

**ROZSUDOK****V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a členov senátu JUDr. Jany Baricovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobkyne: **LUMI TATRY SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom v Poprade, Teplická 34/3871 (predtým v Bardejove, Rhodyho č. 6)** zastúpenej *Advokátskou kanceláriou AK NOVIKMEC, s.r.o., so sídlom vo Vranove nad Topľou, Rázusova č. 125*, proti žalovanému : **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, ul. Lazovná 63** , o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/10056-68316/2011/990813-r, č. I/225/10054-68312/2011/990813-r, č. I/225/10051-68304/2011/990813-r, č. I/225/10050-68264/2011/990813-r, č. I/225/10038-68115/2011/990813-r, č. I/225/10039-68141/2011/990813-r, č. I/225/10040-68147/2011/990813-r, č. I/225/10041-68156/2011/990813-r, č. I/225/10042-68172/2011/990813-r a č. I/225/10058-68317/2011/990813-r, všetky z 24. júna 2011, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove z 13. septembra 2012, č. k. 1S/125/2011 - 44, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove z 13. septembra 2012, č. k. 1S/125/2011 – 44, **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 .**

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žaloby žalobkyne, ktorými sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/225/10056-68316/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Bardejov (ďalej aj „správca dane“) č. 700/230/7995/11/Pav z 28. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2009 v sume 10 360,55 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10054-68312/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7881/11/Pav z 28. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v sume 10 494,19 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10051-68304/2011/990813-r z 28. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7876/11/Pav z 28. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009 v sume 155,51 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10050-68264/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7858/11/Pav z 28. februára 2011 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2009 v sume 4730,13 eura, rozhodnutia č. I/225/10039-68141/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7738/11/Pav z 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 v sume 8395,30 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10038-68115/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7720/11/Pav z 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008 v sume 9485,59 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10040-68147/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7757/11/Pav zo dňa 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2008 v sume 3134,90 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10041-68156/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/8174/11/Pav zo dňa 1. marca 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v sume 6896,50 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10042-68172/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane

č. 700/230/7780/11/Pav z 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008 v sume 317,99 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10058-68317/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/8011/11/Pav z 28. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009 v sume 15 793,79 eura, z dôvodu porušenia ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a/ v spojení s ustanovením § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“).

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe (§ 244 ods. 1, 2, 3 OSP v spojení s § 247 a nasl. OSP), dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia ako aj postup správneho orgánu sú v súlade so zákonom a preto žalobu zamietol. Pri svojom rozhodovaní prvostupňový súd vychádzal z obsahu správneho spisu a z ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a/ v spojení s ustanovením § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj z ustanovenia § 1a písm. j/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave daňových orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“), pričom sa stotožnil s argumentáciou uvedenou v odôvodnení napadnutých rozhodnutí.

K námietkam žalobkyne, že daňovú kontrolu nevykonával miestne príslušný správca dane, krajský súd uviedol, že toto tvrdenie nezodpovedá zisteniam vyplývajúcim z obsahu spisu, keďže daňová kontrola bola začatá a aj ukončená zamestnancami pridelenými na výkon štátnozamestnaneckého pomeru na Daňový úrad Bardejov. Pokiaľ žalobkyňa argumentovala nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/08 z 10. decembra 2009, krajský súd uviedol, že záver tohto nálezu sa na predmetnú vec nevzťahuje, keďže skutkový stav nie je totožný so skutkovým stavom v prejednávaných veciach. V namietaných veciach žalobkyňa totiž nenamietala zaujatosť miestne príslušných zamestnancov Daňového úradu Bardejov. K povereniu výkonom daňovej kontroly zamestnancami daňového riaditeľstva s miestom výkonu na Daňovom úrade Kežmarok došlo z dôvodu hospodárnosti a účelnosti a navyše žalobkyňa v žalobe neuviedla, aký vplyv má výkon kontroly zamestnancami tohto daňového úradu na zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

Krajský súd tiež uviedol, že tento postup správcu dane nepovažuje za chybný, keďže zamestnanec správcu dane je zamestnancom daňového riaditeľstva, ktorého je možné vyslať na služobnú cestu (§ 45 ods. 1 zákona č. 400/2009 Z. z. o štátnej službe.).

Pokiaľ žalobkyňa označuje protokol o daňovej kontrole za nezákonný dôkazný prostriedok, krajský súd s poukazom na ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o správe daní, krajský súd uviedol, že protokol o výsledku daňovej kontroly nie je dôkazným prostriedkom, ale výsledkom vykonaného dokazovania správcom dane.

Pokiaľ ide o námietky žalobkyne, že žalovaný v konaní nespochybniteľne nepreukázal, že služby jej obchodnými partnermi dodané neboli, krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno zaťažuje žalobkyňu a pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nestačí formálne preukázanie existencie faktúry s náležitosťami upravenými v zákone o dani z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti krajský súd poukazoval na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorého daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu, ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. „Pokiaľ žalobkyňa tvrdí, že dodanie služby bolo založené iba na ústnych dohodách bez toho, aby tieto tvrdenia preukázala aj inými dôkaznými prostriedkami, vystavila sa riziku a svedčí to o jej nezodpovednom podnikaní, že pri uplatnení nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, reálnu dodávku služby nepreukáže.

V súvislosti s námietkou žalobkyne, že jej bolo upreté právo zúčastniť sa výsluchu svedka, krajský súd uviedol, že správca dane si zabezpečil dostatok skutkových podkladov nevyhnutných úpre dosiahnutie účelu daňovej kontroly, posúdil všetky dôkazy, čím preukázal neoprávnené uplatnenie práva na nadmerný odpočet DPH kontrolovaným subjektom, Žalobkyňa počas daňovej kontroly, v odvolacom konaní a ani v žalobe nepreukázala, že opakovaním výsluchy svedkov, by sa mohol dosiahnuť iný výsledok daňovej kontroly.

Krajský súd na základe uvedeného vyslovil, že žalobkyňa v konaní neunesla dôkazné bremeno a teda nepreukázala, že nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2008 uplatnila v súlade s ustanoveniami zákona o DPH.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal, a to žalobkyni pre neúspech v konaní a žalovanému preto, že na náhradu trov konania ani pri úspechu v konaní nemá nárok.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie, domáhajúc sa toho, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalobkyňa predovšetkým namietala, že správca dane ani žalovaný si nemôžu ustanovenie § 3 ods. 1 zákona o správe daní vykladať tak, že hypoteticky vychádzajú z toho, čo by bolo, keby žalobca podal alebo nepodal námietku zaujatosti alebo prečo nepodal námietku, keď ju mohol podať alebo dokonca mal podať. Uviedla, že v danom prípade formálne síce konal miestne príslušný správca dane, avšak v skutočnosti predmetnú daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného správcu dane, hoci miestne príslušní zamestnanci neboli z daňového konania vylúčení. Na základe týchto skutočností považovala žalobkyňa postup saňového úradu za nezákonný a v súvislosti s týmto nezákonným postupom dôkazy vykonané týmito pracovníkmi, ako aj protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 700/320/3906/2011/Puz z 2. februára 2011 za nezákonné. V tejto súvislosti poukazovala na nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II.ÚS 334/02.

Ďalej žalobkyňa namietala, že daňová kontrola bola začatá v zmysle ustanovenia § 15 ods. 3 zákona o správe daní, teda bez písomné oznámenia o výkone daňovej kontroly, na základe žiadosti Krajského riaditeľstva Policajného zboru v Prešove z 1. decembra 2009, avšak až s časovým odstupom takmer 80 dní po doručení tejto urgentnej žiadosti, čo nezodpovedá žiadosti Krajského riaditeľstva Policajného zboru v Prešove o urýchlennom konaní zo strany správcu dane. Žalobkyňa uviedla, že odmieta snahu o jej kriminalizovanie, keďže ako subjekt vykonávajúci medzinárodnú dopravu nemá informácie, že by bolo voči osobe jej konateľa vedené trestné stíhanie. Táto snaha je len obhájením nezákonného postupu správcu dane pri výkone predmetnej daňovej kontroly, pričom poukazovala na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010.

Žalobkyňa s poukazom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 118/08 a na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/118/2009 uviedla, že sa domnieva, že miestne príslušný správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2008 a za zdaňovacie obdobie január až december 2009 o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 700/320/3908/2011/Puz z 2. februára 2011, porušil ustanovenia § 3 ods. 1 zákona o správe daní a takýto postup je nezákonným postupom, na základe čoho nemohli byť Daňovým úradom Bardejov vydané dodatočné platobné výmery z 25., 28. februára a z 1. marca 2011 v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ zákona o správe daní, ktorými správca dane žalobkyni vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za vyššie označené zdaňovacie obdobia.

Ďalej žalobkyňa namietala, že pri začatí daňovej kontroly bola len formálne upovedomená o tom, že daňová kontrola je zahájená v zmysle ustanovenia § 15 ods. 3 zákona o správe daní, avšak skutočné dôvody a to, že daňová kontroly sa uskutočnila na základe nejakej žiadosti Krajského riaditeľstva policajného zboru v Prešove sa žalobkyňa dozvedela až z napadnutých rozhodnutí.

Žalobkyňa nesúhlasila s názorom krajského súdu o neunesení dôkazného bremena, pretože z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, na ktorý sa krajský súd odvolával, vyplýva práve opačný záver, než aký prezentoval krajský súd. Žalobkyňa uviedla, že predložila správcovi dane príslušnú faktúru od konkrétneho dodávateľa a taktiež disponuje aj materiálnym plnením, pričom existenciu tohto materiálneho plnenia nespochybňuje ani samotný žalovaný, ktorý spochybňuje iba výkon týchto stavebných prác spoločnosťou Stavmady Holding, s.r.o. Podľa názoru žalobkyne existenciou tohto materiálneho plnenia spolu s faktúrou od konkrétneho dodávateľa, vyčerpala žalobkyňa vlastné dôkazné bremeno v zmysle citovaného rozsudku najvyššieho súdu a preukázať opak je povinnosťou správcu dane, ktorý však na jeho preukázanie žiadne relevantné dôkazy nezistil. Žalobkyňa tiež uviedla, že správca dane porušil aj ustanovenia § 29 ods. 2 a 4 zákona o správe daní a dôkazy vykonané v predmetnej daňovej kontrole boli vykonané v rozpore so zákonom.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení na odvolanie z 20. februára 2013 navrhol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdiť ako vecne správny. Uviedol, že

sa nestotožňuje s názorom odvolateľa o tom, že v priebehu výkonu kontroly vyčerpá vlastné dôkazné bremeno tým, že predložil faktúru od príslušného dodávateľa, doklad o úhrade a disponuje aj materiálnym plnením. Poukázal na to, že ustanovenia zákona určujú jednak rozsah dôkazného bremena (predložením dokladov a dôkazov), o čo sa žalobkyňa výlučne opiera, ale zároveň určuje aj preukázanie vierohodnosti predložených dokladov, čo však žalobkyňa neberie do úvahy. Predložením faktúr sa žalobkyňa dotkla iba časti rozsahu svojho dôkazného bremena, nepreukázala tým aj vierohodnosť predložených dokladov.

Žalovaný na záver uviedol, že žalobkyňa v odvolaní nevzniesla žiadnu námietku, ktorá by spochybnila rozsudok krajského súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods.1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie žalobkyne prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného rozhodnutia žalovaného č. I/225/10056-68316/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Bardejov (ďalej aj „správca dane“) č. 700/230/7995/11/Pav z 28. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2009 v sume 10 360,55 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10054-68312/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7881/11/Pav z 28. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v sume 10 494,19 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10051-68304/2011/990813-r z 28. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7876/11/Pav z 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009 v sume 155,51 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10050-68264/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7858/11/Pav z 28. februára 2011 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty

za zdaňovacie obdobie február 2009 v sume 4730,13 eura, rozhodnutia č. I/225/10039-68141/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7738/11/Pav z 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 v sume 8395,30 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10038-68115/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7720/11/Pav z 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008 v sume 9485,59 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10040-68147/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7757/11/Pav zo dňa 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2008 v sume 3134,90 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10041-68156/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/8174/11/Pav zo dňa 1. marca 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v sume 6896,50 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10042-68172/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/7780/11/Pav z 25. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008 v sume 317,99 eura, rozhodnutia žalovaného č. I/225/10058-68317/2011/990813-r z 24. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 700/230/8011/11/Pav z 28. februára 2011, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009 v sume 15 793,79 eura, z dôvodu porušenia ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a/ v spojení s ustanovením § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH“).

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.

Podľa § 219 ods. 1 OSP (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP(v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá 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.

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 prvé dve vety 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.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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 § 49 ods. 1 zákona o DPH (v znení rozhodnom pre posúdenie danej veci) 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 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 podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b/ ním uplatnená z tovarov a služieb dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9,

c/ ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d/ zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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.

Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktoré nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktorú prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až § 42.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmajúc napadnutý rozsudok krajského súdu ako i obsah súdneho a administratívneho spisu v rozsahu odvolania, dospel k záveru, že v súlade s ustanovením § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP sa možno stotožniť s právnym názorom krajského súdu premietnutom do enunuciátu a odôvodnenia odvolaním napadnutého rozsudku. Krajský súd správne posúdil skutkový stav veci, ktorý tu bol v čase vydania prvostupňového a druhostupňového správneho rozhodnutia, na základe ktorého, s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesnoprávne zákonné podmienky, dospel k záveru, že námietky žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu nie sú dôvodné.

Pokiaľ ide o námietky žalobkyne, že v danom prípade síce formálne vykonával daňovú kontrolu miestne príslušný správca dane, však v skutočnosti predmetnú daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného správcu dane, hoci miestne príslušní zamestnanci neboli z daňového konania vylúčení, čím malo dôjsť k porušeniu čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a § 3 ods. 1 zákona o správe daní, a preto sú zistenia uvedené v protokole o výsledku daňovej kontroly získané nezákonným spôsobom, čo žalobkyňa odvodzuje z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10. decembra 2009, najvyšší súd poukazuje na to, že právny názor vyslovený v uvedenom náleze bol v rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) ojedinelý a prekonaný. Najvyšší súd nevidí povinnosť bezvýhradného aplikovania právneho záveru obsiahnutého vo vyššie označenom náleze ústavného súdu z dôvodu

neexistencie skutkových podkladov, z ktorých uvedený právny záver vychádzal, t.j. z dôvodu absencie námietky zaujatosti žalobkyne voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane pred začatím daňovej kontroly, prípadne v jej priebehu. Potvrdenie legitímnosti tohto postupu žalovaný našiel v obsahu uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 137/2010 – 28 z 24. marca 2010. Na margo žalobkyňou namietaného nezákonného zloženia kontrolnej skupiny, najvyšší súd dáva do pozornosti aj neskoršie uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II.ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010 ako zjavne neopodstatnenú. Právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v citovanom rozsudku ohľadne zákonnosti postupu príslušných štátnych orgánov správy daní pri určení kontrolnej skupiny Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí II. ÚS 159/2011-10 z 13. apríla 2011 nespochybnil, ba naopak vyjadril, že predmetný názor najvyššieho súdu nevykazuje nedostatky v zásade popierajúce účel a význam vykladaného a aplikovaného relevantného zákonného predpisu. Uvedený právny názor vo vzťahu k zákonnosti postupu riaditeľa miestne príslušného daňového úradu pri poverení daňových kontrolórov na výkon spornej daňovej kontroly ako zamestnancov daňovej správy zaradených pre výkon štátnej služby na úseku správy daní u iného správcu dane, a to po predchádzajúcom súhlase Daňového riaditeľstva, ako spoločne nadriadeného orgánu a zamestnávateľa zamestnancov daňových úradov v jeho pôsobnosti bol Ústavným súdom Slovenskej republiky v jeho uzneseniach č. k. I. ÚS 192/08-27 z 5. júna 2008, č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25. novembra 2008, č. k. II. ÚS 137/2010-289 z 24. marca 2010 a č. k. II. ÚS 159/2011 z 13. apríla 2011 považovaný za ústavne akceptovateľný, nemajúci znaky výkladovej svojvoľnosti o ústavnej nekonformnosti.

V súvislosti s namietanou nezákonnosťou daňovej kontroly ústavný súd nevyslovil namietané porušenie základného práva sťažovateľa na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. a 2 Ústavy Slovenskej republiky. V tomto ohľade s prihliadnutím na osobité okolnosti konkrétneho prípadu možno považovať judikovanie právneho názoru vyplývajúceho z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 za ojedinelé vybočenie z prevažujúcej ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky.

Pokiaľ ide o námietky žalobkyne týkajúce sa neuznania odpočtu z faktúr vystavených spoločnosťou Stavmady Holding, s.r.o. a spoločnosťou PD-X, s.r.o. v rozhodujúcom zdaňovacom období, najvyšší súd sa v tomto prípade stotožnil s názorom žalovaného ako aj krajského súdu, keď mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že žalobkyňa v konaní nepreukázala bez akýchkoľvek pochybností, že vecné plnenia fakturované predmetnými faktúrami boli skutočne vykonané spoločnosťou Stavmady Holding, s.r.o. a spoločnosťou PD-X, s.r.o.. Žalobkyňa v konaní okrem označených faktúr nepredložila žiadne iné dôkazy o tvrdených skutočnostiach (napr. odovzdávací a preberací protokol, doklady o vykonaných odborných skúškach) a teda nepreukázala, že práce boli skutočne realizované prostredníctvom spoločnosti Stavmady Holding, s.r.o. a spoločnosťou PD-X, s.r.o.

Čo sa týka námietky žalobkyne, že predložila správcovi dane príslušné faktúry od konkrétneho dodávateľa a taktiež disponuje aj materiálnym plnením, pričom existenciu tohto materiálneho plnenia nespochybňuje ani samotný žalovaný, ktorý spochybňuje iba výkon týchto stavebných prác spoločnosťou Stavmady Holding, s.r.o. a spoločnosťou PD-X, s.r.o. a že podľa jej názoru existenciou tohto materiálneho plnenia spolu s faktúrou od konkrétneho dodávateľa vyčerpana žalobkyňa vlastné dôkazné bremeno, najvyšší súd poukazuje na to, že uvedený názor žalobkyne je absolútne nesprávny. V danom prípade žalobkyňa nepredložila žiaden **relevantný dôkaz** o tom, že plnenia fakturované faktúrami vystavenými označenými obchodnými spoločnosťami boli aj skutočne týmito spoločnosťami zrealizované, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH a tiež nebola splnená podmienka v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH (fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodané služby). Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak,

zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Najvyšší súd sa preto stotožnil i s názorom krajského súdu, že žalobkyňa v konaní preukázala, že vecné plnenia fakturované faktúrami spoločnosťami Stavmady Holding, s.r.o. a PD-X, s.r.o. ako dodávateľom boli týmito spoločnosťami aj skutočne vykonané. Žalobkyňa v konaní okrem faktúr nepredložila žiadne iné dôkazy o tvrdených skutočnostiach a taktiež dodávateľská spoločnosť nepreukázala spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že fakturované práce boli skutočne realizované prostredníctvom spoločnosti Stavmady Holding, s.r.o. a PD-X, s.r.o. Žalobkyňa tak v konaní neunesla dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa skutočnosti, že predmetná daňová kontrola bola začatá bez písomného oznámenia o výkone daňovej kontroly, najvyšší súd poukazuje na to, že v danom prípade bola daňová kontrola začatá v zmysle ustanovenia § 15 ods. 3 zákona o správe daní na požiadanie orgánu činného v trestnom konaní (Krajského riaditeľstva policajného zboru v Prešove, úradu justičnej a kriminálnej polície Prešov, z 1. decembra 2009 č. p. KRP-152-141/JKP-2009) a to dňom 17. februárom 2010, kedy bola spísaná zápisnica o začatí daňovej kontroly z ktorej vyplýva, že kontrola bola začatá na základe žiadosti orgánov činných v trestnom konaní a bola podpísaná konateľom žalobkyne Miroslavom Fabiánom, pričom nebolo povinnosťou správcu dane oboznamovať žalobkyňu s obsahom žiadosti orgánu činného v trestnom konaní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie, považoval námietky žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove ako vecne správny podľa § 250ja ods. 2 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).

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

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

V Bratislave 31. marca 2014

JUDr. Jarmila Urbancová, v. r.

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská