

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/5/2016
Identifikačné číslo spisu: 1010202188
Dátum vydania rozhodnutia: 20.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1010202188.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: JUPITER SK s.r.o., so sídlom Limbová 451/3, (predtým Račianska 66), Limbach, IČO: 35 966 254, právne zastúpeného advokátkou, JUDr. Dagmar Matuškovou so sídlom Búdková 12, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/222/10452-100524/2010/991031-r zo dňa 28.09.2010, č. I/222/10451-100525/2010/991031-r zo dňa 28.09.2010, č. I/222/10453-100523/2010/991031-r zo dňa 27.09.2010, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/290/2010-173 zo dňa 12.06.2014, v spojení s opravnými uzneseniami č. k. 1S/290/2010-221 zo dňa 10.12.2015 a č. k. 1S/290/2010-228 zo dňa 11.01.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/290/2010-173 zo dňa 12.06.2014 v spojení s opravnými uzneseniami č. k. 1S/290/2010-221 zo dňa 10.12.2015 a č. k. 1S/290/2010-228 zo dňa 11.01.2016 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí žalovaného č. I/222/10452-100524/2010/991031-r zo dňa 28.09.2010, č. I/222/10451-100525/2010/991031-r zo dňa 28.09.2010, č. I/222/10453-100523/2010/991031-r zo dňa 27.09.2010, ktorými žalovaný potvrdil dodatočné platobné výmery Daňového úradu Bratislava III: č. 602/230/34890/2010 zo dňa 17. 03. 2010, ktorým správca dane vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie II. štvrt'rok 2007 v sume

44 794,82 €, č. 602/230/34895/2010 zo dňa 17. 03. 2010, ktorým správca dane vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2007 v sume 1952,99 €, č. 602/230/34908/2010 zo dňa 17. 03. 2010, ktorým správca dane vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 v sume 81,95 €.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že príslušný správca dane vykonal u žalobcu kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie II. - IV. štvrťrok 2007, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 602/321/10253/2010 zo dňa 29. 01. 2010 a jeho Dodatok zo dňa 15. 03. 2010.

Správca dane z dokladov zistil, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane z faktúry č. 300600002007 zo dňa 30. 06. 2007, vystavenej spoločnosťou VENUS PROJECT Slovakia s.r.o. v celkovej výške 1.038.985 Sk, za nákup HIM a DHIM, pričom daňovému subjektu nevznikol nárok na odpočítanie dane, pretože pri tomto deklarovanom tovare nevznikla na strane dodávateľa daňová povinnosť. Žalobca si uplatnil nárok aj na odpočítanie dane z predložených faktúr č. 30042007-1, 300500002007, 22060000207 vystavených spoločnosťou SLOVMONTAN, s.r.o. v celkovej sume 190.000 Sk. Prijatie týchto služieb žalobca nevedel vierohodným spôsobom preukázať na účely svojej podnikateľskej činnosti. Na základe uvedených skutočností bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 602/230/34890/2010 zo dňa 17. 03. 2010, ktorým bol vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2007 v sume 1. 228.985 Sk.

Za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2007 si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie DPH z nákupu pohonných hmôt podľa pokladničných dokladov č. VPD 27HV0015, VPD 27HV0017, ID 27IN0009 v celkovej hodnote 1.387,85 Sk, pričom spoločnosť nemá motorové vozidlo a nepredložila žiadnu zmluvu o nájme, prípadne zapožičaní motorového vozidla, nepredložila knihu jázd preukazujúcu držbu motorového vozidla a tým aj spotrebu pohonných hmôt. Žalobca si uplatnil aj položku vo výške 447,90 Sk, ktoré nepoužil na podnikateľskú činnosť, čím porušil zákon. Z faktúry vystavenej spoločnosťou SLOVMONTAN s. r .o. si žalobca odpočítal sumu 57.000 Sk za obstaranie dodávateľských prác na hydroizoláciu spodných vôd na objekte kaštieľ Michal nad Žitavou, aj keď toto sprostredkovanie nevedel preukázať. Na základe uvedených skutočností správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 602/230/34895/2010 zo dňa 17. 03. 2010, ktorým vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2007 v sume 58.836 Sk.

Vo IV. štvrťroku 2007 si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie DPH z nákupu pohonných hmôt z pokladničných dokladov číslo VPD 27HV0048, VPD 27HV0057, VPD 27HV0059, pričom spoločnosť nemá v majetku motorové vozidlo, žalobca nepredložil žiadnu zmluvu o nájme, prípadne zapožičaní motorového vozidla, nepredložil ani knihu jázd preukazujúcu motorové vozidlo a tým aj spotrebu pohonných hmôt. Na základe tejto skutočnosti správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 602/230/34908/2010 zo dňa 17. 03. 2010, ktorým vyrubil rozdiel DPH v sume 2.469 Sk.

Krajský súd ďalej zistil, že kontrola DPH bola vykonaná na základe oznámenia zo dňa 26. 02. 2009, ktorým správca dane určil dátum začatia daňovej kontroly na deň 07. 04. 2009. Žalobcovi tento dátum nevyhovoval, avšak iný termín nenavrhol, preto správca postupoval podľa § 15 ods. 2 zákona číslo 511/1992 Zb. o správe daní a určil dátum začatia kontroly na 40 - ty deň odo dňa doručenia oznámenia. Tento deň pripadol na 18. 04. 2009, čo bol deň pracovného voľna a daňová kontrola sa preto začala dňa 20. 04. 2009, v najbližší pracovný deň. V uvedený deň sa pracovníčky správcu dane dostavili na adresu sídla žalobcu, pričom zistili, že priestory sídla mal žalobca prenajaté len do 25. 07. 2007. Žalobca predložil ku kontrole požadované doklady dňa 02. 07. 2009. Kontrolu mali vykonávať pracovníčky správcu dane na základe poverenia, voči ktorým podal konateľ žalobcu námietku na vylúčenie. Kontrolnou činnosťou boli poverení zamestnanci Daňového úradu Bratislava V., ktorým bolo následne poverenie zrušené a opätovne bolo udelené poverenie na vykonanie kontroly pôvodným zamestnankyniam správcu dane. Daňová kontrola bola ukončená dňa 16.03.2010, pričom rozhodnutie o nevyklúčení zamestnankýň miestne príslušného správcu dane z vykonávania kontroly nadobudlo právoplatnosť 08. 04. 2010.

Z obsahu spisu ďalej vyplýva, že voči žalobou napadnutým rozhodnutiam žalovaného bol podaný protest

prokurátora, ktorému nebolo vyhovené.

Protokol o výsledku kontroly spolu s jeho Dodatkom bol prerokovaný, o čom bol spísaný dňa 16. 03. 2010 úradný záznam. Žalobca v rámci daňového konania nevedel preukázať pravosť faktúr ani skutočnosť, že reálne došlo k obchodnému vzťahu medzi žalobcom a dotknutými spoločnosťami, pričom podľa názoru súdu, dodanie tovaru a služieb nemožno automaticky považovať za preukázané len predložením faktúr a čestných prehlásení bez ďalšieho preukázania a zdokladovania sporných obchodov. Daňový subjekt nepreukázal svoje tvrdenia, neuniesol dôkazné bremeno a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o vierohodnosti daňových dokladov. Žalobca v žalobe namietal daňovú kontrolu, jej priebeh aj spôsob vykonania.

Krajský súd zaujal stanovisko ohľadom výmeny zamestnancov vykonávajúcich daňovú kontrolu a uviedol, že úkony, ktoré vykonali kontrolóri Daňového úradu Bratislava V. v čase od 20. 04. 2009 do 23. 06. 2009, nemali vplyv na závery uvedené v dodatočnom platobnom výmere ani na zákonnosť žalobou napadnutých rozhodnutí. Poukázal na právne názory ohľadom vykonávania daňových kontrol vyjadrené v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 zo dňa 26. 10. 2010 a rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky č. ÚS 159/2011 - 19 zo dňa 13. 04. 2011. Uviedol, že dňa 07. 10. 2009 vydala riaditeľka Daňového úradu Bratislava III. poverenie na výkon daňovej kontroly aj pre svojich dvoch zamestnancov a daňovú kontrolu vykonávali štyria poverení zamestnanci. Zástupca žalobcu sa o tejto skutočnosti dozvedel dňa 09. 11. 2009 na ústnom pojednávaní. Dátum prerokovania protokolu bol určený na deň 16. 03. 2010, pričom žalobca ani jeho splnomocnený zástupca sa v určený deň prerokovania nezúčastnili. Voči namietaným kontrolórom uplatnil správca dane postup podľa § 24 ods. 4 zákona číslo 511/1992 Zb. spočívajúci v tom, že zamestnanci, o ktorých nezaujatosti sú pochybnosti, smú do doby pokiaľ bude rozhodnuté o ich nezaujatosti, vykonávať vo veci len nevyhnutné úkony, pričom týmto úkonom bolo prerokovanie protokolu. Výrubovacie konanie nevykonávali namietané pracovníčky ale zamestnanci vymeriavacieho oddelenia daňového úradu. Voči týmto osobám námietka nebola vznesená. Rozhodnutie o nevyhlúčení zamestnankýň správcu dane nadobudlo právoplatnosť dňa 08. 04. 2010, teda po tom, ako boli vydané rozhodnutia správneho orgánu 1. stupňa - 17. 03. 2010. Ak by rozhodnutie o nevyhlúčení dotknutých osôb malo vady alebo by bolo nezákonné, žalovaný ako nadriadený správny orgán by sa s touto skutočnosťou v rámci odvolacieho daňového konania vyrovnal a nariadil by správne orgánu 1. stupňa postupovať podľa platných právnych predpisov a daňovú kontrolu nariadil opätovne vykonať s osobami, ktoré boli na to určené.

Krajský súd sa zároveň vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadom nedodržania 6-mesačnej lehoty na výkon daňovej kontroly s tým, že táto lehota bola predĺžená nadriadeným orgánom do 16. 04. 2010.

Krajský súd záverom svojho rozhodnutia uviedol, že zo strany daňových orgánov boli dodržané zákonné postupy, rozhodnutia obsahovali formálne aj obsahové náležitosti a neboli zistené porušenia zásad daňového konania. Žalobu vyhodnotil ako nedôvodnú. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sa v zákonom určenej lehote odvolal žalobca, ktorý vo svojich dvoch samostatných podaniach poukázal na dôvody podaného protestu prokurátora s ktorými sa stotožnil. Podľa jeho názoru, prokurátor dostatočne posúdil nezákonnosť postupu žalovaného, pričom nie je pravdou, že by žalobca nepreukázal pravosť faktúr predložených ku kontrole.

V prípade ak vznikla pochybnosť o reálnom dodaní tovarov a služieb, mal súd vo veci vykonať dokazovanie a vypočúť svedkov. Takéhoto pochybenia sa dopustili aj daňové orgány, ktoré nepostupovali v medziach zákona a porušili zásady daňového konania. Poukázal na šikanózný výkon daňovej kontroly zamestnankyňami Daňového úradu Bratislava III. a Daňového úradu Bratislava V., ktorý mal za následok hrubé porušenie čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Výdaním poverení na vykonanie kontroly zamestnankyniam miestne a vecne nepríslušného daňového úradu bol porušený zákon a ústava v neprospech žalobcu. Podľa jeho názoru sa krajský súd dostatočne nevyrovnal zmarením vypočutia svedka Daňovým úradom Bratislava III. ani s otázkou vznesenej námietky zaujatosti vedúcej pracovníčky tohto úradu.

Krajský súd vec nesprávne a nedostatočne kvalifikovanie posúdil, arbitrárne odôvodnil, čím porušil princíp právnej istoty a právo na spravodlivé súdne konanie. Jeho tvrdenie, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní v otázke pravosti faktúr nepreukázal a tvrdenie, že došlo k fiktívnym obchodom je nepreskúmateľné z dôvodu, že neboli vypočutí svedkovia, konateľka žalobcu. Konaním správcu dane došlo k porušeniu práva rovnosti a kontradiktórnosti daňového konania v neprospech žalobcu.

Žalobcovi bola postupom súdu odňatá možnosť pred ním konať z dôvodu, že nebola vypočutá konateľka, ktorá nebola ani vyrozumená o termíne pojednávania.

Žalobca tvrdil, že Krajský súd v Bratislave sa nevyrovnal s tým, že správca dane vykonal daňovú kontrolu za rovnaké zdaňovacie obdobie napriek tomu, že predchádzajúca daňová kontrola nebola právoplatne ukončená. Popri sebe teda prebiehali dve daňové kontroly týkajúce sa rovnakých zdaňovacích období, čo je neprípustné.

Žalobca žiadal odvolací súd, aby rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že Krajský súd v Bratislave správne vyhodnotil právnu stránku veci a dôkladne sa vecou zaoberal.

Správca dane na základe zistených skutočností pri kontrole DPH za zdaňovacie obdobie II. až IV. štvrtrok 2007 nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane zo špecifikovaných faktúr z dôvodov, ktoré boli v rozhodnutí uvedené. Kontrola DPH bola riadne vykonaná na základe oznámenia zo dňa 26. 02. 2009, v ktorom správca dane stanovil deň začatia daňovej kontroly na 07. 04. 2009. Z dôvodu, že predmetný dátum žalobcovi nevyhovoval, bol určený dátum začatia daňovej kontroly podľa § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalovaný popísal priebeh daňovej kontroly tak, ako je vyššie uvedený.

Ohľadom zmeny zamestnancov vykonávajúcich daňovú kontrolu žalovaný uviedol, že z dôvodu vznesenej námietky zaujatosti zrušila riaditeľka Daňového úradu Bratislava III. poverenie na výkon kontroly pre Ing. B. a Ing. A. dňa 16. 4. 2009 a požiadala Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o vystavenie poverenia na výkon daňovej kontroly kontrolórov Daňového úradu Bratislava V., z dôvodu neustáleho obviňovania zamestnancov Daňového úradu Bratislava III. zo strany žalobcu, zo zneužívania právomoci verejného činiteľa a sfaľovania úradných listín. Žiadosti bolo vyhovené a dňa 17. 04. 2009 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky vydalo povolenie na výkon kontroly pre Ing. Y. a p. B., pracovníčky Daňového úradu Bratislava V. Následne bolo vydané poverenie zo dňa 23. 06. 2009 pre uvedené kontrolórky. Úkony, ktoré predmetné zamestnankyne vykonali v termíne od 20. 04. 2009 do 23. 06. 2009 (preverovanie sídla spoločnosti) nemali vplyv na závery uvedené v protokole o daňovej kontrole a v dodatočnom platobnom výmere.

Daňový subjekt nenamietal nezákonnosť delegovaných kontrolných pracovníkov pri výkone kontroly za dané zdaňovacie obdobie. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na právne názory Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovené v rozsudkoch č. 5Sžf/35/2012, 5Sžo/101/2010, Ústavného súdu Slovenskej republiky v uzneseniach č. I. ÚS 192/2008, III. ÚS 386/08, II. ÚS 137/2010, II. ÚS

159/2011, podľa ktorých poverenie na výkon daňovej kontroly pre zamestnancov daňovej správy u iného ako miestne príslušného správcu dane je považované za ústavne akceptovateľné.

Právny názor prezentovaný v rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky č. II. ÚS 118/08 je ojedinelý, vybočujúci z prevažujúcej ustálenej judikatúry.

Dodatočné platobné výmery z kontroly boli vyhotovené vymeriavacím oddelením pracovníkmi, voči ktorým nebola vznesená námietka zaujatosti.

Podľa názoru žalovaného, krajský súd sa vysporiadal s dôkaznými prostriedkami, vypočutím svedka a uviedol, že navrhnutý svedok Ing. A. bol predvolaný z adresy sídla spoločnosti, pričom podstatnými boli informácie získané od príslušného správcu dane predmetného dodávateľa, ohľadom uskutočnenia obchodných transakcií. Napriek opakovaným pokusom sa nepodarilo predmetného svedka zabezpečiť.

Vo vzťahu k dodávke od spoločnosti SLOVMONTAN s.r.o. žalovaný uviedol, že daňovým subjektom mu neboli predložené dôkazy preukazujúce obstaranie dodávateľských prác na hydroizoláciu objektu kaštieľa. Z predložených účtovných evidenciách žalobcu nie je za dané obdobie evidovaný žiaden doklad od tohto dodávateľa za realizáciu hydroizolačných prác, čo správca dane považoval za podpornú skutočnosť preukazujúcu spochybnenie reálneho obstarania uvedených činností.

Hodnotenie správcu dane vychádzalo z faktov, ktoré získal počas výkonu kontroly, zo šetrenia správcu dane dodávateľov, ktorí vierohodným a bezvýhradným spôsobom nepreukázali uskutočnenie zdaniteľných plnení, čím neboli dodržané základné pravidlá o DPH, t. j., že najskôr musí byť daň z dodania tovaru a služieb odvedená do štátneho rozpočtu a až potom môže prísť k odpočítaniu dane. Faktúra obsahujúca formálne náležitosti je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH použiteľná len vtedy, ak v nej uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

Žalovaný vo svojom odvolaní neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by preukazovali závažné porušenia zo strany daňových orgánov a nepredložil žiaden relevantný dôkaz, ktorý by ho oprávňoval k nároku na odpočet DPH.

Podľa názoru žalovaného, krajský súd rozhodol správne, keď žalobu zamietol a preto žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu potvrdil.

IV.

Na vyjadrenie žalovaného k odvolaniu podal žalobca stanovisko zo dňa 30. 10. 2015, v ktorom poukázal na námietky uvedené v žalobe ako i v odvolaní voči prvostupňovému rozsudku a zotrval na svojich predchádzajúcich vyjadreniach, ktoré zopakoval.

V.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), 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 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalob 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 O.s.p.).

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

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

Podľa § 219 ods. 2, 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 § 1a písm. c) zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o správe daní) v účinnom znení, správou daní sa rozumie evidencia 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 preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 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. 2 zákona o správe daní, správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca

dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).

Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní, o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 vety štvrtej pred bodkočiarkou zákona o správe daní dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44).

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní, správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 24 ods. 1 až 6 zákona o správe daní, zamestnanec správcu dane je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci, k daňovým subjektom alebo k ich zástupcom možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.

Zamestnanec správcu dane je z daňového konania vylúčený aj v prípade, že sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa.

Zamestnanec správcu dane, daňový subjekt a ďalšie osoby zúčastnené na daňovom konaní sú povinní neodkladne oznámiť príslušnému vedúcemu zamestnancovi správcu dane skutočnosti uvedené v odsekoch 1 a 2 a ďalšie skutočnosti nasvedčujúce o zaujatosti zamestnanca správcu dane.

Zamestnanec, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, smie do doby, než bude rozhodnuté o jeho

nezaujatosti, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.

O vylúčení zamestnanca z daňového konania rozhodne jeho priamo nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý môže rozhodnúť o vylúčení i z vlastného podnetu. Pri námietke zaujatosti vedúceho zamestnanca správcu dane rozhodne o vylúčení jeho najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec. Pri námietke zaujatosti vedúceho zamestnanca správcu dane, ktorý nemá nadriadeného vedúceho zamestnanca, rozhodne o vylúčení orgán najbližšie nadriadený správcovi dane.

Proti rozhodnutiu o vylúčení zamestnanca podľa odseku 5 nie je prípustné odvolanie. Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu 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 § 41 ods. 1 zákona o správe daní, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správcu dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, 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 dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. 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 § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu dôvodov neuznania predmetného nároku na odpočet DPH, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP):

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, resp. určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie II. až IV. štvrt'rok 2007.

Podstata námietok žalobcu počas konania pred daňovými orgánmi, ako aj v súdnom konaní spočívala v nezákonnosti postupu správcu dane prostredníctvom zamestnancov Daňového úradu Bratislava III., voči ktorým bola vznesená námietka, prípadne zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane, Daňového úradu Bratislava V.

V danom prípade odvolací súd zistil, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie II. až IV. štvrt'rok 2007, začala na základe oznámenia správcu dane zo dňa 26. 02. 2009, doručeného žalobcovi dňa 09. 03. 2009. Ešte pred začatím daňovej kontroly podal žalobca námietku voči zamestnankyniam správcu dane Ing. A. a Ing. B., ktoré boli vylúčené z vykonávania daňovej kontroly rozhodnutím zo dňa 16. 04. 2009. Keďže žalobca smeroval svoje námietky aj voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane, požiadal Daňový úrad Bratislava III. nadriadený orgán o vydanie povolenia pre výkon daňovej kontroly pre pracovníkov Daňového úradu Bratislava V. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím zo dňa 17.04. 2009 povolilo vykonanie daňovej kontroly zamestnancami Daňového úradu Bratislava V. Ing. Y. a p. B., ktoré boli následne Daňovým úradom Bratislava III. poverené výkonom daňovej kontroly u žalobcu. Dňa 04.05.2009 bolo vydané rozhodnutie, ktorým neboli z vykonávania kontroly vylúčené zamestnankyne miestne príslušného správcu dane Ing. A. a Ing. B. Listom zo dňa 02.04.2009 boli žalobcovi oznámené podmienky začatia daňovej kontroly, ktorá začala v súlade s ustanovením § 15 ods. 2 zákona o správe daní.

Z obsahu spisu a vydaných rozhodnutí vyplýva, že vykonávaním daňovej kontroly boli poverení zamestnanci miestne príslušného Daňového úradu Bratislava III., ako aj Daňového úradu Bratislava V. Uvedený postup bol zvolený z dôvodu priebežného podávania námietok žalobcom voči zamestnancom miestne príslušného správcu dane (resp. neskôr aj voči konajúcim zamestnancom Daňového úradu Bratislava V.), ktoré predstavovali prekážku riadneho, bezpriet'ahového výkonu daňovej kontroly.

Zo spisu je zároveň zrejmé, že k vydaniu poverenia na výkon daňovej kontroly zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane došlo až po tom, ako bolo zrušené poverenie na výkon daňovej kontroly zamestnancom miestne príslušného správcu dane. Uvedená situácia teda nezodpovedá stavu, ktorý bol predmetom konania pred Ústavným súdom Slovenskej republiky č. II. ÚS 118/08, na ktorý poukazoval žalobca vo svojich podaniach, pretože v tomto konaní ústavný súd riešil stav, kedy zamestnancom miestne príslušného správcu dane nebolo zrušené poverenie na výkon kontroly, ktorú následne vykonávali zamestnanci miestne nepríslušného správcu dane.

Odvolací súd v tomto prípade poukazuje na právny názor riešiaci obdobnú problematiku výkonu daňovej kontroly zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane, uvedený v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III.ÚS 386/2008, podľa ktorého:

„Postup zvolený daňovým riaditeľstvom spočívajúci v zabezpečení výkonu daňovej kontroly zamestnancami zaradenými na inom ako miestne príslušnom daňovom úrade nemožno považovať za pravidelný, či štandardný. Takýto postup je odôvodnený len v prípade, ktorý práve u sťažovateľa nastal, keď zamestnanci zaradení u miestne príslušného správcu dane v dôsledku ich vylúčenia z výkonu daňovej kontroly túto nemohli vykonať. Ak teda daňové riaditeľstvo ako subjekt vystupujúci v pozícii zamestnávateľa jednotlivých pracovníkov daňových úradov vyriešilo vzniknutú situáciu podľa zákona o štátnej službe a podľa interného predpisu - organizačného poriadku daňových orgánov a prostredníctvom predstaveného vyslalo na výkon daňovej kontroly zamestnancov organizačne

zaradených na Daňovom úrade Prešov I, nemožno voči jeho postupu nič namietať. Skôr opačný postup, teda nevykonanie daňovej kontroly u sťažovateľa iba z dôvodu vylúčenia zamestnancov Daňového úradu Košice V z výkonu daňovej kontroly, by bolo možné považovať za postup odporujúci požiadavke vyjadrenej v § 2 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, podľa ktorého sa v daňovom konaní nielen dbá na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, ale sa chránia i záujmy štátu a obcí. Prítom právo sťažovateľa na to, aby daňovú kontrolu vykonával uňho miestne príslušný správca dane, nebolo vzhľadom na už uvedené porušené.“

Ústavný súd ďalej zdôraznil, že „... v daňovom konaní sa uplatňuje okrem iného aj zásada hospodárnosti a procesnej ekonómie. Jej podstata tkvie v povinnosti konajúcich správcov dane realizovať procesný postup v konkrétnej veci tak, aby sa právam daňového subjektu, ale aj oprávneným záujmom daňovo-oprávneného subjektu poskytla ochrana v čo najkratšom čase pri dôslednom rešpektovaní ich procesných práv.“

V danom prípade teda nastala situácia, keď zamestnanci organizačne zaradení na Daňovom úrade Bratislava III. nemohli pre ich vylúčenie vykonať daňovú kontrolu, a preto mali orgány daňovej správy v prvom rade možnosť zabezpečiť výkon daňových kontrol zamestnancami iného správcu dane pod riadiacou právomocou riaditeľky Daňového úradu Bratislava III., teda za súčasného zachovania miestnej príslušnosti tohto daňového úradu, čo aj využili. Ak teda Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky využilo možnosť zabezpečenia výkonu daňových kontrol zamestnancami daňovej správy zaradenými na inom daňovom úrade, možno konštatovať, že dodržalo požiadavky vyplývajúce zo spomenutej zásady hospodárnosti a procesnej ekonómie daňového konania.

Popísaný postup pri výkone daňovej kontroly považoval za zákonný aj Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojich rozhodnutiach, sp. zn. 3Sžf/66/2009, 6Sžf/19/2010, 5Sžo/101/2010, vychádzajúce aj z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. ÚS 159/2011.

Z dôvodu hospodárnosti a procesnej ekonómie daňového konania a vzhľadom na pravidelne podávané námietky žalobcu voči pracovníkom vykonávajúcim daňovú kontrolu, ako aj voči ich riadiacim zamestnancom, nebolo zrušené poverenie na výkon daňovej kontroly zamestnancom Daňového úradu Bratislava V., ktorí túto vykonávali v kontinuite so zamestnancami miestne príslušného správcu dane.

Odvolací súd z obsahu spisu nezistil, že by v prípade po podaní námietky, o ktorej ešte nebolo rozhodnuté, vykonávali úkony namietaní zamestnanci, okrem neodkladných úkonov, za ktorý možno pokladať aj prerokovanie protokolu o výsledku daňovej kontroly, ktorého termín bol určený podaním zo dňa 29. 01. 2010 na 15.03.2010, teda ešte pred podaním námietky žalobcu zo dňa 09.03.2010 voči konajúcim kontrolórom.

Z obsahu spisu odvolací súd takisto nezistil, že by zamestnanci realizujúci výkon kontroly postupovali voči žalobcovi šikanóznym spôsobom ako to tvrdí žalobca. Za nezákonný postup nemožno totiž považovať plnenie povinností správcu dane, vyplývajúcich zo zákona o správe daní. Takisto vyžadovanie dôkazných prostriedkov od žalobcu za účelom preukázania daňového plnenia, zodpovedá požiadavke zákona a nemôže sa preto jednať o šikanovanie daňového subjektu.

Najvyšší súd poukazuje na základné zásady daňového konania, ktoré boli definované v zákone o správe daní, vychádzajúceho z princípov právneho štátu, Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodného kontextu legislatívy. V zmysle základnej zásady daňového konania sa v daňovom konaní postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa prítom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných zúčastnených v daňovom konaní. Zákon o správe daní bol procesným predpisom (účinným do 31.12.2011), upravujúcim postupy, pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravoval teda pravidlá postupu správcov dane pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. Medzi relevantné princípy upravené uvedeným zákonom patrila najmä zásada zákonnosti, ktorá predovšetkým ustanovovala povinnosť pre správcu

dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (ust. § 2 ods. 1 zákona o správe daní). Zo zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (ust. § 29 ods. 1 a 2), pričom využíva prostriedky (len exemplifikatívne uvedené v ust. § 29 ods. 4), ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre správnosť určenia dane. 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. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť.

Odvolací súd uvádza, že zo strany žalobcu bolo potrebné, aby sám preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne plnenie bude spochybnené. 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 oprávnené 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, kto a akým spôsobom službu skutočne aj reálne poskytol, resp. realizoval dodanie tovaru.

Na overenie správnosti a najmä súladnosti deklarovaného základu dane so zákonom, procesný predpis na úseku správy daní stanovuje správcovi dane možnosť, ale i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane (§ 1a písm. c), § 15 ods. 1 zákona o správe daní). Povinnosti daňovníka, správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň, zodpovedá i zákonom mu uložené dôkazné bremeno, zaťažujúce ho vo vzťahu k jeho tvrdeniam, záznamom a evidenciám, ktoré je v súvislosti s daňovými povinnosťami povinný viesť. V rámci jeho dôkaznej povinnosti mu zákon ukladá preukazovať okrem iného aj ich vierohodnosť (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Súd ohľadom námietky žalobcu, že žalovaný nevyužil všetky zákonom stanovené možnosti v rámci dokazovania, poukazuje na zásadu objektívnej pravdy ovládajúcej daňové konanie, ktorá nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. V prejednávanom prípade správny orgán postupoval v daňovom konaní v súlade s vyššie spomenutou zásadou voľného hodnotenia dôkazov, keď hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti. Zároveň sa vyjadril ku všetkým navrhnutým dôkazom zo strany žalobcu a ich nevykonanie náležite odôvodnil.

V nadväznosti na uvedené možno prijať záver, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli zistené dôvody pre presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. K rozloženiu dôkazného bremena dochádza v prípade, ak správca

dane preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, čím správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

Vierohodnosť dôkazov predložených ku kontrole daňovým subjektom ohľadom dodania HIM a DHIM od spoločnosti VENUS PROJECT s.r.o. bola spochybnená vyjadrením správcu konkurznej podstaty spoločnosti Pátek s.r.o. v konkurze, dodanie prác spoločnosťou SLOVMONTAN s.r.o. nebolo zo strany žalobcu náležite preukázané, t. j. nebol preukázaný účel dodania. Žalovaný vo svojom rozhodnutí náležite odôvodnil aj okolnosti, pre ktoré nemohol uznať ani ďalšie účtovnými dokladmi preukazované plnenia. V danom prípade prístup žalobcu v rámci vykonávania daňovej kontroly spočívajúci v tom, že okrem účtovných dokladov nepredložil iné dostupné dôkazné prostriedky, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť pochybnosti správcu dane o skutočnom daňovom plnení, nezodpovedal základným princípom poctivého obchodného styku.

V rámci správneho súdnictva možno zároveň konštatovať, že sudy nenahrádzajú činnosť správnych orgánov, zo zásady nevykonávajú dokazovanie a pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správnych orgánov je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Zároveň pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250 i, ods. 1 a 3 O.s.p.). Nemožno preto súhlasiť s názorom žalobcu, že krajský súd pochybil, ak nevykonával dokazovanie a nevy počul svedkov. Bolo povinnosťou daňového subjektu, aby po spochybnení účtovných dokladov predložených pri výkone daňovej kontroly, predložil ďalšie doklady požadované správcou dane, resp. predviedol svedkov. Žalobca vo svojom odvolaní namietal aj okolnosť, že správca dane neumožnil konateľke žalobcu podať vysvetlenia k sporným plneniam. Z obsahu spisu však odvolací súd zistil, že listom zo dňa 11. 06. 2009, konateľka žalobcu vyzývala správcu dane, aby vo veci „nezákonnej“ kontroly zisťovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie II. až IV. štvrtrok 2007, láskavo kontaktoval splnomocneného zástupcu a s ním dojednal predloženie dokladov ku kontrole. Správca dane teda postupoval v súlade so zákonom a požiadavkou konateľky žalobcu, keď konal so splnomocneným zástupcom žalobcu. Nič však nebránilo žalobcovi, resp. jeho zástupcovi, aby na nariadené prejednanie zabezpečil prítomnosť konateľky žalobcu, ktorá mala právo osobne sa zúčastňovať pri úkonoch správcu dane, mohla osobne ozrejmiť realizáciu sporných plnení, resp. aby si žalobca ako účastník iného konania, v ktorom sa nachádzajú potrebné doklady, dal vyhotoviť ich kópie, ktoré od neho správca dane požadoval a tieto predložil pri výkone kontroly za účelom preukázania realizácie daňového plnenia. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje aj na rozpornosť v tvrdeniach žalobcu, ktorý na jednej strane uvádzal, že zamestnankyne správcu dane pri predchádzajúcej kontrole znehodnotili doklady, ktoré od neho požaduje správca dane, v inom podaní tvrdil, že doklady sa nachádzajú v súdnom spise. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť ale naopak požadoval, aby si ďalšie dôkazné prostriedky zabezpečil správca dane.

Hoci žalobca smeroval počas výkonu daňovej kontroly svoje podania na postup správcu dane, ktorý podľa neho nevykonával dostatočné dokazovanie, sám okrem účtovných dokladov spochybnených pri výkone kontroly, nepredložil žiadne relevantné dôkazné prostriedky, z ktorých by boli preukázané skutočnosti svedčiace o zdaniteľnom plnení a vzniku nároku žalobcu na odpočet DPH.

Žalobca v odvolaní namietal, že správca dane vykonával duplicitne dve daňové kontroly za totožné zdaňovacie obdobie. Odvolací súd v tejto súvislosti akceptoval vysvetlenie žalovaného, podľa ktorého mal už v predchádzajúcom období úmysel začať daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2007, avšak oznámenie o jej začatí zo dňa 25.11.2007 nebolo účinne doručené daňovému subjektu. Keďže predpokladom na začatie daňovej kontroly podľa § 20 ods. 2 prvá veta zákona o správe daní, je doručenie písomného oznámenia o začatí daňovej kontroly daňovému subjektu, v prípade, ak takéto oznámenie nebolo daňovému subjektu účinne doručené, nemohli nastať následky v takomto oznámení obsiahnuté. Daňová kontrola za uvedené zdaňovacie obdobie teda účinne začala až doručením oznámenia

zo dňa 26.02.2009. Žalobca inicioval súdne konanie vedené pod sp. zn. 1S/3/2010 na Krajskom súde v Bratislave o preskúmanie nečinnosti žalovaného vo veci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie II. až IV. štvrtrok 2007. Z rozhodnutia v danej veci zo dňa 08.07.2010 vyplýva, že sa jednalo o totožný výkon daňovej kontroly, na základe ktorej bol vypracovaný protokol č. 602/321/10253/2010 zo dňa 29. 01. 2010, ako v tejto preskúmvanej veci. Nečinnosť správcu dane v súvislosti s neúčinným oznámením o začatí daňovej kontroly zo dňa 25.11.2007, nenamietal. Krajský súd v Bratislave v predmetnom rozhodnutí konštatoval, že nedošlo k nečinnosti zo strany žalovaného, pričom zo strany žalobcu neboli predložené žiadne dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie fakturovaných plnení, za ktoré požadoval nadmerný odpočet DPH. Z obsahu dokladov predložených účastníkmi konania teda nebolo preukázané, že by za totožné zdaňovacie obdobie prebiehali viaceré daňové kontroly

Žalobca v podanom odvolaní namietal aj procesné pochybenie prvostupňového súdu, spočívajúceho v okolnosti, že pojednával v neprítomnosti žalobcu, nevypočul konateľku žalobcu, čím mu bola odňatá možnosť konať pred súdom. Z obsahu spisu súd zistil, že z dôvodov na strane žalobcu bolo nariadené pojednávanie vo veci 2 krát odročené. Právna zástupkyňa žalobcu bola riadne o termíne pojednávani oboznámená a podaním zo dňa 22. mája 2014 vyjadrila súhlas s tým, aby súd rozhodol v neprítomnosti žalobcu. Krajský súd v Bratislave dňa 12. 06. 2014, na treťom nariadenom pojednávaní v danej veci, rozhodol bez prítomnosti žalobcu, v súlade s ustanovením § 250g ods. 2 O.s.p., a odvolací súd preto nezistil namietané porušenie procesných práv žalobcu.

Po prieskume zákonnosti žalobcom napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu odvolací súd konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov a autenticity daňového konania (§ 2 ods. 3 a ods. 6 zákona o správe daní) urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady na preukázanie neuznaných daňových plnení nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti a ich opodstatnenosti ani vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného je dostatočné, vysporiadal sa v ňom s podstatnými okolnosťami zistenými v priebehu kontroly.

Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, odvolací súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (prvostupňový, ale aj odvolací) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, všetky zákonom požadované náležitosti.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní daňových orgánov ani prvostupňového súdu nezistil vady, ktoré by mohli mať vplyv na zákonnosť ich rozhodnutí, a preto rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.