

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/101/2014  
Identifikačné číslo spisu: 6014200152  
Dátum vydania rozhodnutia: 14.12.2016  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:6014200152.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnych veciach žalobcu: Lekárneň EUROPEA, s.r.o., Na troskách 25, 974 01 Banská Bystrica, IČO 36 693 723, právne zast. ATTORNEYS GROUP, s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Kláry Jarunkovej 2, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného

č. 1100307/1/552010/2013/5257,

č. 1100307/1/551998/2013/5257,

č. 1100307/1/551980/2013/5257,

č. 1100307/1/551970/2013/5257,

č. 1100307/1/551957/2013/5257,

č. 1100307/1/551808/2013/2206,

č. 1100307/1/551347/2013/13997,

č. 1100307/1/550533/2013/13977,

č. 1100307/1/552175/2013/13997,

č. 1100307/1/551438/2013/13997,

č. 1100307/1/551695/2013/13997,

č. 1100307/1/552079/2013/13997,

všetky zo dňa 18.11.2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/12/2014-52 zo dňa 11.6.2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/12/2014-52 zo dňa 11. júna 2014 p o t v r d z u j e.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom vydaným v spojenom konaní Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žalobné návrhy v konaniach vedených pôvodne pod spisovými značkami 23S 12/2014 - 12S/23/2014, ktorými

sa žalobca domáhal preskúmania vecne súvisiacich rozhodnutí

č. 1100307/1/552010/2013/5257 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3563132/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 627,- Eur za zdaňovacie obdobie jún 2010.

č. 1100307/1/551998/2013/5257 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3563049/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 1140,- Eur.

č. 1100307/1/551980/2013/5257 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/3562929/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty vo výške 3 895,- Eur za zdaňovacie obdobie apríl 2010 a zároveň bol znížený nadmerný odpočet zo sumy 10 178,38 Eur na sumu 6 283,38 Eur.

č. 1100307/1/551970/2013/5257 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3562796/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010 v sume 3 895,- Eur, nebol mu zároveň priznaný nadmerný odpočet v sume 2 670,67 Eur a bola mu vyrubená vlastná daňová povinnosť vo výške 1 224,33 Eur.

č. 1100307/1/551957/2013/5257 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3562731/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010 vo výške 3 895,- Eur, zároveň žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet vo výške 264,90 Eur a bola mu vyrubená vlastná daňová povinnosť v sume 3 630,10 Eur.

č. 1100307/1/551808/2013/2206 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3537857/2013/Myt zo dňa 23.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v sume 34 211,28 a zároveň nebola uznaná daňová strata v sume 12 881,08 Eur.

č. 1100307/1/551347/2013/13997 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3563256/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010 vo výške 3 815,97 Eur, zároveň mu bol znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 zo sumy 8 894,40 Eur na sumu 5 078,43 Eur.

č. 1100307/1/550533/2013/13997 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3563213/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010 vo výške 1 482,- Eur a znížený nadmerný odpočet zo sumy 4 629,97 Eur na sumu 3 147,97 Eur.

č. 1100307/1/552175/2013/13997 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3563177/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 vo výške 1 491,50 Eur a zároveň bol znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2010 zo sumy 4 838,09 Eur na sumu 3 346,59 Eur.

č. 1100307/1/551438/2013/13997 zo dňa 18.11.2013 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového

úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3563309/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty vo výške 3 933,- Eur za zdaňovacie obdobie október 2010.

č. 1100307/1/551695/2013/13997 zo dňa 18.11.2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3563357/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty vo výške 4 031,80 Eur za zdaňovacie obdobie november 2010.

č. 1100307/1/552079/2013/13997 zo dňa 18.11.2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/3563423/2013/KosA zo dňa 25.07.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 vo výške 2 650,50 Eur.

Krajský súd nepovažoval za dôvodné spochybňovanie správnosti záverov daňových orgánov na základe ktorých boli vydané napadnuté rozhodnutia. Uviedol, že žalobca nespochybnil relevantne skutočnosť, že nároky uplatnené z titulu predložených faktúr (odpočítanie DPH z titulu zaplatenia faktúr, zahrnutie faktúr do výdavkov žalobcu za rok 2010), vystavených na základe Zmluvy o sprostredkovaní uzavretej dňa 5.10.2009 medzi žalobcom a spoločnosťou C&C GROUP s.r.o. ako sprostredkovateľom, boli uplatnené neoprávnene. V priebehu celého konania nebola preukázaná existencia materiálneho plnenia, t.j. služba sprostredkovania dodávky liekov cez spoločnosť C&C GROUP s.r.o. pre žalobcu, nebol predložený vierohodný dôkaz o tom, že sprostredkovateľská činnosť bola reálne vykonávaná spoločnosťou C&C GROUP s.r.o prostredníctvom osoby Z. E., ani vecná súvislosť a potreba vynaloženia výdavkov vo forme odmien za sprostredkovanie. Žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno a neodstránil pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení fakturovaných plnení. Rozhodnutie považoval za vydané na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a správneho právneho posúdenia.

Proti rozsudku podal odvolanie žalobca a namietal jeho založenie na nesprávnych skutkových zisteniach a na nesprávnom posúdení veci. Vecnú súvislosť (účelnosť) vynaložených výdavkov vo forme odmien a provízií považoval za preukázanú tým, že firma C&C GROUP s.r.o. má sprostredkovateľskú činnosť zapísanú aj v obchodnom registri, pričom konateľka sprostredkovateľa (zároveň aj konateľka objednávateľa ) a pán Z. E. pri sprostredkovaní využili skúsenosti a kontakty, ktoré nadobudli ako štatutárni zástupcovia žalobcu. Nepovažoval za relevantné spochybnenie plnomocenstva pre pána E. len z titulu, že bolo predložené v konaní neskôr, ani vzhľadom na konštatované zistenia z iných nešpecifikovaných daňových konaní. Namietal neexistenciu relevantných dôkazov a absenciu právnych úvah, na základe ktorých bol vyslovený záver o umelo vytvorených podmienkach predmetných obchodov, ako aj sprostredkovateľskej činnosti. Namietal odlišný postup správneho konania od priebehu a vyhodnotenia výsledkov daňovej kontroly za mesiac marec 2010, pri ktorej boli rovnaké skutkové zistenia vyhodnotené zásadne odlišným spôsobom, pričom výsluchy na účely tohto konania sa uskutočnili so značným časovým odstupom. Trval na potrebe výsluchu štatutárneho zástupcu spoločnosti CHAMOMILLA s.r.o. (spoločník žalobcu), ktorý mal iniciovať uzavretie zmluvy o sprostredkovaní medzi žalobcom a sprostredkovateľom. Namietal pochybenie žalovaného, ktorý pri svojom rozhodovaní dňa 18.11.2013 mal aplikovať znenie ust. § 3 ods. 6 daňového poriadku účinné až od 1.1.2014. Rozhodnutie krajského súdu nepovažuje za riadne odôvodnené (súčasť základného práva na súdnu ochranu), nakoľko sa nevysporiadalo so všetkými skutkovými a právnymi námietkami žalobcu.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že k neuznaniu sporných výdavkov a odpočtu DPH došlo z dôvodu nepreukázania reálneho uskutočnenia sprostredkovateľskej činnosti. K splnomocneniu pána E. a použitiu zistení z iných konaní zdôraznil, že ani pri jednom pojednávaní nebola žiadnou zo zúčastnených strán predložená zmluva o spolupráci sprostredkovateľskej spoločnosti s pánom E. zo dňa 12.10.2009, ani splnomocnenie pre pána E., ani jeden z dodávateľov nepotvrdil resp. nepreukázal, že dodávky boli realizované prostredníctvom sprostredkovateľa. Poukazovanie na závery daňovej kontroly za február

2010 sú bezpredmetné, nakoľko tieto neboli predmetom tohto konania. Zotrval na stanovisku, že ani prípadné vypočutie vtedajšieho konateľa spoločnosti CHAMOMILLA s.r.o. pána Š. D. by nemalo vplyv na zistený stav vecí, nakoľko sám žalobca sa vyjadril, že sa riadil a konal na základe rozhodnutia z mimoriadneho valného zhromaždenia na podnet spoločníka, na ktorom sa vzájomne dohodli na sprostredkovateľskej spoločnosti, pričom táto skutočnosť nevyplynula z obsahu predloženej zápisnice, ktorá navyše v rozpore s ust. § 127a Obchodného zákonníka nebola podpísaná týmto druhým spoločníkom.

Dňom 1.7. 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) upravujúci v zmysle § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnom konaní, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnom konaní.

Podľa § 492 ods. 2 SSP, odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Rozsudok krajského súdu bol vydaný po oboznámení sa s priebehom správneho konania, vykonanej daňovej kontroly u žalobcu na daň z príjmu za rok 2010 a daň z pridanej hodnoty za obdobie január, február - december 2010, výsledok ktorý bol zhrnutý v Protokole č. 9601401/5/1663150/2013/Myt zo dňa 30.4.2013.

V rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bol ustálený záver, že vzhľadom na spochybnenie existencie materiálneho plnenia zo zmluvy o sprostredkovaní, uzatvorenej medzi žalobcom a spoločnosťou C & C GROUP s.r.o. dňa 05.10.2009, daňový subjekt v zdaňovacom období roku 2010 neoprávnene zahrnul odmeny za sprostredkovateľskú činnosť do výdavkov a v zdaňovacom období január, marec až december 2010 neoprávnene uplatnil nárok na odpočet DPH z 11-tich faktúr, ktorými bola vyúčtovaná odmena za sprostredkovanie v zmysle vyššieuvedenej zmluvy.

Rozhodujúcou skutočnosťou pre neuznanie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu a vyrubenie rozdielu dane bol záver správcu dane, že žalobca okrem dodávateľských faktúr a zmluvy o sprostredkovaní síce predložil v priebehu daňovej kontroly oznámenia o vyhľadani potencionálnych obchodných partnerov a zápisy z obchodných rokovaní medzi obidvomi zmluvnými stranami ( kde konala L. S. ako jediná konateľka obidvoch spoločností), z obsahu predložených dodávateľských faktúr a ich znenia však nie je zrejmé žiadna bližšia špecifikácia predmetu sprostredkovania, prípadne odkaz na iné doklady (napríklad dodacie listy), ktoré by preukazovali dodanie sprostredkovaného tovaru. Rovnako z listinných dôkazov nevyplýva, či a kedy došlo ku kontaktu obchodných partnerov, kto konal za sprostredkovateľskú spoločnosť a či bol naplnený objem dodaného tovaru na základe činnosti sprostredkovateľa. Nebolo preukázané, že by konateľka žalobcu L. S. nerealizovala obchody s tretími osobami priamo, bez potreby sprostredkovania. Len samotný fakt disponovania faktúrou, ktorá obsahuje náležitosti vyžadované platnou legislatívou, nemôže byť považovaný za vyčerpávajúce preukázanie skutkového stavu. Nebolo jednoznačne preukázané, že by sprostredkovateľ reálne vykonával, resp. vyvíjal činnosť smerujúcu k získavaniu klientov, teda nebola preukázaná existencia prijatia služby sprostredkovania ako materiálneho plnenia, z čoho vyplýva nesplnenie podmienky preukázateľnosti výdavku zmysle ust. § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Bez ohľadu na doloženie formálne perfektných účtovných dokladov, neboli predložené žiadne relevantné dôkazy, osvedčujúce aj takúto činnosť tvrdeného sprostredkovateľa (napr. cestovné náklady, telefónne poplatky, mzdové náklady, prípadne iné), ktorý preukázal len náklady súvisiace s jeho hlavnou činnosťou, ktorou je

prevádzkovanie kaviarne v Bratislave. Ľ. S. mala informácie o činnosti lekárne, obehu a potrebe liekov, t.j. informácie, ktoré sú úzko špecializované, verejnosti nedostupné a získavané hlavne na odborných seminároch ako konateľka žalobcu, nie však ako konateľka sprostredkovateľskej spoločnosti prevádzkujúcej kaviareň.

Dodatočne predloženú zmluvu o spolupráci medzi spoločnosťou C&C GROUP s.r.o. a Z. E. ako aj splnomocnenie pre Z. E. zo dňa 12.10.2009 v zásade vyhodnotil ako nevieryhodné, nakoľko konateľka spoločnosti C & C GROUP s.r.o. Ľ. S., ako aj Z. E. pred ich predložením tvrdili, že Z. E. nekonal na základe žiadnej zmluvy a že svoju činnosť vykonával len z dôvodu tehotenstva svojej partnerky Ľ. S.. Plnomocnenstvo taktiež nebolo notársky overené, čo by mohlo byť relevantným dôkazom o tom, že bolo vydané v čase reálneho uskutočňovania činnosti sprostredkovateľa. K požiadavke na vypočutie Š. D. a k významu zápisnice z rokovania mimoriadneho valného zhromaždenia spoločnosti žalobcu zo dňa 02.10.2009, (nepodpísanej zástupcom spoločníka spoločnosti CHAMOMILLA, s.r.o., Š. D. ) žalovaný uviedol, že ani toto prípadné vypočutie by nemalo vplyv na zistený skutkový stav veci, pretože z vyjadrení žalobcu zo dňa 01.02.2013 vyplýva, že sa riadil a konal na základe rozhodnutia z mimoriadneho valného zhromaždenia konaného na podnet spoločníka CHAMOMILLA, s.r.o., pričom však v predmetnej zápisnici nie je menovité určenie spoločnosti, ktorá by mala činnosť sprostredkovateľa vykonávať a zápisnica v rozpore s ust. § 127 ods. 3 Obchodného zákonníka nie je podpísaná týmto spoločníkom.

V zmysle týchto záverov boli jednotlivé prvostupňové rozhodnutia v odvolacom konaní, vedenom po podaní odvolaní ktorých dôvody boli obdobné so žalobnými dôvodmi, potvrdené preskúmanými rozhodnutiami žalovaného.

Žalobca vo včas podanej žalobe vytýkal správcovi dane, že vychádzal z nesprávneho výkladu zákona o správe daní a poplatkov v otázke rozloženia dôkazného bremena, nakoľko z ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. V tejto súvislosti poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu (rozsudok č.k. 6Sžf/10/2012, 3Sžf/1/2011 a rozsudok Najvyššieho súdu ČR 5 Afs/131/2004) ako aj výsledok daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2010, počas ktorej neboli správcovi dane žiadnym spôsobom spochybnené odpočty DPH z dodávateľských faktúr spoločnosti C&C GROUP a bolo žalobcovi uznané právo na odpočítanie nadmerného odpočtu za príslušné zdaňovacie obdobie. Namietal aj nedostatočne zistený skutkový stav veci, nesprávne právne posúdenie, nevysporiadanie sa s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní ako aj absenciu správnej úvahy. Ak z výpisu z obchodného registra spoločnosti C&C GROUP s.r.o. má sprostredkovateľskú činnosť zapísanú ako jeden z predmetov podnikania, to že sa v prevažnej miere zaoberá prevádzkovaním kaviarne v Bratislave neznamena, že popri tejto podnikateľskej aktivite nemôže vykonávať aj sprostredkovateľskú činnosť pre žalobcu. Nesúhlasil s vyhodnotením splnomocnenia pre pána E. ako nepreukazného, pretože váha, resp. realita predložených dôkazov nemôže byť posudzovaná podľa toho, v ktorom štádiu konania boli predložené. Výsluch Š. D., vtedajšieho zástupcu spoločnosti CHAMOMILLA s.r.o. považuje za potrebný, nakoľko iba na jeho základe by správca dane mohol zistiť, prečo tento predmetnú zápisnicu z mimoriadneho valného zhromaždenia nepodpísal. V žalobe 23S/17/2014 navyše uviedol, že Š. D. sa valného zhromaždenia zúčastnil a zápisnicu aj podpísal avšak správcovi dane bola omylom predložená zápisnica, kde podpis chýbal.

Podľa § 3 zák.č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení účinnom ku dňu 18.11.2013 (daňový poriadok)

(1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnomu určaniu a

vyrubeniu dane.

(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

(4) Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

Podľa § 24 daňového poriadku

(1) Daňový subjekt preukazuje

a) 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, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku

Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 2 zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov

Na účely tohto zákona sa rozumie

i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak,

j) základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy preyšujú daňové výdavky ( § 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti 1) zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak,

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (zákon 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 § 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,

Krajský súd vo svojom zamietajúcom rozsudku k tvrdeniam o preukázaní vyfakturovaných

sprostredkovateľských služieb vyhodnotil zistený stav, keď žalobca ako záujemca o sprostredkovanie zastúpený konateľkou L. S., uzavrel dňa 05.10.2009 so spoločnosťou C & C GROUP, s.r.o. ako sprostredkovateľom v zastúpení konateľkou L. S. zmluvu o sprostredkovaní podľa § 642 a nasl. Obchodného zákonníka. Podľa čl. 1 zmluvy sa sprostredkovateľ zaviazal pre záujemcu, za zmluvne dohodnutú cenu - províziu, vyhľadávať a sprostredkovať obchodných partnerov - tretie osoby, ktorí majú záujem dodávať bližšie špecifikované lieky. Sprostredkovateľ sa ďalej zaviazal oznamovať záujemcovi všetky skutočnosti dôležité pre rozhodnutie záujemcu uzavrieť zmluvný vzťah s treťou osobou písomne, telefonicky, poštou alebo inými telekomunikačnými prostriedkami. V čl. I. bod 3 zmluvy o sprostredkovaní sa záujemca zaviazal, že poskytne sprostredkovateľovi všetky potrebné doklady, písomnosti a listiny na splnenie činností sprostredkovateľa, taktiež poskytne potrebnú súčinnosť a zaplatí sprostredkovateľovi zmluvne dohodnutú odmenu - províziu za sprostredkovanie zmluvného vzťahu medzi záujemcom a treťou osobou. V bode II. boli dohodnuté podmienky pre vyčíslenie odmeny s tým, že podkladom pre úhradu provízie bude uzavretie zmluvného vzťahu medzi záujemcom a treťou osobou, plnenie tohto zmluvného vzťahu v prospech záujemcu a vyhodnotenie výsledkov zmluvného vzťahu po vzájomnej dohode. L. S. bola v čase uzavierania zmluvy jedinou konateľkou oboch zmluvných strán. Preverovaním u lekární, ktoré dodávali špeciálne žalobcovi lieky ktorých dodávky mala sprostredkovať pre žalobcu spoločnosť C & C GROUP, s.r.o., nebolo vo väčšine prípadov vôbec preukázané takéto sprostredkovanie. Z osemnástich preverovaných dodávateľov liekov - lekární iba tri potvrdili sprostredkovanie dodávok cez spoločnosť C & C GROUP, avšak konateľmi týchto troch spoločností boli konatelia spoločnosti ARTMED s.r.o., ktorá bola zároveň jediným odberateľom predmetných liekov od žalobcu. Ostatné lekárne v podstate uviedli, že spoločnosť C & C GROUP nepoznajú s tým, že pre dohodnutie dodávok liekov uviedli v prevažnej miere L. S.Ú., prípadne aj osobu Z. E..

Z pôvodných výpovedí konateľky žalobcu L. S. vyplynulo, že sprostredkovanie vykonávala sama, s tým, že niektoré obchody sprostredkoval jej partner Z. E., ktorý vo svojich pôvodných výpovediach potvrdil, že v roku 2010 oslovoval lekárne s požiadavkou na dodanie liekov pre žalobcu, túto činnosť vykonával ako výpomoc konateľke žalobcu z dôvodu jej tehotenstva. Potom, ako došlo k oboznamovaniu s výsledkami daňovej kontroly, žalobca dňa 30.04.2013 dodatočne predložil splnomocnenie a zmluvu o spolupráci zo dňa 12.10.2009 v zmysle ktorej Z. E. mal zabezpečiť pre C & C GROUP činnosti, ktoré je C & C GROUP povinný vykonať pre spoločnosť Lekáreň EUROPEA, s.r.o. (žalobca) na základe zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 05.10.2010. Podľa dodatočne predloženého splnomocnenia zo dňa 12.10.2009 bol Z. E. oprávnený zastupovať spoločnosť C & C GROUP zastúpenú konateľkou L. S. pri všetkých právnych úkonoch, ktorých následkom je uzavretie zmlúv na dodanie liekov pre Lekáreň EUROPEA, s.r.o., ako aj rokovanie s dodávateľmi liekov týkajúce sa podstatných náležitostí zmluvy.

Krajský súd sa stotožnil s tým, že tieto doklady nemožno považovať za vierohodný dôkaz o tom, že sprostredkovateľská činnosť bola reálne vykonávaná spoločnosťou C & C GROUP prostredníctvom osoby Z. E.. V konaní nebolo relevantne preukázané že by Z. E. vyvíjal nejakú činnosť na základe týchto zmlúv, preto ich predloženie považoval súd za účelové. Pokiaľ by takéto doklady existovali v čase do oboznamovania sa s výsledkami daňovej kontroly, tak by ich bol žalobca predložil. Nebolo preukázané ani reálne naplnenie Dohody o sprostredkovaní, nakoľko sprostredkovanie mala vykonávať spoločnosť C&C GROUP, ktorej konateľka bola totožná s osobou konateľky žalobcu a tvrdený sprostredkovateľ nepreukázal žiadne výdavky súvisiace so sprostredkovaním. Zápisnica z rokovania mimoriadneho valného zhromaždenia obchodnej spoločnosti žalobcu zo dňa 02.10.2009, vierohodne neosvedčuje rozhodnutie o uzatvorení zmluvy o sprostredkovaní so spoločnosťou C&C GROUP, s.r.o., nakoľko táto v texte nebola vôbec spomínaná a samotná zápisnica nebola podpísaná ďalším spoločníkom žalobcu spoločnosťou CHAMOMILLA, s.r.o. preto nebolo dôvodné trvať na jeho výsluchu. Nebolo možné prihliadnuť ani na žalobcom tvrdený účel a cieľ zmluvy o sprostredkovaní, ktorým malo byť ohodnotenie činnosti výlučne konateľky žalobcu ktorá sa zaslúžila o obchody pre spoločnosť ARTMED.

K námietkam týkajúcim sa prenášania daňového bremena krajský súd zdôraznil, že aj keď dokazovanie v daňovom konaní vykonáva správca dane, ktorý daňové konanie vedie, daňový subjekt (žalobca) sa

nemôže zbaviť povinnosti predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení. Práve preukázanie všetkých skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane je potrebné pre ďalší postup daňových orgánov v daňovom konaní. V danom prípade žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení plnení. Ak daňové orgány spochybnia deklarované zdaniteľné obchody (služby), je na daňovom subjekte, aby takúto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok. Závety daňovej kontroly za mesiac február 2010 považoval pre dané konanie za irelevantné.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a celom rozsahu sa s ním stotožňuje.

Len na doplnenie uvádza k odvolacím dôvodom nasledovné: Samotná skutočnosť, že spoločnosť C&C GROUP s.r.o. má sprostredkovateľskú činnosť zapísanú aj v obchodnom registri, nepostačuje bez doloženia relevantných dôkazov osvedčujúcich reálne vykonanie sprostredkovania na vyslovenie záveru o vecnej súvislosti (účelnosti) vynaložených výdavkov vo forme odmien a provízií a dôvodnosti uhradenia fakturovaných súm (vrátane DPH) za služby. Nemohol teda vzniknúť nárok ani na zahrnutie sporných súm do základu dane, ani na vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu DPH. Neuznanie dodatočne doložených dokladov týkajúcich sa oprávnenia na konanie pána E. v záujme a mene spoločnosti C&C GROUP s.r.o. bolo dostatočne odôvodnené a vecne správne. V súlade so zákonom a pravidlami logického myslenia boli odôvodnené aj právne závery o nepreukázaní reálneho plnenia, vzhľadom na popísané personálne prepojenie ďalšie okolnosti týkajúce sa spoločností žalobcu a tvrdeného sprostredkovateľa. Vzhľadom na dostatočné odôvodnenia logických záverov, na ktorých boli vydané napadnuté rozhodnutia nie je možné spochybňovať správnosť vydaných rozhodnutí, len vzhľadom na odlišný postup od priebehu a vyhodnotenia výsledkov daňovej kontroly za mesiac február 2010, pri ktorej boli rovnaké skutkové zistenia vyhodnotenú zásadne odlišným spôsobom. V preskúmvaných konaniach súd žiadne pochybenia nezistil. Nebol žiaden dôvod na výsluch štatutárneho zástupcu spoločnosti CHAMOMILLA s.r.o. (spoločník žalobcu), ktorý mal iniciovať uzavretie zmluvy o sprostredkovaní medzi žalobcom a sprostredkovateľom, nakoľko predložený písomný doklad, na ktorý sa sám žalobca odvoláva a ktorý sám podpísal a predložil neobsahuje žiadnu zmienku o spoločnosti C&C GROUP s.r.o. ako vybranom sprostredkovateľovi. Námietka pochybenia žalovaného, ktorý pri svojom rozhodovaní dňa 18.11.2013 mal aplikovať znenie ust. § 3 ods. 6 daňového poriadku účinné až od 1.1.2014 nie je dôvodná, z obsahu súdneho aj administratívneho spisu je zrejmé, že citácia právneho predpisu neúčinného v čase rozhodovania žalovaného bola uvedená až v rozsudku krajského súdu, čo je však zrejmá chyba v písaní, ktorá nemala vplyv na rozhodovanie krajského súdu.

Odvolací súd nepovažuje za dôvodnú ani námietku absencie riadneho odôvodnenia rozsudku krajského súdu (súčasť základného práva na súdnu ochranu), nakoľko sa nevysporiadalo so všetkými skutkovými a právnymi námietkami žalobcu. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, krajský súd sa v dostatočnej miere vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami. K tejto otázke pripomína, že ani judikatúra EŠLP v rámci garancie práva na súdnu ochranu nevyžaduje bezvýhradné vysporiadanie so všetkými predloženými argumentmi, striktné sa vyžaduje špecifická odpoveď na argumenty, ktoré sú pre rozhodnutie rozhodujúce (napr. Ruiz Toruja c. Španielsko).

Senát najvyššieho súdu v posudzovanej veci preto dospel k záveru, že odvolanie žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. a s §219 ods. 1 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. za použitia ustanovenia § 246c ods. 1 O.s.p. z dôvodu, že procesné neúspešnému žalobcovi náhrada trov neprináleží a žalovanému nevznikol zákonný nárok na ich náhradu.

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 01.05.2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.