

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/67/2012
Identifikačné číslo spisu:	7011200857
Dátum vydania rozhodnutia:	31.10.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:7011200857.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu HALLMARK-CE, s. r. o., so sídlom v Ladmovciach 4, zastúpeného JUDr. Martinou Gombosovou, advokátkou so sídlom v Košiciach, Moldavská cesta 6, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky z 21. júna 2011, č. I/223/12893-66723/2011/990057-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo 14. júna 2012, č. k. 6S/122/2011-52, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/122/2011-52 zo 14. júna 2012 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Rozsudkom zo 14. júna 2012, č. k. 6S/122/2011-52 Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/12893-66723/2011/990057-r. z 21. júna 2011 a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Kráľovský Chlmec (ďalej len „správca dane“) č. 738/230/28522/10/Kaš zo 16. decembra 2010, a zastavenia konania.

Krajský súd postupom podľa § 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia v medziach žaloby, oboznámil sa s administratívnym spisom žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec zo 16. decembra 2010 č. 738/230/28522/10/Kaš, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2009 v sume 7.280,42 eura. Daňový úrad v dodatočnom platobnom výmere nepriznal žalobcovi právo na odpočítame dane v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2009 z nákupu tovaru na

základe dvoch faktúr od dodávateľa H.. Ide o faktúru č. 08052005/V z 08. mája 2009 v celkovej sume 20.641,70 eura, z toho DPH v sume 3.295,74 eura za dodanie guľatiny „smrek“ v množstve 177 m³ a jednotkovej cene 98 eur/m³, ktorá bola uhradená v hotovosti 09. mája 2009 a o faktúru č. 24052009/V z 24. mája 2009 v celkovej sume 24.956,70 eura, z toho DPH v sume 3.984,68 eura za dodanie guľatiny „smrek“ v množstve 214 m³ a v jednotkovej cene 98 eur/m³, ktorá bola uhradená v hotovosti 25. mája 2009.

V prvom rade sa krajský súd zaoberal s námietkou žalobcu, že kontrolné zistenia na základe daňovej kontroly neboli získané v súlade so zákonom, pretože daňovú kontrolu nevykonávali zamestnanci miestne príslušného správcu dane, z ktorého dôvodu nebolo podľa žalobcu možné na základe získaných kontrolných zistení vydať dodatočný platobný výmer, ktorým žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2010. Krajský súd poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) z 10. decembra 2009 č. II. ÚS 118/08-61 a aktuálnu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), napríklad rozsudky sp. zn. 5Sžf/21/2011 z 26. januára 2012 a sp. zn. 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012, o ktoré oprel svoj právny záver, že pôsobenie externých kontrolórov v časti prebiehajúcej daňovej kontroly nemá za následok absolútne nezákonný stav, ktorý by neumožňoval využiť poznatky z takejto daňovej kontroly pre rozhodovaciu činnosť daňových orgánov. Poukázal na to, že žalovaný a správca dane po doručení spomínaného rozsudku Krajského súdu v Košiciach, zo 16. septembra 2010, sp. zn. 6S/16327/2010, ktorým zakázal správcovi dane pokračovať vo výkone daňovej kontroly, vykonali zmenu obsadenia kontrolnej skupiny. Novo utvorená kontrolná skupina pokračovala vo vykonávaní daňovej kontroly, ktorú následne zákonným spôsobom ukončila. Žalobcovi bol doručený protokol o daňovej kontrole, pričom proti obsahu protokolu nevzniesol žiadne námietky. Z týchto dôvodov krajský súd uzavrel, že správca dane zákonným spôsobom začal vo veci vyrubovacie konanie a vydal dodatočný platobný výmer, ktorým nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2009.

Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj námietku žalobcu, ktorou namietal nepreskúmateľnosť jednak napadnutého rozhodnutia, a tiež rozhodnutia správcu dane, a to pre nedostatok dôvodov tvrdiac, že jediným dôkazom, na ktorom správca dane postavil svoje rozhodnutie, je totožnosť osoby H. ako spoločníka, resp. konateľa v spoločnostiach, medzi ktorými došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia. Krajský súd po preskúmaní oboch rozhodnutí dospel k záveru, že obe rozhodnutia majú všetky náležitosti v zmysle § 30 a § 48 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov, oba správne orgány vyčerpávajúcym spôsobom v odôvodnení svojich rozhodnutí vyhodnotili zistený dôkazný stav a vyvodili z neho správne právne závery. V rozhodnutiach uvádzali dôkazy predložené a tiež tie, ktoré správca dane zabezpečil na preverenie deklarovaných obchodov, pričom žalovaný sa vo svojom rozhodnutí zaoberal tiež všetkými námietkami, ktoré uviedol žalobca vo svojom odvolaní.

Námietky žalobcu ohľadom posudzovania fiktívnych dodávok mal krajský súd opäť za nedôvodné, a to vzhľadom na ustanovenie § 71 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej len „zákon o DPH“), ktoré sa vzťahuje aj na faktúry, ktorých predmet neodráža skutočnosť.

Pokiaľ ide o námietku porušenia zásady proporcionality, krajský súd ani túto nepovažoval za dôvodnú, pretože H., ktorý bol konateľom alebo splnomocneným zástupcom vo viacerých spoločnostiach a za každú spoločnosť konal sám nielen ako konateľ, ale zabezpečoval aj realizáciu obchodných operácií. Do situácie, na ktorú poukazuje v žalobe, sa dostal sám založením viacerých obchodných spoločností, ktorých je konateľom a z toho dôvodu je povinný predkladať dôkazné prostriedky za jednotlivé spoločnosti a vykonávať všetky úkony voči správcovi dane. Krajský súd z obsahu spisu nezistil, že by správca dane požadoval od konateľa žalobcu neodôvodnené, prípadne nepotrebné doklady, ktoré by nemali vplyv na zistenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti.

Žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný, nepriznal právo na náhradu trov konania. Rozhodol tak podľa ustanovenia § 250k ods. 1 OSP.

Proti tomuto rozsudku podal v lehote ustanovenej zákonom (§ 204 ods. 1, § 246c ods. 1 veta prvá OSP) žalobca odvolanie. Žiadal rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/122/2011-52 zo 14. júna 2012 zmeniť a rozhodnúť v intenciách žalobného návrhu. Súčasne si žalobca uplatnil náhradu trov konania, ktoré vyčíslil a špecifikoval.

Svoje odvolanie odôvodnil tvrdením, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP) a jeho rozhodnutie vychádza z

nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP). Dodal tiež, že súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nedostatočne vysporiadal aj s námietkou žalobcu, že zo strany žalovaného sa jednalo o neodôvodnené a z toho dôvodu nepreskúmateľné rozhodnutie.

Žalovaný ako prvý namietol záver krajského súdu, že keďže sama existencia faktúry o dodávke tovaru nie je postačujúcim právnym základom pre preukázanie nároku na odpočítanie DPH a keďže z administratívneho spisu zo žiadnych dokladov nevyplýva, že by žalobca preukázal reálne dodanie tovaru, na základe ktorého by mu vznikla daňová povinnosť, neboli splnené podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH. Podľa žalobcu však správca dane a v konečnom dôsledku ani krajský súd nevzali do úvahy žiadnu inú možnú alternatívu vo vzťahu k dodaniu tovaru. Dospeli tak k v podstate rovnakému, ničím nepodloženému záveru, že pokiaľ žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že tovar bol doručený (pričom žalobca sa domnieva, že sa malo jednať s najväčšou pravdepodobnosťou o faktúry, z ktorých by bolo zrejmé, že dopravu za tovar si účtoval dodávateľ alebo si žalobca ako odberateľ dopravu zabezpečil vo vlastnej réžii alebo prostredníctvom ďalšieho subjektu), tento tovar reálne dodaný byť nemohol. Žalobca má za to, že i z tohto dôvodu súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam.

Krajskému súdu tiež vytkol, že v napádanom rozsudku neuviedol, na základe akých skutočností dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov (jediným argumentom v tomto prípade je skutočnosť, že formálna existencia faktúry nie je predpokladom na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH) a nesplnil zákonné podmienky uvedené v § 49 zákona o DPH. Aj z tejto skutočnosti žalobca má za to, že krajský súd svoje rozhodnutie riadne neodôvodnil. Navyše, záver krajského súdu, že by žalobca ako daňový subjekt mal vystaviť odberateľskú faktúru a túto odovzdať odberateľovi bez toho, aby dodal fakturovaný tovar a následne si mal odberateľ uplatniť odpočet dane z tejto faktúry, je neopodstatnený a ničím nepodložený fakt, a teda ak týmto faktom (okrem ďalších faktov, ktoré súd uviedol) súd odôvodnil svoje rozhodnutie, žalobca má za to, že toto rozhodnutie nemožno v žiadnom prípade považovať za riadne odôvodnené, nakoľko ide o ničím nepodloženú domnienku súdu.

Žalobca má na rozdiel od krajského súdu za to, že nedošlo k porušeniu § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, pretože ako platiteľ využil svoje oprávnenie odpočítať daň, nakoľko bola voči nemu daň uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané tieto boli určené na použitie na dodávky tovarov a služieb. Pokiaľ mal krajský súd za preukázané, že reálne obchodné vzťahy sa na základe týchto zmlúv medzi týmito podnikateľskými subjektmi neuskutočňovali, mal podľa mienky žalobcu viesť, na základe akých vykonaných dôkazov dospel k takému záveru. Opätovne zdôraznil, že skutočnosť, že medzi spoločnosťami existuje personálne prepojenie, nie je sama osebe spôsobilá mať výpovednú hodnotu vo vzťahu k uskutočneniu/neuskutočneniu akéhokoľvek plnenia. Personálnu účasť akejkolvek osoby v akejkolvek spoločnosti, resp. spoločnostiach, nie je podľa žalobcu možné dávať do priamej ani nepriamej súvislosti s uskutočnením zdaniteľného plnenia, pretože toto je preukázateľné len z iných skutočností.

Poukázal tiež na to, že vzhľadom na existujúce personálne prepojenie do formy blízkej holdingu umožňuje niektorým zo spoločností neúčtovať samostatne o režijných nákladoch (vodné, stočné, spotreba elektrickej energie). Táto skutočnosť ale automaticky neznamená, že by tento daňový subjekt žiadnu činnosť reálne nevykonával a nemal vytvorené reálne podmienky na uskutočňovanie zdaniteľných obchodov. Keďže pán H. riadil ako štatutárny zástupca niekoľko spoločností, nebolo v tomto 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. Nie je zákonom zakázané, aby jeden podnikateľský subjekt využíval so súhlasom ďalšieho podnikateľského subjektu služby telekomunikačných operátorov, energiu, vodu či plyn, za ktoré platí ako odberateľ podnikateľský subjekt odlišný od daňového subjektu, obzvlášť, ak sú personálne prepojené. Z faktu, že si žalobca neúčtoval prevádzkovú réžiu a nemal zamestnancov, prípadne, že nemal vlastné skladovacie priestory, nie je možné teda automaticky vyvodiť, že uskutočnené zdaniteľné obchody boli nereálne.

Žalobca ďalej poukázal na § 46 ods. 1, 4 a § 48 ods. 1, 2, 3 zákona o správe daní a poplatkov spolu s čl. 46 ods. 1 ústavy a § 157 ods. 2 OSP s tým, že namietal, že napadnuté rozhodnutie krajského súdu požiadavky ustanovené v citovaných právnych normách nespĺňa, a to predovšetkým z dôvodu, že krajský súd sa náležitým spôsobom nevysporiadal s viacerými námietkami žalobcu. Išlo konkrétne o

námietky týkajúce sa porušenia zásady proporcionality zo strany daňových orgánov prostredníctvom neúmerneho zaťažovania žalobcu ako daňového subjektu, resp. aj iných daňových subjektov personálne prepojených sobou p. H., námietky ohľadom skutočnosti, že ťažiskovým dôkazom, na ktorom postavil správca dane svoje rozhodnutie je totožnosť osoby ako spoločníka, resp. konateľa v spoločnostiach, medzi ktorými malo dôjsť k uskutočneniu zdaniteľného plnenia ako aj námietky ohľadom posudzovania fiktívnych dodávok v nadväznosti na rozsudok súdneho dvora RS C - 454/98. Krajskému súdu vytkol, že sa s týmito jeho námietkami vysporiadal len veľmi stroho, keď ich len označil za nedôvodné, najmä sa nevysporiadal napríklad s dôvodmi, pre ktoré nie je na tu prejednávanú vec žalobcu možné aplikovať právny názor vyslovený v rozsudku súdneho dvora RS C - 454/98. V súvislosti s povinnosťou súdu svoje rozhodnutie riadne odôvodniť poukázal žalobca tiež na uznesenie najvyššieho súdu z 15. decembra 2010, sp. zn. 8Sžo/230/2010.

Žalobca ďalej namietal porušenie princípu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“); rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 36/95), ktorého neopomenuteľnou súčasťou je predvídateľnosť práva, teda to, že obdobné situácie musia byť rovnakým spôsobom právne posudzované. Za diskriminačný možno považovať taký postup, ktorý rovnaké alebo analogické situácie rieši odlišným spôsobom, pričom ho nemožno objektívne a rozumne odôvodniť (napr. I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99; PL. ÚS 21/00, PL. ÚS 6/04). V tejto súvislosti poukázal na žalobca na rozsudok neoznačeného súdu z 12. januára 2011, sp. zn. 7S/13934/2010, v ktorej ako v skutkovo a právne obdobnej ako je tu prejednávaná vec žalobcu, súd rozhodol a vyhovel žalobcovi (SHEN TIAN, s. r. o.) v celom rozsahu a podľa § 250j ods. 2 písm. d/ OSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/221/8986-95875/2010/990395-r z 30. augusta 2010 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Namietal tiež vyhodnotenie jeho námietky voči výkonu daňovej kontroly kontrolórmí, ktorí neboli zamestnancami Daňového úradu Kráľovský Chlmec. Poukázal na jednotu daňovej kontroly, jej nedeliteľnosť, z ktorej vyplýva, že ak je akýkoľvek úkon v rámci daňovej kontroly vykonaný nezákonným spôsobom (čo nastalo aj v predmetnom prípade - úkony vykonávané zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane), má to za následok nezákonnosť daňovej kontroly ako celku a takúto nezákonnú kontrolu nemožno konvalidovať ani zmenou kontrolórov vykonávajúcich daňovú kontrolu na kontrolórov miestne príslušného správcu dane. Hoci predmetný rozsudok Krajského súdu v Košiciach zakázal daňovému úradu Kráľovský Chlmec pokračovať v kontrolách vykonávaných na základe konkrétnych poverení, z povahy daňovej kontroly je zrejmé, že v týchto kontrolách nebolo možné pokračovať ani na základe iných poverení, ale jediným spôsobom, ako bolo možné vykonať uvedené kontroly zákonným spôsobom, bolo opätovne ich začať na základe nových poverení vydaných pre zamestnancov miestne príslušného správcu dane (čo predmetný rozsudok nezakazoval).

Preto podľa žalobcu nemožno súhlasiť s názorom konajúceho súdu, podľa ktorého pôsobenie externých kontrolórov v istej časti prebiehajúcej daňovej kontroly u daňového subjektu, t. j. v rozpore s § 3 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, nemôže mať v predmetnej veci tak radikálny právny dopad na rozhodovaciu činnosť daňových orgánov.

Zjavne v rozpore so skutkovým stavom je podľa žalobcu aj poukazovanie na jeho pasivitu. Tento jednak podal námietku proti postupu zamestnanca pri výkone daňovej kontroly a keď tejto nebolo vyhovené, podal žalobu na ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy, ktorej vyhovené bolo. Čo sa týka vyjadrenia k protokolu a jeho prerokovania v zmysle § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov, k tomuto sa síce písomne nevyjadroval a prerokovania sa nezúčastnil, avšak len z dôvodu, že tieto úkony boli len jeho právom a nie jeho povinnosťou, pričom mal za to, že vzhľadom na právny názor správcu dane, resp. iných daňových orgánov, na základe ktorého dochádzalo k sústavnému porušovaniu práv žalobcu, ako aj iných daňových subjektov personálne prepojených osobou p. H. a ktorý tieto orgány presadzujú až do dnešného dňa, je zrejmé, že písomné vyjadrenie k protokolu a osobná účasť žalobcu na prerokovaní protokolu by mala v zásade len formálny význam. Napokon, žalobca následne využil aj ďalšie dostupné právne prostriedky na ochranu jeho práv prostredníctvom podania odvolania voči neskôr vydanému dodatočnému platobnému výmeru, ako aj podania žaloby na preskúmanie zákonnosti proti rozhodnutiu bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer a preto nemožno pasivitu žalobcu vyvodzovať výlučne z tejto skutočnosti.

Žalobca zdôraznil, že postupom správcu dane pri výkone daňovej kontroly zamestnancami miestne

nepríslušného daňového úradu išlo o vady, ktoré mohli mať závažný vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 118/08 z 10. decembra 2009 riešilo otázku vykonávania daňovej kontroly zamestnancami miestne nepríslušného správca dane ako primárnu otázku a meritum veci, pričom názor ústavného súdu bol v tomto prípade nepochybný a jasne podporuje argumentáciu žalobcu. Preto žalobca považuje aplikáciu uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011, ktoré sa touto otázkou priamo nezaoberalo, a následne aj rozsudkov najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012 a 5Sžf/21/2011 z 26. januára 2011, za zjavne nesprávne právne posúdenie prejednávanej veci.

K odvolaniu žalobcu žalovaný na výzvu krajského súdu predložil písomné vyjadrenie a žiadal rozsudok krajského súdu potvrdiť.

Vo vzťahu k námietkam procesného charakteru, ktoré sa týkajú spôsobu vykonania daňovej kontroly miestne príslušným správcom dane, poukázal žalovaný na stanovisko v jeho vyjadrení k žalobe.

Vo vzťahu k preukázaniu dodania tovaru uviedol, že svoje závery nepodmienil len nepredložením dôkazov o preprave tovaru (ak žalobca týmto myslel „doručenie tovaru“). Správca dane však, aj z dôvodu absencie preukázania dokladov o preprave tovaru, spochybnil dodanie tovaru H. Správca dane, za účelom zistenia skutkového stavu veci, preveroval prepravu všetkých deklarovaných dodávok tovaru od O. až po prepravu dodávok do Maďarska. Zdôraznil, že Totožnosť osoby H. ako spoločníka, resp. konateľa v predmetných spoločnostiach, nie je ani ťažiskovým a ani jediným dôkazom, na základe, ktorého bol vydaný dodatočný platobný výmer. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie zamerané na reverenie dodania guľatiny - smrek od spoločnosti H. žalobcovi, ktorého výsledky sú obsahom protokolu o kontrole, ako aj dodatočného platobného výmeru. Čo sa týka p. Y., tento vystupoval ako oprávnená osoba na strane dodávateľa a odberateľa, podľa jeho vyjadrenia, bol v celom reťazci svojich obchodných spoločností nezastupiteľný, ku všetkým preverovaným skutočnostiam mohol iba on podať vyjadrenia a predkladať dôkazné prostriedky. Preto bolo jeho povinnosťou vysvetliť samotnú existenciu a pohyb tovaru, konkrétne od dodávateľa H. a následný predaj do Maďarska pre odberateľa FAFÉMTEK Bt., Mikoháza a predložiť dôkazné prostriedky k týmto tvrdeniam, ktorú povinnosť si nesplnil.

Vo vzťahu k tvrdeniam žalobcu o spoločnom účtovaní prevádzkových nákladov v spoločnostiach prepojených osobou p. Y., ktoré tak fungujú vo forme blízkej holdingu, žalovaný uviedol, že v danom prípade o skutočnosti, že daňovému subjektu v súvislosti s deklarovanou ekonomickou činnosťou nevznikli žiadne prevádzkové náklady, svedčia napr. odpovede dodávateľov energie, plynu, vody. Ak by bol žalobca v kontrolovanom období využíval energiu, vodu plyn a služby iného daňového subjektu, o takomto poskytovaní a prijímaní by museli existovať relevantné dôkazy a účtovné záznamy tak u poskytovateľa, ako aj prijímateľa. Žalobca počas daňovej kontroly nepredložil a neoznačil žiadne konkrétne doklady, žiadne účtovné záznamy, evidenciu zamestnancov, ktoré by preukazovali existenciu akýchkoľvek režijných nákladov, resp. fungovanie spoločností vo forme blízkej holdingu. Výsledky kontrol vykonaných v spoločnostiach prepojených personálne a ekonomicky osobou H. preukazujú, že ani týmto spoločnostiam nevznikli žiadne prevádzkové (režijné náklady), s výnimkou spoločnosti JOMADO, s. r. o., ktorá ako jediná zo spoločností personálne prepojených osobou H., má záúčtované mzdové náklady - zamestnáva pracovníkov v pracovnoprávnom vzťahu.

Rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. 7S/13934/2010 z 12. januára 2011, kde v právnej veci žalobcu, obchodnej spoločnosti SHEN TIAN, s. r. o. nie je podľa žalovaného možné zovšeobecniť a aplikovať v iných právnych veciach ani v prípade, keď ide o prípad s obdobnou skutkovou podstatou.

Na záver uviedol, že aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami daňového subjektu, ktoré boli obsahom odvolania. Z obsahu rozhodnutí jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane ako aj žalovaný vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal v medziach podaného odvolania napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol

zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Podľa § 250i ods. 1 veta prvá OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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 § 2 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov 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 a poplatkov 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 § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona o správe daní a poplatkov 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.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a/ umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b/ zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c/ poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d/ predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom

dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
e/ predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
f/ umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov 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 § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní a poplatkov rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ 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 predpisov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. s účinnosťou od 01. januára 2012 sa zrušuje zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení zákona č. 182/2002 Z. z. a zákona č. 534/2005 Z. z., t. j. ruší sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

V prejednávanej veci žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec zo 16. decembra 2010 č. 738/230/28522/10/Kaş, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o správe daní a poplatkov“) nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2009 v sume 7.280,42 eur. Dodatočný platobný výmer bol vydaný na základe výsledkov daňovej kontroly začatej 31. júla 2009 preveroval oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 738/320/5845/2010/Her z 25. novembra 2010, so zameraním na kontrolu zdanieľných obchodov v zmysle § 8 až § 12 zákona o DPH a správnosti vykázanej daňovej povinnosti v zmysle § 19 až § 21 zákona o DPH a kontrolu splnenia podmienok odpočítania dane v zmysle § 49 - § 51 zákona o DPH.

Dôvodom, ktorý následne vyvstal ako sporný, bola skutočnosť, že žalobca síce predložil ako doklady uskutočnenia dodaní tovaru - guľatiny „smrek“ v množstve 177 m³ a jednotkovej cene 98 eur/m³ a v množstve 214 m³ a v jednotkovej cene 98 eur/m³:

- faktúry od dodávateľa H., a to faktúru č. 08052005/V z 08. mája 2009 v celkovej sume 20.641,70 eur, z toho DPH v sume 3.295,74 eur a faktúru č. 24052009/V z 24. mája 2009 v celkovej sume 24.956,70 eur, z toho DPH v sume 3.984,68 eur, ktoré obe boli uhrádzané v hotovosti;
- hlavná kniha za obdobie máj 2009;
- záznamy dokladov pre DPH za zdaňovacie obdobie máj 2009;
- výdavkový pokladničný doklad z 09. mája 2009 a 25. mája 2009;
- nájomnú zmluvu na prenájom skladovacích priestorov z 01. novembra 2009 od prenajímateľa BARAVIN s. r. o.;
- skladovú evidenciu zásob - guľatina „smrek“ k 24. júlu 2009;
- odberateľské faktúry č. 26092009/HA, 07072009/HA a 08072009/HA;
- dodávateľské faktúry č. LG-01082009-2, LG-01082009-14 a 20090123,

avšak ani na základe týchto dokladov a ďalších zistení vykonaných správcom dane, najmä:

- vyjadrenia H. - konateľa žalobcu, konateľa BARAVIN, s. r. o., podnikajúceho tiež ako fyzická osoba H., ako aj konateľa ďalších spoločností zapojených do obchodu s vyššie uvedenou guľatinou;
- medzinárodné dožiadanie č. 738/320/16067/09/Vík za účelom preverenia dodania guľatiny do Maďarska pre odberateľa Mikoháza, O.;
- medzinárodné dožiadanie č. 38/320/7779/2010/Hvi za účelom dodatočného zistenia týkajúceho sa: fyzického preverenia nadobudnutia deklarovaného tovaru a odvodu dane z intrakomunitárnej dodávky, miesta uskladnenia dodaného tovaru, vzťahu spoločnosti FAFÉMTEK k miestu dodávky - vykládky tovaru, či ide o prevádzku odberateľa alebo má odberateľ uvedený priestor v nájme, fyzického preverenia, či je priestor vhodný na skladovanie dodaného tovaru, a či spoločnosť má stroje potrebné na manipuláciu s dodaným tovarom-drevnou guľatinou, ďalšieho pohybu tovaru a v prípade jeho fyzického dodanie inému odberateľovi, preveriť, komu, v akom množstve, v akom období bol tovar dodaný a kto zabezpečoval jeho ďalšiu prepravu, identifikácie osoby konajúcej za spoločnosť FAFÉMTEK pri týchto dodaniach;

avšak nebolo v konaní preukázané, že k zdaniteľnému plneniu reálne došlo v rozsahu, ako je uvedené na predložených faktúrach. Ako prekážku ekonomickej činnosti v deklarovanom rozsahu a ako nepriamy dôkaz pre neuznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty vyhodnotil správca dane absencie zamestnancov, majetku, dopravných prostriedkov, skladovacích a prevádzkových subjektmi prepojenými prostredníctvom osoby H.

Správca správca dane poukázal na to, že daňový doklad preukazuje právo na odpočítanie dane len v prípade, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t. j., že k dodaniu tovaru alebo služby došlo, čím dodávateľovi vznikla daňová povinnosť a odberateľovi právo na odpočítanie dane. Preto správca dane berúc do úvahy skutočný obsah právneho úkonu sa pri výkone kontroly neopieral len o platiteľom dane predložené účtovné doklady, ale považoval za potrebné získať od daňového subjektu čo najviac dôkazov, za účelom zistenia všetkých skutočností, ktoré boli podkladom pre ich vyhotovenie. Daňový subjekt - žalobca právne relevantným spôsobom nepreukázal skutočností uvedených v účtovných dokladoch, na základe ktorých si uplatňuje právo na odpočítanie dane, čím v konečnom dôsledku neuniesol dôkazné bremeno.

Popri námietke zistenia „prekážky ekonomickej činnosti“ a zistenia absencie faktického dodania tovaru, ktoré podľa žalobcu neboli správcom dane riadne preukázané, žalobca namieta aj procesnú vadu zakladajúcu nezákonnosť dodatočného platobného výmeru správcu dane a následne aj napadnutého rozhodnutia. Váda spočívala v postupe správcu dane pri výkone daňovej kontroly, keď túto v jej počiatku vykonávali zamestnanci iného daňového úradu.

Žalobné námietky žalobcu krajský súd z dôvodov zhrnutých vyššie vyhodnotil ako nedôvodné. Žalobca následne v odvolaní spochybnil ich posúdenie zo strany krajského súdu, ako aj nedostatočnosť spôsobu, ktorým sa so žalobnými námietkami krajský súd vysporiadal.

Najvyšší súd preskúmajúc napadnutý rozsudok krajského súdu ako i obsah súdneho a administratívneho spisu v rozsahu odvolania, ktorým žalobca namieta nesprávne právne a vecné posúdenie splnenie podmienok na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, konštatuje, že je namieste vysloviť správnosť právneho názoru krajského súdu premietnutého do výroku a odôvodnenia odvolaním napadnutého rozsudku.

Z obsahu žaloby a vyjadrenia žalovaného k žalobe v tejto veci pre krajský súd ako sporná medzi účastníkmi vyvstala okrem iných, otázka posúdenia absolútnej povinnosti žalovaného zohľadniť v rámci odvolacieho konania o určení dane podľa pomôcok právny názor vyslovený v nálezoch Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10. decembra 2009, a to konkrétne vo vzťahu k zákonnosti priebehu daňovej kontroly, ktorú v jej počiatku vykonávali kontrolóri, ktorí v tom čase neboli zamestnancami miestne príslušného správcu dane. Ako vadu konania toto skonštatoval aj krajský súd vo svojom rozsudku 6S/19327/2010 zo 16. septembra 2010. Následne správca dane zjednal nápravu a v daňovej kontrole začatej dorúčením upovedomenia o začatí daňovej kontroly 738/320/13090/2009/Vík zo 16. júna 2009, s uvedením dátumu začatia daňovej kontroly.

Žalobca odvolávajúc sa na obsah vyššie uvedeného nálezu ústavného súdu vidí porušenie zákona v nezákonnom obídení ustanovenia § 3 a § 24 zákona o správe daní a poplatkov pri kreovaní kontrolnej skupiny zameranej na preverenie oprávnenosti nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2009, čo v konečnom dôsledku podľa žalobcu spôsobuje nezákonnosť začatej daňovej kontroly ako celku.

Naopak, krajský súd nevidel povinnosť bezvýhradného aplikovania právneho záveru obsiahnutého v náleze ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 v prospech tvrdenia žalobcu. Krajský súd potvrdenie legitímnosti postupu žalovaného vyvodil z obsahu neskoršieho uznesenia ústavného súdu č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011 s tým, že naň poukázal aj najvyšší súd v rozsudkoch vo veciach sp. zn. 5Sžf/21/2011 z 26. januára 2012 a sp. zn. 5Sžf/68/2011 z 23. februára 2012. Krajský súd výslovne uviedol, že z citovaného nálezu ústavného súdu nevyplývajú žalobcom tvrdené právne závery, že by pôsobenie „externých kontrolórov“ v časti prebiehajúcej daňovej kontroly malo za následok absolútnu nezákonnosť daňovej kontroly ako celku s následkom nemožnosti využiť poznatky a zistenia z takejto daňovej kontroly pre rozhodovaciu činnosť daňových orgánov.

Žalovaný a správca dane po doručení rozsudku Krajského súdu v Košiciach, ktorým zakázal správcovi dane pokračovať vo výkone daňovej kontroly, vykonali zmenu obsadenia kontrolnej skupiny, ktorá pokračovala vo vykonávaní daňovej kontroly, ktorú následne zákonným spôsobom ukončila. Žalobcovi bol doručený protokol o daňovej kontrole, pričom proti obsahu protokolu nevzniesol žiadne námietky. Hoci žalobca správne namieta, že účasť na prerokovaní protokolu o daňovej kontrole a prípadné vznesenie námietok do zápisnice o prerokovaní protokolu sú jeho právom a nie povinnosťou, je to v prvom rade na ňom, aby bránil svoje práva čo najrýchlejším a najhospodárnejším spôsobom bez ohľadu na domnienky o tom, ako by na prítomnosť a námietky žalobcu reagoval správca dane, resp. žalovaný. Súčasne je na daňovom subjekte, aby vlastnou aktivitou v daňovom konaní napomáhal včasnému dosiahnutiu zákonného rozhodnutia.

Pokiaľ totiž zákon hovorí o práve účastníka daňového konania, má na mysli v prvom rade ochranu tohto práva voči správcovi dane. Správne tak síce žalobca hovorí o práve ako o možnosti a nie povinnosti, zároveň však opomína, že je v prvom rade v jeho záujme čo najpresvedčivejšie brániť svoje práva a právom chránené záujmy, najmä včasným uplatnením námietok, riadnym predkladaním dokladov preukazujúcich ním tvrdené skutočnosti, resp. rešpektovaním iných zákonných požiadaviek správcu dane (prípadne namietaním tých nezákonných). Preskúmavanie zákonnosti správnych rozhodnutí súdmi v správnom súdnictve je akcesorickou formou ochrany práv účastníka správneho konania. Jeho cieľom je poskytnúť ochranu tým účastníkom správneho konania, ktorí, napriek ich aktivite v správnom konaní, boli zo strany správneho orgánu poškodení, a nemalo by byť používané na poskytnutie takej ochrany, ktorej sa účastník mohol domáhať ešte v správnom konaní, avšak tak neurobil.

Na margo žalobcom namietaného nezákonného zloženia kontrolnej skupiny, najvyšší súd zhodne s krajským súdom, považuje za vhodnejšie použitie právneho názoru vysloveného v uznesení ústavného súdu č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010 ako zjavne neopodstatnenú. Právny názor vo vzťahu k zákonnosti postupu riaditeľa miestne príslušného daňového úradu pri poverení zamestnancov daňovej správy zaradených pre výkon štátnej služby na úseku správy daní u iného správcu dane daňových kontrolórov na výkon daňovej kontroly, a to po predchádzajúcom súhlase finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (predtým Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky) ako spoločne nadriadeného orgánu a zamestnávateľa zamestnancov daňových úradov v jeho pôsobnosti, vyslovený v cit. uznesení ústavného súdu bol ústavným vyslovený opakovane ako ústavne akceptovateľný, nemajúci znaky výkladovej svojvoľnosti a ústavnej nekonformnosti v jeho uzneseniach č. k. I. ÚS 192/08-27 zo 04. júna 2008, č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25. novembra 2008, č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24. marca 2010 a č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011.

V súvislosti s namietanou nezákonnosťou daňovej kontroly vykonávanej zamestnancami iného než

miestne príslušného správcu dane ústavný súd teda nevyslovil porušenie základného práva žalobcu na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. S prihliadnutím na osobité okolnosti konkrétneho prípadu možno považovať judikovanie právneho názoru vyplývajúceho z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 za ojedinelé vybočenie z prevažujúcej ustálenej judikatúry ústavného súdu.

Najvyšší súd má za to, že otázku zákonnosti vykonávania daňovej kontroly krajský súd vyhodnotil správne, keď uzavrel, že sama skutočnosť, že v rámci daňovej kontroly konali zamestnanci iného než miestne príslušného správcu dane, nemala vplyv na zákonnosť ani daňovej kontroly, ani na zákonnosť rozhodnutí správcu dane a napadnutého rozhodnutia žalovaného.

Vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia dodania tovaru predstavujúceho zdaniteľné plnenie, najvyšší súd poukazuje na to, že podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil.

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

Na základe obsahu administratívneho spisu má najvyšší súd za to, že daňové orgány v tu prejednáwanej veci postupovali v súlade so zásadou, že pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane je dôkazná povinnosť daňového subjektu prísnejšia než u iných daní dospeli k záveru, že daňový subjekt (v konaní na súde v postavení žalobcu) neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány relevantne nevysporiadali.

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona o DPH) nevzniklo. Najvyšší súd tu poukazuje tiež na Šiestu Smernicu Rady, 77/388/EEC zo 17. mája 1977, ktorá zakladá spoločný systém DPH a podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej obchodov deklarovaných predloženými faktúrami. Inak je namieste skonštatovať, že daňový subjekt si odpočet DPH uplatnil neoprávnene, pretože dochádzalo iba k vyhotovovaniu faktúr bez toho, aby skutočne došlo aj k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov.

V tu prejednáwanej veci dospel správca dane a následne žalovaný, na základe riadne vykonaného dokazovania, že žalobca nepreukázal, že skutočne došlo k dodaniu tovaru podľa faktúr z 08. mája 2009 č. 08052005/V a z 09. mája 2009 č. 24052009/V. Ani podľa zistení krajského súdu a ani najvyššieho súdu nemožno mať za to, že žalobca v daňovom konaní vierohodne preukázal uskutočnenie, resp. prijatie zdaniteľného plnenia, a teda preukázal ani vznik daňovej povinnosti. V konečnom dôsledku tak žalobca nepreukázal vznik nároku na odpočítanie dane, hoci priznal daň zo zdaniteľných obchodov.

Ak totiž nie je preukázané, že osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ tovar reálne dodala, potom je namieste skonštatovať, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Táto skutočnosť znamená, že treba mať za preukázané, že žalobca odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami uplatnil neoprávnene, pretože napriek vystaveným faktúram a potvrdeniam o platbách, resp. ďalším dokladom, nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov.

Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že nie správca dane, resp. súd v správnom súdnictve, musia preukazovať neexistenciu dôvodu pre neuznanie nároku daňového subjektu na nadmerný odpočet

dane z pridanej hodnoty, ale daňový subjekt musí spoľahlivo preukázať svoje tvrdenia o uskutočnení dodania tovaru a služieb, aby bol jeho nárok uznaný ako oprávnený.

Najvyšší súd nezistil v tomto smere žiadne pochybenie v procesnom postupe a úvahách krajského súdu, pričom nemôže priznať váhu tvrdeniam žalobcu o tom, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP) a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP).

Z predloženého administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že aj napriek jednak zákonnej povinnosti preukázať, že došlo k zdaniteľnému plneniu, na základe ktorého si žalobca uplatnil nadmerný odpočet DPH, ako aj napriek výzvam na predloženie relevantných dokladov, zoznamov atď., žalobca túto svoju povinnosť nesplnil. Sama táto skutočnosť je dostatočná na nepriznanie nadmerného odpočtu. Krajský súd sa so spôsobom vykonania dokazovania v daňovom konaní vysporiadal dostatočným spôsobom s prihliadnutím na žalobné námietky a ich podstatné argumenty.

K námietke žalobcu, že krajský súd na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP), najvyšší súd poukazuje na § 250i ods. 1 OSP, v zmysle ktorého pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia, pričom súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia. Z toho vyplýva, že súdy v správnom súdnictve v zásade dokazovanie nevykonávajú, len posudzujú, či dokazovanie vykonané v správnom konaní zodpovedá požiadavkám na zákonnosť správneho konania, či nedošlo k porušeniu procesných práv účastníka správneho konania, resp. až k zneužitiu právomoci zverenej zákonom správneho orgánu.

Ako už bolo naznačené vyššie, aj najvyšší súd dospel k záveru, že žalovaný, ako aj správca dane, postupovali pri zisťovaní oprávnenosti žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu v súlade s § 29 zákona o správe daní a poplatkov, dbajúc, aby skutočnosti rozhodujúce pre posúdenie oprávnenosti nadmerného odpočtu boli zistené čo najúplnejšie, pričom vykonali zistenia aj nad rámec návrhov žalobcu. Majetkové a personálne prepojenie spoločností zapojených do obchodu, v rámci ktorého mali byť uskutočnené dodania tovaru v zmysle vyššie uvedených faktúr ani daňové orgány a ani krajský súd nevyužili ako zásadné, pre spochybnenie žalobcovho tvrdenia o uskutočnení dodania tovaru.

Aj v smere vyhodnotenia sporných zistení ohľadom reálnej prevádzky do obchodu zapojených spoločností majetkovo a personálne prepojených s osobou p. Y. postupovali daňové orgány v súlade so zákonom, jednotlivé zistenia neposudzovali mimo ich kontext, svoje zisťovanie neobmedzili len na skonštatovanie neexistencie jedného typu dokladov (účtovanie o prevádzkových nákladoch), ale toto dopĺňali preverujúc tak vysvetlenia a tvrdenia žalobcu, ktoré naopak on sám nevedel preukázať.

Ak aj žalobca namieta nepreukázanie opaku jeho tvrdení, najvyšší súd zdôrazňuje, že v správnom konaní i v konaní pred súdom sú to v prvom rade pozitívne tvrdenia, ktoré sú predmetom dokazovania, pričom subjektom povinným predkladať dôkazy alebo ich návrhy je v prvom rade subjekt, ktorí existenciu práva alebo povinnosti, resp. existenciu skutku, tvrdí. Teda, v tu prejednáwanej veci nebolo úlohou daňových orgánov preukázať neuskutočnenie zdaniteľného plnenia, a teda to, že žalobcovi nevznikol nárok na nadmerný odpočet, ale predmetom dokazovania bolo to, že k takémuto plneniu došlo, pričom nositeľom povinnosti tvrdiť, navrhnúť a predložiť dôkazy o reálnom dodaní tovaru podľa predložených faktúr je v prvom rade žalobca sám.

Pokiaľ žalobca nebol schopný predložiť dôkazy na preukázanie toho, že ním tvrdené skutočnosti sú dané, resp. existujú, nemožno túto absenciu dôkazu nahradiť dôkazom opaku, t. j., že ani daňové orgány nepreukázali, že neboli splnené podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu v prospech žalobcu.

Najvyšší súd je toho názoru, že pokiaľ daňový subjekt v daňovom konaní nepreukáže ním tvrdené skutočnosti, nemožno z toho vyvodiť, že rozhodnutie bolo vydané na základe neúplných skutkových zistení. Pokiaľ v daňovom konaní správca dane po preverení daňovým subjektom tvrdených údajov zistí,

že tento nie je schopný predloženými dokladmi doložiť oprávnenosť uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, potom treba mať za to, že z hľadiska § 49 a nasl. zákona o DPH oprávnenosť uplatneného nároku nepreukázal. Dôvody nepreukázania tvrdení daňovým subjektom, sú pre právne posúdenie veci irelevantné.

Z rozsudku krajského súdu je zrejmé, že krajský súd pri formulovaní svojich záverov vychádzal jednak z obsahu vlastného spisu, t. j. najmä z podaní a tvrdení oboch účastníkov tunajšieho konania pred súdom, a z obsahu administratívneho spisu ako zdroja informácií o postupe správcu dane a žalovaného v konaní, ktoré predchádzalo vydaniu napadnutého rozhodnutia. Informácie obsiahnuté v administratívnom spise konfrontoval s námietkami a tvrdeniami uplatnenými v konaní pred súdom, v prvom rade v žalobe žalobcu. Nemožno priznať preto relevantnosť námietke žalobcu, že krajský súd neuviedol, na základe čoho dospel k záverom o zákonnosti napadnutého rozhodnutia, rozhodnutia správcu dane a konania, ktoré vydaniu každého z nich predchádzalo.

Nie je povinnosťou súdu reagovať na všetky námietky žalobcu, ale len na tie, ktorých obsah je spôsobilý spochybniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Postačí, pokiaľ je z kontextu odôvodnenia rozhodnutia zrejmé, prečo tieto nepovažovali za relevantné. Rovnako tak nie je súd povinný vysvetľovať aplikáciu právnych názorov vyslovených všeobecným súdom alebo ústavným súdom, resp. Súdnym dvorom Európskej únie, resp. ich neaplikáciu „v rozpore“ s právnym názorom účastníka konania.

Ako je vyššie uvedené sa najvyšší súd zaoberal námietkou žalobcu vo vzťahu ku krajským súdom zvolenému právnemu názoru ústavného súdu k otázke zákonnosti daňovej kontroly, pokiaľ sa na nej účastníci zamestnanci iného než miestne príslušného správcu dane. Vo vzťahu k námietke, že ani žalovaný, ani krajský súd nevysvetlili, prečo na vec žalobcu neaplikovali právny názor vyslovený Súdnym dvorom Európskej únie v rozsudku z 19. septembra 2000, C - 454/98, najvyšší súd poznajúc obsah tohto rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, nevzhliadol túto námietku žalobcu ako relevantnú, spôsobilú mať za následok nezákonnosť rozsudku krajského súdu. Hoci ani žalovaný a ani krajský súd nezaujali k tejto námietke žalobcu výslovné stanovisko, právne názory a právne závery obsiahnuté v citovanom rozsudku dávajú zrejmú odpoveď na námietky žalobcu, pričom najvyšší súd poukazuje tu na už vyššie citovanú požiadavku Šiestej smernice Rady, 77/388/EEC zo 17. mája 1977, s ktorou Súdny dvor Európskej únie v rozsudku operoval, keď skonštatoval, že právo na odpočet dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej obchodov deklarovaných predloženými faktúrami. Nárok na odpočet dane vzniká len v prípade skutočného vzniku daňovej povinnosti, t. j. v prípade, že daň korešponduje s uskutočneným zdaniteľným plnením (pozri odsek 13 a odsek 53 rozsudku). Pokiaľ by bol priznaný nárok na odpočet každej dane na základe vystavenej faktúry, hoci to nekorešponduje so skutočne vzniknutou daňovou povinnosťou, došlo by k uľahčeniu vyhnutiu sa daňovej povinnosti (odsek 17 a odsek 54 rozsudku). Súdny dvor Európskej únie poukázal ďalej na rozsudok C - 361/96, *Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises v Bundesamt für Finanzen* odseky 29 a 30.

Vzhľadom na uvedené má najvyšší súd za to, že krajský súd riadne a v súlade so zákonom posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo, neopomenul dôležité námietky žalobcu a jeho rozsudok je vo výroku vecne správny. Preto najvyšší súd rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky o náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia 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 n i e j e prípustný.