

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/53/2013
Identifikačné číslo spisu:	7011201044
Dátum vydania rozhodnutia:	28.05.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7011201044.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: Mikuláš Váreha - VENIKOM, so sídlom Slovenské Nové Mesto 270, právne zastúpený advokátom: JUDr. Pavlom Gombosom, so sídlom Advokátskej kancelárie Moldavská cesta 21/A, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/16013-84438/2011/990325-r zo dňa 2. septembra 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S 147/2011-53 zo dňa 21. novembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S 147/2011-53 zo dňa 21. novembra 2012, 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č.: I/221/16013-84438/2011/990325-r zo dňa 2. septembra 2011. Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer č. 740/230/10894/10/Bér zo dňa 30. apríla 2010, ktorým Daňový úrad Trebišov žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 a vyrubil mu rozdiel dane z pridanej hodnoty za toto zdaňovacie obdobie vo výške 238.114,91 eur. Krajský súd žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu krajský súd preskúmal v intenciách ustanovení § 2 ods. 2 v spojení s § 15 ods. 1, 6, s § 29 ods. 8 a s § 30 ods. 3, 6, 7 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní a poplatkov) v spojení s § 2 ods. 1, písm. b/ a s § 11 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v

znení neskorších predpisoch (ďalej len zákon č. 479/2009 Z. z.) a súčasne v intenciách § 49 ods. 1, 2 písm. a/, s § 51 ods. 1 písm. a/ a s § 71 ods.1,6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len zákon č. 222/2004 Z. z. alebo zákon o DPH).

Krajský súd poukazujúc na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, na jednotlivé úkony správcu dane a relevantné ustanovenia právnych predpisov dospel k záveru, že žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 v sume 7.173.450 Sk na základe dodávateľských faktúr od dodávateľa BRSC, s.r.o.. Konštatoval, že takisto v súlade so zákonom správca dane ponechal DPH, ktorú žalobca vykázal ako vlastnú daňovú povinnosť, ktorú je žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty povinný odvieť vo výške uvedenej v podanom daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie. Uviedol, že uskutočnený nákup drevených plotov od uvedeného dodávateľa žalobca preukazoval iba dodávateľskými faktúrami a pokladničnými dokladmi (výdavkové a príjmové pokladničné doklady), pričom všetky faktúry ako aj pokladničné doklady vystavoval p. U. st., buď ako fyzická osoba - podnikateľ, ako aj konateľ dodávateľa BRSC, s.r.o..

Stotožnil sa so závermi správcu dane a žalovaného, že posudzované plnenie nesledovalo skutočný obchodný účel a bolo len nástrojom na získanie daňovej výhody - finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu. Poukázal na to, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt bol v rámci daňovej kontroly povinný preukázať splnenie zákonných predpokladov pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorá povinnosť mu vyplývala z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Krajský súd vyhodnotil všetky v žalobe uvedené námietky ako nedôvodné. K žalobnej námietke, že rozhodnutie žalovaného neobsahuje dostatok dôvodov a je nepreskúmateľné a nezodpovedá požiadavkám uvedeným v § 30 ods. 1, 3, § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. krajský súd uviedol, že rozhodnutie žalovaného obsahuje konštatovanie skutkového stavu zisteného vykonanou daňovou kontrolou, pričom žalovaný jednotlivé skutkové zistenia vyhodnocoval z pohľadu žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty a v dôvodoch svojho rozhodnutia sa žalovaný podrobne vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami s uvedením skutočností, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia, tiež zdôvodnil, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov a aplikácii relevantnej právnej úpravy.

Krajský súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že správca dane na ním predložené doklady neprihliadol, nevyhodnotil ich, ale naopak vyzýval ho na predloženie nových dôkazov. Poukazom na to, že žalobca na preukázanie zdaniteľných plnení predložil iba faktúry a príjmové a výdavkové pokladničné doklady, konštatoval, že postup správcu dane, ktorým opakovane vyzýval žalobcu na preukázanie ním deklarovaných zdaniteľných obchodov, bol plne legitímny. Taktiež nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že v prípade nákupu drevených plotov od dodávateľa BRSC, s.r.o., mu nebol priznaný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu nezrovnalosti druhotných účtovných dokladov (skladovej karty a iné). Poukázal na argumentáciu správcu dane v dodatočnom platobnom výmere týkajúca sa rozporu medzi skladovou evidenciou drevených plotov žalobcu za rok 2008 a výkazom o majetku a záväzkoch k 31. decembru 2008. Krajský súd konštatoval, že dôvodom nepriznania nároku žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty bola skutočnosť, že žalobca uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení nepreukázal.

Krajský súd považoval v súlade so zistením správcu dane konštatovanie správcu dane ako aj žalovaného o tom, že u žalobcu nebol vytvorený predpoklad ekonomickej činnosti v rozsahu, ako to deklaroval v podanom daňovom priznaní, v dôsledku čoho žalobca ani nevykonával reálnu ekonomickú činnosť, keď nezamestnával žiadnych zamestnancov, nevlastnil žiaden hnutel'ný alebo nehnuteľný majetok, dopravné prostriedky, neúčtoval žiadne režijné náklady v súvislosti s podnikateľskou činnosťou. Podľa názoru krajského súdu tvrdenia žalobcu, že všetky výkony týkajúce sa jeho obchodnej činnosti ako podnikateľa, resp. konateľa a spoločníka v obchodných spoločnostiach, vykonávali výlučne zamestnanci jednej obchodnej spoločnosti bez preukázania tohto tvrdenia, nepostačovali pre záver, že žalobca reálne ekonomickú činnosť vykonával.

K námietke žalobcu, že v danom prípade bola porušená zásada dvojinstančnosti konania a došlo k prekročeniu kompetencií žalovaného formou priamych zásahov do výkonu daňových kontrol u subjektov prepojených prostredníctvom osoby U. a koordinácie týchto daňových kontrol, krajský súd konštatoval že tvrdené nelegitímne zásahy Daňového riaditeľstva SR do výkonu daňových kontrol u subjektov prepojených prostredníctvom U. nemôžu predstavovať porušenie čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, dajúc do pozornosti nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 238/06 - 39 zo dňa 16. decembra 2008.

Krajský súd považoval za zákonný aj postup správcu dane, ktorý ponechal daň na výstupe, pokiaľ išlo o žalobcom tvrdené zdaniteľné obchody týkajúce sa predaja drevených plotov a ďalších komodít, hoci tieto podľa zistení správcu dane neboli reálne uskutočnené a žalobcovi tak nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru. Poukazom na § 71 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. a čl. 203 Smernice Rady 2006/112 ES o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty krajský súd konštatoval, že pokiaľ žalobca vystavil odberateľské faktúry, ktorými deklaroval predaj uvedených komodít, na ktorých uviedol daň z pridanej hodnoty, bol povinný v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH daň uvedenú v predmetných faktúrach odviesť do štátneho rozpočtu, poukazom na to, že žalobca mal právo postupovať podľa § 75 ods. 7 zákona o DPH a urobiť nápravu podaním dodatočného daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie.

K námietke žalobcu, že postupom daňových orgánov došlo k porušeniu zásady proporcionality v zmysle § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. krajský súd konštatoval, že žalobca, ktorý bol súčasne konateľom aj veľkého počtu ďalších obchodných spoločností nemohol byť z toho dôvodu zvýhodnený oproti daňovému subjektu, ktorého konateľ nie je konateľom aj v iných obchodných spoločnostiach, a preto žalobca nemôže namietat nezákonnosť postupu správcu dane len z dôvodu, že bol nadmerne zaťažený súčasne prebiehajúcimi daňovými kontrolami daňových subjektov - obchodných spoločností, ktoré sú prepojené jeho osobou. Krajský súd mal za to, že nutnosť a nevyhnutnosť súbežného vykonávania daňových kontrol u daňových subjektov takto personálne prepojených osobou žalobcu žalovaný ako aj správca dane zdôvodnili. Postup správcu dane považoval v súlade so zásadou proporcionality, dajúc do pozornosti čl. 52 ods. 2 Charty základných práv EÚ a nález Ústavného súdu SR č. PL ÚS 3/00.

Krajský súd taktiež neakceptoval námietku žalobcu týkajúcu sa veľkého počtu súčasne vykonávaných daňových kontrol v obchodných spoločnostiach, v ktorých konateľom bol žalobca, poukazom na to, že žalobca, ktorý bol súčasne konateľom ďalších obchodných spoločností si musel byť vedomý toho, že pri uplatňovaní nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty môže byť dôvodom uplatnených nárokov predmetom daňových kontrol zo strany príslušných správcov dane, pri ktorých daňových kontrolách správcovia daní realizujú svoje zákonné oprávnenie. Krajský súd uviedol, že považuje za nesporné, že žalobca založením veľkého počtu obchodných spoločností bol oprávnený realizovať ústavné právo slobodne podnikat', avšak na druhej strane bol povinný akceptovať aj postup orgánov daňovej správy, ktoré realizovali svoje zákonné oprávnenia pri správe daní.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, že predmetnú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie február 2008 u neho vykonali zamestnanci správcu dane, ktorí neboli organizačne začlenení ako zamestnanci miestne príslušného správcu dane - Daňového úradu Trebišov, v ktorej súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009, krajský súd uviedol, že pri posudzovaní tejto žalobnej námietky vychádzal zo zmeny rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR prezentovanej rozsudkami č. k. 5Sžf/68/2011 zo dňa 23. februára 2012, 4Sžf/8/2012 z 26. júna 2012 a 4Sžf/15/2012 z 26. júna 2012. Poukázal na to, že najvyšší súd v rozsudku č. k. 5Sžf/68/2011 zo dňa 23. februára 2012 dal do pozornosti neskoršie uznesenie Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 159/2011 z 13. apríla 2011, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 27. októbra 2010 ako zjavne neopodstatnenú. Ústavný súd v uvedenom rozhodnutí právny názor najvyššieho súdu vyslovený ohľadne zákonnosti postupu príslušných štátnych orgánov správy daní pri určení kontrolnej skupiny 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 najvyššieho súdu 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 SR ako spoločne nadriadeného orgánu a zamestnávateľa zamestnancov daňových úradov v jeho pôsobnosti, bol Ústavným súdom SR v jeho uzneseniach č. k. I. ÚS 192/08 z 4. júna 2008, III. ÚS 386/08 z 25. novembra 2008, II. ÚS 137/10 z 24. marca 2010 a II. ÚS 159/11 z 13. apríla 2011 považovaný za ústavne akceptovateľný, nemajúci znaky výkladovej svojvoľnosti a ústavnej nekonformnosti. Ústavný súd v súvislosti s namietanou nezákonnosťou daňovej kontroly nevyslovil namietané porušenie základného práva žalobcu na inú právnu ochranu na inom orgáne SR a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy SR podľa článku 46 ods. 1, 2 Ústavy SR. Krajský súd zastával názor že s prihliadnutím na osobité okolnosti konkrétneho prípadu možno považovať judikovanie právneho

názoru vyplývajúce z nálezu Ústavného súdu II. ÚS 118/08 z 10. decembra 2009 za ojedinelé vybočenie z prevažujúcej ustálenej judikatúry Ústavného súdu SR, majú za to, že zmenou rozhodovacej praxe nedochádza k porušeniu princípu predvídateľnosti súdnych rozhodnutí, resp. k porušeniu princípu právnej istoty.

Záverom krajský súd poznamenal, že nesplnenie povinností žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu v zmysle § 15 ods. 6 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. nie je možné ospravedlniť a tolerovať s poukázaním na neplnenie si povinností zo strany advokátskej kancelárie, ktorú žalobca poveril svojim zastupovaním v daňovom konaní, keďže vzťah medzi zástupcom - advokátskou kanceláriou a zastúpeným - žalobcom, je súkromnoprávny vzťah, ktorý priamo nedopadá na vzťah orgánu verejnej moci a kontrolovaným daňovým subjektom upravený zákonom č. 511/1992 Zb. ako normou verejného práva.

Považujúc rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa za súladné so zákonom krajský súd žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p..

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania z dôvodu, že v konaní nebol úspešný.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní napadnuté rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/120/2011-91 zo dňa 14. júna 2012 (zrejme č. k. 7S/147/2011-53 zo dňa 21. novembra 2012) zmenil tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č.: I/221/16013-84438/2011/990325-r zo dňa 2. septembra 2011, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trebišov č. 740/230/10894/10/Bér zo dňa 30. apríla 2010 a dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trebišov č. 740/230/10894/10/Bér zo dňa 30. apríla 2010 sa zrušujú, vec vracia na ďalšie konanie a žalovanému sa ukladá povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

V dôvodoch odvolania namietal, že krajský súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. (§ 205 ods. 2, písm. d/ O.s.p.) a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. (§ 205 ods. 2, písm. f/O.s.p.).

Žalobca vytýkal krajskému súdu, že na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a v napadnutom rozsudku tiež neuviedol, na základe akých skutočností dospel k záveru, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.. Dôvodil, že správca dane a v konečnom dôsledku ani súd však nevzal do úvahy žiadnu inú možnú alternatívu vo vzťahu k dodaniu tovaru a v podstate dospeli k rovnakému, ničím nepodloženému záveru, že pokiaľ žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že tovar bol doručený, že tento tovar reálne dodaný byť nemohol. Nesúhlasil s tvrdením súdu, že jediným argumentom v tomto prípade je skutočnosť, že žalobca preukazoval predmetné obchody len faktúrami, resp. pokladničnými dokladmi a nesplnil zákonné podmienky uvedené v § 49 zákona o DPH. Podľa názoru žalobcu prvostupňový súd svoje rozhodnutie riadne neodôvodnil. Žalobca tiež mal za to, skutočnosť, že medzi spoločnosťami existuje personálne prepojenie nie je sama osebe spôsobilá mať výpovednú hodnotu vo vzťahu k uskutočneniu (neuskutočneniu) akéhokoľvek plnenia. Pokiaľ žalovaný, ako i krajský súd argumentovali, že žalobca nepreukázal existenciu režijných nákladov, a že nebol u neho vytvorený predpoklad ekonomickej činnosti v rozsahu, ktorý deklaroval, žalobca poukázal v tejto súvislosti práve na jeho personálne prepojenie s podnikateľskými subjektmi, s ktorými obchodoval. Tvrdil, že tieto podnikateľské subjekty v podstate fungovali vo forme blízkej holdingu, ktorý spojuje výhody veľkých podnikov (napr. ekonomickú silu, kapacitné možnosti, významnejšie postavenie na trhu) s výhodami podnikov menších jednotiek holdingu (napr. pružnosti), skutočnosť, že daňový subjekt neúčtuje o režijných nákladoch (vodné, stočné, spotreba elektrickej energie), neznamená automaticky, že by tento daňový subjekt nevykonával reálne žiadnu činnosť a nemal vytvorené reálne podmienky na uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Nakoľko U. riadil, ako štatutárny zástupca niekoľko spoločností, nebolo v danom prípade účelné, aby každá z týchto spoločností bola osobitne odberateľom telekomunikačných služieb, energie, vody a plynu, prípadne ďalších služieb, ktoré obvykle využívajú podnikateľské subjekty pri svojej podnikateľskej činnosti. Poukázal na to, že zákonom nie je zakázané, aby 1 podnikateľský subjekt využíval so súhlasom ďalšieho podnikateľského subjektu služby telekomunikačných operátorov, energiu, vodu či plyn, za ktoré platí ako odberateľ podnikateľský subjekt odlišný od daňového subjektu, obzvlášť, ak sú personálne prepojené. Mal za to, že z faktu, že si žalobca neúčtoval prevádzkovú réžiu a nemal zamestnancov, príp., že nemal vlastné skladovacie priestory, nie je možné teda automaticky vyvodiť, že

uskutočnené zdaniteľné obchody boli nereálne, s ktorou skutočnosťou sa krajský súd nezaoberal. Namietal, že krajský súd sa taktiež nevysporiadal s námietkou, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné a poukázal na skutočnosti, ktoré majú byť obsahom dôvodov rozhodnutia odvolacieho správneho orgánu. Tvrdil, že navyše krajský súd sa v dôvodoch svojho rozsudku nevysporiadal ani s námietkou týkajúcou sa postihovania a zakladania dôkaznej situácie na personálnom prepojení obchodujúcich daňových subjektov, ktorá tvorila nezanedbateľnú časť žaloby. V danej súvislosti žalobca dal do pozornosti rozhodnutia Ústavného súdu SR II. ÚS 6/03, č. 11/2003, III. 119/03, č. 189/2003, PL. ÚS 36/95, I.US 87/93, PL US 16/95 a II.ÚS 80/99, PL ÚS 21/00 a PL ÚS 6/04 a poukázal na judikaturu najvyššieho súdu - uznesenie NS SR z 15. decembra 2010, sp. zn. 8Sžo 230/2010.

Žalobca vyslovil názor, že v danom prípade došlo zo strany krajského súdu aj k porušeniu princípu predvídateľnosti súdneho rozhodnutia a tým k porušeniu princípu právnej istoty (vo vzťahu k námietke ohľadom neodôvodnenia rozhodnutia), v ktorej súvislosti poukázal na rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 12. januára 2011, sp. zn. 7S/13934/2010 týkajúceho sa žalobcu - obchodnej spoločnosti SHEN TIAN, s.r.o., so sídlom v Trebišove, proti žalovanému Daňovému riaditeľstvu SR, kde v skutkovo a právne obdobnom prípade súd rozhodol tak, že vyhovel žalobe a podľa § 250j ods. 2 písm. d/ zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Namietal, že krajský súd teda rozhodol odlišným spôsobom ako prv v prípade skutkovo i právne obdobnej veci bez toho, aby v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol argumenty, pre ktoré by bola v danej veci žalobcovmu právu poskytnutá odlišná ochrana, než v inom označenom konaní, kde sa rovnako jednalo o spoločnosť, ktorá je personálne prepojená s osobou U..

Žaloba nesúhlasil s argumentáciou krajského súdu, ktorou sa vyporiadal s námietkami žalobcu týkajúcimi sa procesného charakteru ohľadom nezákonnosti daňovej kontroly, keď tieto námietky krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné poukazom na príslušné rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutia - uznesenia, Ústavného súdu SR (č. k. II. ÚS 159/2011 - 19 zo dňa 13. apríla 2011). Žalobca vyslovil názor, že nepostupoval krajský súd v súlade so zákonom, pretože vzhľadom na príslušné námietky žalobcu, ak príslušné dôkazy získané v rámci daňovej kontroly boli získané v rozpore so zákonom, teda kontrolórmí miestne nepríslušného správcu dane, nemožno hovoriť o dôkazoch získaných zákonným spôsobom, a tieto nemohli byť v konečnom dôsledku použité ani v rámci vyhotovenia protokolu a ani v ďalšom konaní. Žalobca v tejto súvislosti dal do pozornosti rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR č. k. 2Afs 69/2004 - 52 zo dňa 21. apríla 2005. Mal za to, že krajský súd v danom prípade dospel k nesprávnej aplikácii predmetných rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na daný prípad a tiež k nesprávnej aplikácii rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky na daný prípad, predovšetkým uznesenia Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 159 /2011 - 19 z 13. apríla 2011. Poukazom na dôvody tohto uznesenia Ústavného súdu SR uviedol, že meritom veci, ktorou sa ústavný súd v predmetnom prípade zaoberal bola skutočnosť, že žalobca bude môcť všetky svoje námietky uplatňovať v ďalšom konaní, a teda nebol daný dôvod na to, aby sa touto vecou podrobne, teda aj v rozsahu námietok voči daňovej kontrole vykonávanej zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane zaoberal Ústavný súd SR, ktorý sa napokon k skutočnosti zákonnosti kontroly vykonávanej zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane žiadnym spôsobom ani nevyjadroval, keďže tieto boli následne predmetom ďalšieho konania po zrušení napadnutého rozhodnutia žalovaného, z čoho možno vyvodíť aj záver o tom, že v predmetnej veci ešte nepadlo ani konečné rozhodnutie, ktoré by s určitosťou riešilo otázku zákonnosti takejto kontroly. Naopak rozhodnutie Ústavného súdu SR, o ktoré sa žalobca od začiatku opieral a to II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009 riešilo otázku vykonávania daňovej kontroly zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane ako primárnu otázku a meritum veci, pričom názor Ústavný súd SR bol v tomto prípade nepochybný a jasne podporuje argumentáciu žalobcu. Preto podľa žalobcu poukazovanie v danom prípade na iné rozhodnutie Ústavného súdu SR, ktoré sa otázkou posudzovania zákonnosti vykonávania daňovej kontroly zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane priamo nezaoberalo, je potom zjavne nesprávne právne posúdenie prejednávanej veci. V tejto súvislosti žalobca poukázal i na ustanovenie § 250i ods. 3 O.s.p. a na prípadné vady, ktoré mohli mať závažný vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a ako príklad uviedol námietky proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca má jednoznačne za to, že argument krajského súdu, že došlo k zmene rozhodovacej praxe súdov nezodpovedá skutočnosti, keďže samotný žalobca disponuje dôkazom, ktorý jednoznačne vyvracia toto tvrdenie súdu, na ktorom v zásade je postavené i zamietnutie

žaloby žalobcu a žalobca v tejto súvislosti poukázal na skutkovo a právne totožnú vec AGROTRŇA, s.r.o. proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, o ktorej veci rozhodoval tiež Krajský súd v Košiciach, na ktorú vec v konečnom dôsledku bol aplikovaný nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009. V tejto veci Krajský súd v Košiciach žalobe žalobcu vyhovel a jeho rozhodnutie potvrdil i Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 7Sžf/16/2012 zo dňa 23. októbra 2012.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/147/2011-53 potvrdil.

V dôvodoch vyjadrenia žalovaný uviedol, že trvá na svojom rozhodnutí č. I/221/16013-84438/2011/990325-r zo dňa 2. septembra 2011, ako aj jeho odôvodnení a tiež trvá na vyjadrení k žalobe a v plnom rozsahu sa stotožňuje s právnym posúdením veci uvedeným v napadnutom rozsudku Krajského súdu v Košiciach.

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 (§ 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.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie.

Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Trebišov, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 vo výške 238.114,91 Eur.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o vyrobení žalobcovi rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 vo výške 238.114,91 Eur v zmysle ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. postupom podľa ustanovení zákona č. 511/1992 Zb..

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. 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.

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. konštatuje, že 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.

Najvyšší súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého prvostupňového rozsudku, ktoré z tohto dôvodu neopakuje a súčasne na ne poukazuje. Vzhľadom k tomu, aby neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti, na zdôraznenie správneho skutkového a právneho záveru súdu prvého stupňa uvádza.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni 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 (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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 § 49 ods. 1,2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítat od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou ods. 3 a 6. Platiteľ môže odpočítat 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.

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 preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a vo veci vykonali rozsiahle dokazovanie. Žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či deklarované plnenia boli aj reálne uskutočnené. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní je zrejmé, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchodné transakcie, ktoré deklaroval za sledované zdaňovacie obdobie (február 2008) na základe faktúr predložených v daňovej kontrole, sa uskutočnilo spôsobom deklarovaným žalobcom, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. - v zmysle ktorej právnej úpravy žalobca má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Na podporu uvedeného najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.“

V zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom

dodania tovaru alebo služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Preukázanie tejto skutočnosti je v zmysle ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. povinnosťou daňového subjektu a jej splnenie preveruje a podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov následne hodnotí daňový orgán.

Podľa platnej legislatívy platiteľ dane má nárok na odpočet dane iba vtedy, ak splnenie všetkých podmienok stanovených v zákone č. 222/2004 Z. z. preukáže. Žalobca bol povinný správcovi dane preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako ich deklaroval v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie sa reálne uskutočnili, čo v uvedenom prípade aj podľa názoru najvyššieho súdu nebolo platiteľom (žalobcom) v priebehu výkonu daňovej kontroly preukázané, keď k daňovej kontrole predložil len listinné doklady - faktúry a pokladničné doklady, obchody uskutočnil so spoločnosťami, s ktorými bol personálne prepojený, ku kontrole predložil skladovaciu a účtovnícku dokumentáciu, ktorá bola v rozpore s tvrdeniami žalobcu a skutkovými zisteniami správcu dane .

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú odvoláciu námietku žalobcu, ktorou namietal, že krajský súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a v napadnutom rozsudku tiež neuviedol, na základe akých skutočností dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., dôvodiac, že správca dane a v konečnom dôsledku ani súd však nevzal do úvahy žiadnu inú možnú alternatívu vo vzťahu k dodaniu tovaru a v podstate dospel k rovnakému, ničím nepodloženému záveru, že pokiaľ žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že tovar bol doručený, že tento tovar reálne dodaný byť nemohol.

Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že listinné doklady predložené žalobcom v priebehu daňových kontrol (faktúry a pokladničné doklady) a vyjadrenie žalobcu ako fyzickej osoby a konateľa v obchodných spoločnostiach personálne prepojených osobou žalobcu preukázali, že deklarované zdaniteľné obchody sa uskutočňovali výhradne medzi spoločnosťami, ktoré boli personálne prepojené osobou žalobcu - U., ktorý potvrdzoval všetky dodávky tovaru za dodávateľov aj odberateľov, realizoval platby v hotovosti za dodávateľa i odberateľa, tovar deklarovaný na faktúrach bol uskladnený v jednom sklade, menil iba vlastníka z jednej spoločnosti, kde bol konateľom Mikuláš Váreha do ďalšej spoločnosti, kde bol tiež konateľom, žalobca nemal žiadnych vlastných zamestnancov, v účtovníctve nie sú zaevidované žiadne režijné náklady (dodávka elektrickej energie, vodné, stočné, a pod.). Skutkové zistenia, ktoré vzišli ako výsledok z daňovej kontroly týkajúcej sa žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie a súčasne z kontrol vykonávaných v spoločnostiach, v ktorých je U. konateľom, spochybňujú reálne dodanie tovaru tak, ako to deklarujú predmetné dodávateľské a odberateľské faktúry, pričom žalobca uvedené skutočnosti nevyvrátil žiadnym relevantným dôkazom, čím nepreukázal vznik daňovej povinnosti u dodávateľov z titulu dodania tovaru. Vzhľadom k uvedenému treba považovať za správny úsudok správcu dane, keď neuznal odpočítanie dane zo sporných dodávateľských faktúr, pretože nárok na odpočítanie dane je viazaný na kumulatívne splnenie všetkých zákonom o DPH stanovených podmienok a nesplnenie jednej z nich tento nárok vylučuje. Pokiaľ žalobca nepreukázal a overovaním správcu dane sa nepotvrdil vznik daňových povinností u dodávateľov z deklarovaných dodávok tovaru v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, čo je základnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, nedošlo k splneniu zákonom predpokladaných podmienok pre priznanie nároku daňového subjektu na dopočet dane. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočet dane na základe predloženej faktúry, musí byť aj schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Faktúra sama osebe nie je dôkazom o reálnom uskutočnení obchodnej transakcie, daňový subjekt je povinný reálnosť uskutočnenia obchodu preukázať aj inými dokladmi napr. objednávkou, dodacími a prijímacími dokladmi, alebo inými dokladmi, prepravnými listinami, alebo potvrdením obchodného partnera o dodávke tovaru alebo služieb, čo v danom prípade však žalobca nepreukázal a vo svetle vykonaného dokazovania sa potom predložené faktúry javia ako fiktívne.

Odvolací súd súhlasí s tvrdením žalobcu, že skutočnosť, že medzi spoločnosťami existuje personálne prepojenie nie je sama osebe spôsobilá mať výpovednú hodnotu vo vzťahu k uskutočneniu (neuskutočneniu) akéhokoľvek plnenia, avšak daňový subjekt pre priznanie nároku na odpočet dane musí byť i v takom prípade spôsobilý preukázať hodnoverným spôsobom, že obchody sa skutočne aj

uskutočnili, čo v danom prípade žalobca nepreukázal a skutkové zistenia správcu dane preukazujúce nesprávne vedené účtovníctvo, nehody v skladovej evidencii žalobcu a obchodných spoločnostiach, v ktorých bol žalobca jediným konateľom, potvrdzujú správnosť úsudku správcu dane.

Krajský súd sa náležite zaoberal predmetnou námietkou žalobcu a dal k nej aj jasnú a vyčerpávajúcu odpoveď (str. 14 a nasl. odôvodnenia napanutého rozsudku). Odvolací súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že krajský súd sa nevysporiadal s námietkou, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa (str. 14) vyplýva, že prvostupňový súd v rámci súdneho prieskumu posudzoval zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného aj vo vzťahu namietanej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z odôvodnenia žalovaného vyplýva, že námietkou preukázateľnosti zdaniteľných plnení žalobcom sa žalovaný ako odvolací správny orgán dôsledne zaoberal a svoje úvahy vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a relevantnej právnej úpravy aj riadne odôvodnil.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, že v danom prípade došlo zo strany krajského súdu aj k porušeniu princípu predvídateľnosti súdneho rozhodnutia a tým k porušeniu princípu právnej istoty poukazom na rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 12. januára 2011, sp. zn. 7S/13934/2010 týkajúceho sa žalobcu - obchodnej spoločnosti SHEN TIAN, s.r.o., so sídlom v Trebišove, proti žalovanému Daňovému riaditeľstvu SR, kde v skutkovo a právne obdobnom prípade súd rozhodol tak, že vyhovel žalobe a podľa § 250j ods. 2 písm. d/ zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Odvolací súd vo vzťahu k uvedenej námietke zastáva názor, že pokiaľ krajský súd rozhodol v inej veci odlišným spôsobom z dôvodu nepreskúmateľnosti preskúmaného rozhodnutia žalovaného, nemôže táto skutočnosť sama osebe podmieňovať narušenie právnej istoty žalobcu v danom prípade, keď predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, z odôvodnenia ktorého nesporne vyplýva, že žalovaný sa podrobne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu vznesenými v jeho odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu týkajúcu sa procesného charakteru ohľadom nezákonnosti daňovej kontroly. Krajský súd námietke nezákonnosti daňovej kontroly v danej veci venoval náležitú pozornosť a dôsledne sa ňou vypořiadal v odôvodnení napadnutého rozsudku (str. 17 a nasl.). Odvolací súd vo vzťahu k tejto námietke udáva, že v celom rozsahu sa stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa a súčasne na dôvody súdu prvého stupňa uvedené v odôvodnení napadnutého rozsudku poukazuje. Na zdôraznenie správnosti úsudku súdu prvého stupňa odvolací súd dopĺňa, že, zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu vyplýva, že miestne príslušný správca dane- Daňový úrad Trebišov vykonal všetky úkony týkajúce sa začatia, priebehu a ukončenia daňovej kontroly, ako aj, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani vo vyjadrení k protokolu daňovej kontroly a ani na jeho prerokovaní nevzniesol námietku, ktorou by namietal porušenie právnych predpisov týkajúcich sa výkonu daňovej kontroly. Nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že ústavný súd otázkou zákonnosti daňovej kontroly sa výlučne zaoberal len v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009, pretože z rozhodnutí Ústavného súdu SR, na ktoré poukázal súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku, vyplýva, že ústavný súd otázkou zákonnosti daňovej kontroly v súvislosti s námietkou sťažovateľa smerujúcej k spochybneniu oprávnenia na výkon daňovej kontroly zamestnancami daňovej správy zaradenými organizačne na inom daňovom úrade, ako je ten, ktorý je miestne príslušný, sa zaoberal, pričom ústavný súd vo vzťahu s namietanou nezákonnosťou daňovej kontroly nevyslovil namietané porušenie základného práva sťažovateľa na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánov verejnej správy podľa čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy SR.

Pokiaľ žalobca poukázal na skutkovo a právne totožnú vec AGROTRŇA, s.r.o. proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, v ktorej veci rozhodoval tiež Krajský súd v Košiciach, avšak tak, že v tejto veci aplikoval nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009 a rozhodol tak, že žalobe žalobcu vyhovel, pričom jeho rozhodnutie potvrdil i Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 7Sžf/16/2012 zo dňa 23. októbra 2012, odvolací súd dáva do pozornosti, že súd v rámci súdneho prieskumu posudzuje každú vec individuálne s prihliadnutím na všetko, čo v konaní vyšlo

najavo a rozhodnutie súdu je záväzné pre účastníkov konkrétnej veci, judikatúra NS SR je záväzná pokiaľ bola uverejnená v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, čo nie je daný prípad. Povinnosťou súdu aj pri aplikácii judikatúry či už ústavného súdu alebo najvyššieho súdu alebo Európskeho súdu je dôsledne posúdiť skutkové a právne závery, z ktorých pri svojom rozhodovaní vychádzal nadriadený súd a vhodnosť ich aplikácie v preskúmvanej veci, vychádzajúc z konkrétnych okolností prípadu, ktoré je povinný súd posudzovať individuálne vzhľadom na všetky skutkové a právne okolnosti preskúmvanej veci. V danom prípade pokiaľ krajský súd rozhodol inak, ako vo veci uvedenej žalobcom táto skutočnosť nie je spôsobilá sama osebe mať za následok nezákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu v danej veci. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na iné rozhodnutia najvyššieho súdu, z ktorých vyplýva, že rozhodnutia Krajského súdu v Košiciach, ktorými krajský súd žalobu vo veci totožných účastníkov s obdobným predmetom súdneho prieskumu zamietol a najvyšší súd rozhodnutie súdu prvého stupňa potvrdil - napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 2Sžf/32-35/2013 zo dňa 16. apríla 2014, ktorým najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/127/2011 - 109 zo dňa 19. decembra 2012 potvrdil; rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/7/2013 zo dňa 12. decembra 2013, ktorým najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/55/2012 - 114 zo dňa 24. októbra 2012 potvrdil.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu zo spisového materiálu vyplýva, že v priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane neuprel žalobcovi žiadne právo vyplývajúce z právnej úpravy ustanovenej v § 15 zákona č. 511/1992 Zb. a súčasne správca dane vytvoril žalobcovi dostatočný časový priestor na preukázanie skutočností, ktoré by mali vplyv na správne určenie dane, pričom žalobca požadované doklady nezabezpečil. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, 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 správca dane získal v rámci správy daní, napr. v rámci výkonu daňovej kontroly a v priebehu daňového konania.

Na základe obsahu administratívneho spisu a výsledkov vykonaného dokazovania odvolací súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty. Správca dane a žalovaný aplikovali zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní rešpektujúc ich povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom spolupracovali so žalobcom a zároveň dbali na zachovávanie jeho práv a právom chránených záujmov ako i na dodržanie jeho procesných práv zabezpečením mu možnosti vyjadrovať sa k vykonaným dôkazom.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci postupom v súlade s právnou úpravou ustanovenou v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd sa nestotožnil s námietkami žalobcu, že súd prvého stupňa na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. (§ 205 ods.2, písm. d/ O.s.p.) a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2, písm. f/O.s.p.), a preto vychádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu poukazom na závery uvedené vyššie odvolací súd považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli mať za následok úspešnosť odvolacieho návrhu žalobcu.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny 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, 2 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.), keď pri nedostatku relevantných žalobných a odvolacích dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi, ktorý nemal úspech vo veci, náhradu trov tohto konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.