podnikov (napr. ekonomickú silu, kapacitné možnosti, významnejšie postavenie na trhu) s výhodami podnikov menších jednotiek holdingu (napr. pružnosti). Skutočnosť, že daňový subjekt neúčtuje o režijných nákladoch (vodné, stočné, spotreba elektrickej energie), neznamená automaticky, že by tento daňový subjekt nevykonával reálne žiadnu činnosť a nemal vytvorené reálne podmienky na uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Nakoľko Mikuláš Vareha riadil, ako štatutárny zástupca niekoľko spoločností, nebolo v danom prípade účelné, aby každá z týchto spoločností bola osobitne odberateľom telekomunikačných služieb, energie, vody a plynu, prípadne ďalších služieb, ktoré obvykle využívajú podnikateľské subjekty pri svojej podnikateľskej činnosti. Poukázal na to, že zákonom nie je zakázané, aby 1 podnikateľský subjekt využíval so súhlasom ďalšieho podnikateľského subjektu služby telekomunikačných operátorov, energiu, vodu či plyn, za ktoré platí ako odberateľ podnikateľský subjekt odlišný od daňového subjektu, obzvlášť, ak sú personálne prepojené. Z faktu, že si žalobca neúčtoval prevádzkovú réžiu a nemal zamestnancov, príp., že nemal vlastné skladovacie priestory, nie je možné teda automaticky vyvodiť, že uskutočnené zdaniteľné obchody boli nereálne a s touto skutočnosťou sa krajský súd nezaoberal. Krajský súd sa taktiež nevysporiadal s námietkou, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné a poukázal na skutočnosti, ktoré majú byť obsahom dôvodov rozhodnutia odvolacieho správneho orgánu. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu SR. Navyše krajský súd sa v dôvodoch svojho rozsudku nevysporiadal ani s námietkou týkajúcou sa postihovania a zakladania dôkaznej situácie na personálnom prepojení obchodujúcich daňových subjektov, ktorá skutočnosť bola predmetom žaloby. Žalobca tiež poukázal na princíp právnej istoty, ktorého súčasťou je predvídateľnosť práva, pričom žalobca má za to, že v danom prípade došlo k porušeniu princípu právnej istoty vo vzťahu k námietke ohľadom neodôvodnenia rozhodnutia a v tejto

súvislosti poukázal na rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 12. januára 2011, sp. zn. 7S/13934/2010 týkajúceho sa obchodnej spoločnosti SHEN TIAN, s.r.o., so sídlom v Trebišove, proti žalovanému Daňovému riaditeľstvu SR, kde sa jednalo o skutkovo totožnú vec. Podľa žalobcu v danom prípade Krajský súd v Košiciach rozhodol odlišným spôsobom ako prv v prípade skutkovo i právne obdobnej veci bez toho, aby v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol argumenty, pre ktoré by bola v danej veci žalobcovmu právu poskytnutá odlišná ochrana, než v inom označenom konaní, kde sa rovnako jednalo o spoločnosť, ktorá je personálne prepojená s osobou Mikuláša Varehu. Čo sa týka námietok žalobcu procesného charakteru ohľadom nezákonnosti daňovej kontroly, tak túto námietku vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú s poukazom na príslušné rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré poukazovali na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 159/2011 - 19 zo dňa 13. apríla 2011 a podľa žalobcu nepostupoval krajský súd v súlade so zákonom, pretože vzhľadom na príslušné námietky žalobcu, ak príslušné dôkazy získané v rámci daňovej kontroly boli získané v rozpore so zákonom, teda kontrolórmí miestne nepríslušného správcu dane, nemožno hovoriť o dôkazoch získaných zákonným spôsobom, a tieto nemohli byť v konečnom dôsledku použité ani v rámci vyhotovenia protokolu a ani v ďalšom konaní. Žalobca poukázal v tejto súvislosti na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR č. k. 2Afs 69/2004 - 52 zo dňa 21. apríla 2005. Žalobca má za to, že krajský súd v danom prípade dospel k nesprávnej aplikácii predmetných rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na daný prípad, na ktoré poukazuje a tiež predovšetkým i uznesenia Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 159 /2011 - 19 z 13. apríla 2011. Poukázal na dôvody tohto uznesenia Ústavného súdu SR, a že meritom veci, ktorou sa ústavný súd v predmetnom prípade zaoberal bola skutočnosť, že žalobca bude môcť všetky svoje námietky uplatňovať v ďalšom konaní, a teda nebol daný dôvod na to, aby sa touto vecou podrobne, teda aj v rozsahu námietok voči daňovej kontrole vykonávanej zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane zaoberal Ústavný súd SR, ktorý sa napokon k skutočnosti zákonnosti kontroly vykonávanej zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane žiadnym spôsobom ani nevyjadroval, keďže tieto boli následne predmetom ďalšieho konania po zrušení napadnutého rozhodnutia žalovaného, z čoho možno vyvodit' aj záver o tom, že v predmetnej veci ešte nepadlo ani konečné rozhodnutie, ktoré by s určitosťou riešilo otázku zákonnosti takejto kontroly. Naopak rozhodnutie Ústavného súdu SR, o ktoré sa žalobca od začiatku opieral a to II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009 riešilo otázku vykonávania daňovej kontroly zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane ako primárnu otázku a meritum veci, pričom názor Ústavný súd SR bol v tomto prípade nepochybný a jasne podporuje argumentáciu žalobcu.

Preto podľa žalobcu poukazovanie v danom prípade na iné rozhodnutie Ústavného súdu SR, ktoré sa otázkou posudzovania zákonnosti vykonávania daňovej kontroly zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane priamo nezaoberalo, je potom zjavne nesprávne právne posúdenie prejednávanej veci. V tejto súvislosti žalobca poukázal i na ustanovenie § 250i ods. 3 OSP a na prípadné vady, ktoré mohli mať závažný vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a ako príklad uviedol námietky proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca má jednoznačne za to, že argument krajského súdu, že došlo k zmene rozhodovacej praxe súdov nezodpovedá skutočnosti, keďže samotný žalobca disponuje dôkazom, ktorý jednoznačne vyvracia toto tvrdenie súdu, na ktorom v zásade je postavené i zamietnutie žaloby žalobcu a žalobca v tejto súvislosti poukázal na skutkovo a právne totožnú vec AGROTRŇA, s.r.o. proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, o ktorej veci rozhodoval tiež Krajský súd v Košiciach, na ktorú vec v konečnom dôsledku bol aplikovaný nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009. V tejto veci Krajský súd v Košiciach žalobe žalobcu vyhovel a jeho rozhodnutie potvrdil i Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Sžf/16/2012 zo dňa 23. októbra 2012.

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky sa písomne ku odvolaniu žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach vyjadrilo a uviedlo, že žalovaný trvá na svojich rozhodnutiach zo dňa 30. augusta 2011 a ich odôvodnení a tiež trvá na vyjadreniach k jednotlivým žalobám a v plnom rozsahu sa stotožňuje s právnym posúdením veci uvedeným v napadnutom rozsudku Krajského súdu v Košiciach. Žalovaný zároveň žiadal vo svojom písomnom vyjadrení, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach potvrdil a zaviazal žalobcu na zaplatenie trov konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu ako i konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie žalobcu prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu proti rozsudku krajského súdu nie je možné vyhovieť a to z nasledovných dôvodov :

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods.1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Košiciach. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správnych orgánov, námietkami žalobcu, ako aj vyjadreniami správnych orgánov na tieto námietky. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Najvyšší súd prvostupňový rozsudok podľa § 219 ods. 1, 2 OSP ako vecne správny potvrdil a súčasne odkazuje na jeho podrobné dôvody vo vzťahu ku všetkým dôvodom podaného odvolania, ktoré sú prakticky totožné s dôvodmi samotnej žaloby a s ktorými sa krajský súd náležite po stránke skutkovej aj právnej vysporiadal a odvolací súd nevidí dôvod na zopakovanie vecne správnych dôvodov rozsudku krajského súdu.

Podľa § 219 ods. 2 OSP odvolací súd len dopĺňa dôvody prvostupňového rozsudku nasledovne:

Podľa § 1a písm. c/ zákona o správe daní, správou daní je evidenciac a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, **overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane**, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 1a) podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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.

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. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo **a)** na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, **b)** byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, **c)** predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, **d)** nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, **e)** klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, **f)** vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, **g)** nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: **a)** umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, **b)** zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, **c)** poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, **d)** predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, **e)** predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, **f)** umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, **g)** zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, 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. Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad, tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať,

či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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 účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou ods. 3 a 6. 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 § 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.

Vzhľadom na uvedené, napriek tomu, že žalobca predložil ako dôkazy predmetné faktúry, ktoré majú vyvrátiť tvrdenie žalovaného, tak správca dane, ako i žalovaný správne vyhodnotili dôkazy predložené žalobcom ako nedôveryhodné.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet.

Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil

zákon. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane svoj záver, že sa zdaniteľné plnenie, ktoré si uplatnil žalobca v daňovom priznaní neuskutočnilo, podložil skutkovými zisteniami s konkrétnym odkazom na vykonané dôkazy a ich obsah, ktoré vyhodnotil a dostatočne zdôvodnil, na základe čoho dospel, podľa názoru najvyššieho súdu, k oprávneným pochybnostiam o neuskutočnení zdaniteľných plnení.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený, najvyšší súd sa s touto námietkou žalobcu zhodne s názorom súdu prvého stupňa nestotožňuje. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predložením účtovných dokladov a zmlúv, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej ale aj po obsahovej stránke. K tejto námietke dáva žalobcovi súd do pozornosti, že v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH.

Žalobca ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnene očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri predpokladanej daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a taktiež musí vedieť preukázať, že kto uvedenú službu skutočne aj reálne poskytol.

V odôvodnení rozhodnutia sa prvostupňový súd vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie prejednávanej veci. V rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel k právnemu záveru a dostatočným spôsobom sa vysporiadal aj s právnou argumentáciou žalobcu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa v danom prípade stotožňuje s Krajským súdom v Košiciach, ktorý vyslovil záver, že akceptuje stanovisko žalovaného správneho orgánu, podľa ktorého hlavným cieľom žalobcom deklarovanych obchodných aktivít bolo získanie daňovej výhody, pretože žalobcom tvrdené zdaniteľné obchody neboli vytvorené za ekonomickým účelom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky je taktiež toho názoru, že vzhľadom na všetky okolnosti posudzovanej daňovej veci, vyplýva potom logický záver, že jediným účelom i napriek formálnemu deklarovaniu podmienok vyplývajúcich zo zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty bolo v danom prípade iba získanie nadmerného odpočtu, pričom konanie žalobcu vzhľadom na skutkové okolnosti posudzovanej veci postráda akýkoľvek ekonomický zmysel a preto takémuto konaniu daňového subjektu nemožno prostredníctvom daňového práva poskytnúť pre daňové účely príslušnú ochranu v rámci súdneho prieskumu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a tiež s prihliadnutím na závery obsiahnuté v dôvodoch rozhodnutia odvolacieho súdu, Najvyšší súd Slovenskej republiky nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od právneho názoru krajského súdu v danej veci odchýlil (napr. zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska) a preto v zmysle ust. § 219 ods. 1, 2 OSP za použitia ust. § 246c ods. 1 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu ako súladný so zákonom potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ust. § 250k ods. 1 OSP v spojení s ust. § 224 ods. 1 OSP za použitia ust. § 246c ods. 1 veta prvá OSP. Žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave 16. apríla 2014

JUDr. Jozef Milučký, v. r.

predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Dagmar Bartalská