

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/70/2015  
Identifikačné číslo spisu: 6014201580  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.02.2018  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6014201580.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: ZeroGrande s.r.o., so sídlom Krivánska 6615/28, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 662 557, (predtým FIT SERVIS, s.r.o., so sídlom 29. augusta 36/4415, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 461 655 68) zast. advokátom JUDr. Ondrejom Zacharom, Horná 65/A, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/404194/2014/5019 zo dňa 10.09.2014, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/246/2014-137 zo dňa 09. júna 2015, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/246/2014-137 zo dňa 09. júna 2015 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/404194/2014/5019 zo dňa 10.09.2014 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“, „napadnuté rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „prvostupňový správny orgán“) č. 9601401/5/2345515/2014/Hm zo dňa 30.05.2014. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvostupňový správny orgán, vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane) rozdiel dane v sume 650.000 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrt'rok 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume 647.863,94 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 2.136,06 €, ktorá je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti predmetného rozhodnutia. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom ich náhradu

nepriznal.

Podľa krajského súdu neobstojí tvrdenie žalobcu v žalobe, že záver daňových orgánov o personálnom a majetkovom prepojení obchodných spoločností je nesprávny. Prvým predávajúcim bola spoločnosť NARETA s.r.o. (Fitaréna s.r.o.), ktorej konateľkou bola aj P. A., zároveň splnomocnená zástupkyňa spoločnosti FIT SERVIS s.r.o. od 27.03.2013. Nehnutelnosť bola predaná spoločnosti Weber Investments group a.s. dňa 18.06.2012 a následne spoločnosť Weber Investments group a.s. predala nehnuteľnosť spoločnosti FIT SERVIS s.r.o. v krátkom časovom slede dňa 25.06.2012. Spoločníkmi a súčasne konateľmi spoločnosti Fitaréna s.r.o. v čase predaja nehnuteľnosti boli Ing. P. F. a P. A. a konateľom P. A.. Spoločnosť udelila generálnu plnú moc na jej zastupovanie P. A. po tom, čo došlo k prevodu obchodného podielu tejto spoločnosti na novú konateľku dňa 21.06.2012. Spoločnosť Weber Investments group a.s. bola a je spoločníkom spoločnosti FIT SERVIS s.r.o.. Predseda predstavenstva spoločnosti Weber Investments group a.s. M. N. bol v čase prevodu súčasne i konateľom spoločnosti METALEKO s.r.o. (FIT SERVIS s.r.o.), teda žalobcu, pričom kúpnu zmluvu dňa 25.06.2012 podpísal jednak za predávajúceho a jednak za kupujúceho. Účtovníctvo všetkých troch spoločností zapojených do reťazového obchodu bolo spracovávané spoločnosťou Afrodita trade s.r.o., ktorej jediným konateľom je M. N. a spoločníkom Weber Investments group a.s.. Súd, rovnako ako žalovaný, považuje za irelevantné tvrdenie, že v súčasnosti, resp. v období po dotknutej obchodnej transakcii (od 01.03.2013) je spoločníkom spoločnosti FIT SERVIS s.r.o. nielen spoločnosť Weber Investments group a.s., ale i spoločnosť M FALK s.r.o., ktorej jediným konateľom je Q. Q.. Z vykonaného dokazovania daňovými orgánmi, z vyhodnotenia všetkých dôkazov použitých pre účely daňového konania, vyplynula nesporná skutočnosť, že všetky spoločnosti, podieľajúce sa na postupnom predaji nehnuteľnosti, boli riadené konateľmi, spoločníkmi a splnomocneným zástupcom, ktorí navzájom vedeli o svojom konaní - o predaji nehnuteľnosti. Nehnutelnosť po prevode prevádzkovali rovnaké osoby, ako pred predajom nehnuteľnosti.

Krajský súd nepovažoval za opodstatnenú žalobnú námietku ohľadom nesprávneho postupu daňových orgánov, ktoré akceptovali generálnu plnú moc na zastupovanie spoločnosti FIT SERVIS s.r.o. udelenú P. A. dňa 04.03.2013 F. Q., ktorá bola doručená daňovému úradu dňa 27.03.2013. Spochybňovanie predmetnej plnej moci považuje aj krajský súd za účelové, pretože z obsahu administratívneho spisu vyplývajú objektívne okolnosti svedčiacie o tom, že plná moc bola P. A. udelená právne korektným spôsobom a daňové orgány nepochybili, pokiaľ s ňou ako so zástupkyňou žalobcu konali. Neobstojí tvrdenie v žalobe, že bolo potrebné špecifikovať, pre aké daňové konanie bola plná moc udelená, k výkonu akej daňovej kontroly a podobne. Predmetná plná moc po jej prijatí bola riadne zaevidovaná pod príslušným evidenčným číslom, poradovým číslom pečiatky, bolo potvrdené, že súhlasí s originálom, pričom pravosť podpisu splnomocniteľa bola osvedčená na Notárskom úrade JUDr. Pavla Jombíka. Za najpodstatnejšie súd považuje to, že samotná splnomocnená zástupkyňa P. A. sa vo vzťahu k daňovému úradu správala ako zástupkyňa žalobcu, keď v súlade s predloženou generálnou plnou mocou reagovala na výzvy správcu dane. Taktiež podpisovala za žalobcu daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj a jún 2013. Ako zástupkyňa podpisovala za žalobcu zápisnice z ústnych pojednávaní. Svedkovia P. A. a F. Q. vo svojich svedeckých výpovediach v trestnom konaní sa odvolávali na plnomocnenstvo udelené pani P. A.. V osobitnom konaní, na základe podnetu žalobcu, Finančné riaditeľstvo SR preverilo žalobcom tvrdený neštandardný postup pri prijímaní a akceptovaní predmetnej generálnej plnej moci, pričom nebolo zistené žiadne pochybenie v postupe daňového úradu. Ak rozsah splnomocnenia nebol špecifikovaný, teda rozsah nebol presne vymedzený, považuje sa takéto plnomocnenstvo za všeobecné v zmysle § 9 ods. 3 Daňového poriadku. Súd sa plne stotožňuje so stanoviskom žalovaného, že zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nevyplýva, že by správca dane mal vyžadovať u každej plnej moci vymedzenie konkrétneho a presného daňového konania, na ktoré sa splnomocnenie vzťahuje. Zo všetkých okolností vyplýva, že žalobca účelovo spochybňuje splnomocnenie pre pani P. A., nakoľko predmetné splnomocnenie svedčí o prepojení bývalej spoločníčky NARETA s.r.o. P. A. so spoločnosťou FIT SERVIS, s.r.o., t.j. o skutočnosti svedčiacej v neprospech žalobcu v predmetnej kauze. Súd preto nepovažoval za opodstatnenú žalobnú námietku, že správca dane konal s osobou neoprávnenou konat' za žalobcu.

Preskúmaním predmetnej veci krajský súd dospel k záveru, že správca dane neporušil práva daňového subjektu, majúc za to, že správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami § 3 ods. 2 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Nebolo preukázané poškodenie práv daňového subjektu v súvislosti s tvrdeným urýchlením ukončením daňovej kontroly. Správca dane postupoval v súlade s procesným zákonom, keď o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol, pričom vyjadrenie sa daňového subjektu k zisteniam zapracoval do protokolu a po jeho vyhotovení prijal záver v protokole, že zamestnanci trvajú na zisteniach uvedených v protokole. Bolo zachované právo daňovému subjektu písomne sa vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu výkonu daňovej kontroly. V zásade daňový subjekt na svoje tvrdenia môže predkladať dôkazy i vo vyrubovacom konaní, t.j. po ukončení daňovej kontroly. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane pri výkone daňovej kontroly dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu, dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, zaoberal sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní. V dňoch 09.08.2013 a 20.08.2013 kontaktoval telefonicky splnomocnenú zástupkyňu pani A. z dôvodu oboznámenia daňového subjektu so zisteniami správcu dane. Pani P. A. sa dostavila na Daňový úrad Banská Bystrica 23.08.2013, keď do zápisnice uviedla, že k zisteniam správcu dane sa vyjadrí do 09.09.2013. Dňa 06.09.2013 požiadal splnomocnený zástupca žalobcu JUDr. Ondrej Zachar o predĺženie lehoty na vyjadrenie. Dňa 27.09.2013 správca dane zaslal Protokol z daňovej kontroly spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k protokolu splnomocnenému zástupcovi. JUDr. Zachar si Protokol prevzal dňa 21.10.2013 a správca dane určil daňovému subjektu lehotu na vyjadrenie sa k protokolu do 15.11.2013, t.j. poskytol žalobcovi dostatočný časový priestor. K účelovosti a urýchlenému ukončeniu daňovej kontroly je potrebné poznamenať, že daňová kontrola bola vykonávaná na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní, v úzkej súčinnosti s nimi. Je zrejmé, že bolo potrebné zosúladiť vyšetrovanie pred orgánmi činnými v trestnom konaní s úkonmi vykonávanými v daňovom konaní. Je potrebné tiež prihliadať, aby pri výkone daňovej kontroly nedošlo k zmareniu konania orgánov činných v trestnom konaní. Keďže pre správcu dane platí zákonom stanovená lehota, v ktorej musí ukončiť daňovú kontrolu, v záujme zabezpečenia práv daňového subjektu na riadne dokazovanie pred vydaním rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, je prípustné vykonávať dokazovanie aj vo vyrubovacom konaní, ako tomu bolo v predmetnej veci, keď došlo k vypočutia svedkov na návrh splnomocneného zástupcu.

Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením v žalobe o nemožnosti použiť pre účely daňového konania svedecké výpovede získané orgánmi činnými v trestnom konaní. V zmysle § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. možno ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní, o ohliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Zákon vymenúva dôkazy len demonštratívne. Použité svedecké výpovede získané od orgánov činných v trestnom konaní, uvedené v rozhodnutí, nemožno považovať za dôkaz použitý v rozpore s Daňovým poriadkom. Všetky výpovede, ktoré správca dane uviedol vo svojom rozhodnutí, boli od orgánov činných v trestnom konaní vyžiadané v súlade s Daňovým poriadkom. Pri výpovediach svedkov a obvinených bol od mája 2013 prítomný aj JUDr. Ondrej Zachar. Samotná namietaná skutočnosť, že žalobcovi bolo upreté právo klásť svedkom otázky, nemôže diskvalifikovať objektívne zistenia v konaní pred orgánmi činnými v trestnom konaní, ako dôkaz použitý v daňovom konaní, keď v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku možno ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Žalobca v žalobe nenamietal konkrétny obsah svedeckých výpovedí u osôb vypočutých pred orgánmi činnými v trestnom konaní, resp. nedožadoval sa konfrontácie s vypočutými a podobne. Skutočnosť, že JUDr. Ondrej Zachar sa stal splnomocneným právnym zástupcom žalobcu neskôr, ako obhajoval osoby obvinené v trestnom konaní, nie je podstatnou. Právny zástupca žalobcu JUDr. Zachar mal možnosť nazeráť do spisu u správcu dane a oboznamovať sa so všetkými podkladmi, ktoré správca dane pred rozhodnutím vo vyrubovacom konaní zhromaždil.

Krajský súd sa stotožnil so stanoviskom žalovaného, že ak nemal dôvod pochybovať o generálnom plnomocnenstve pre P. A., nebol dôvod menovanú vypočuť v konaní, pričom táto skutočnosť sama o

sebe nespôsobilá takú vadu v konaní, ktorá by mala vyústiť do nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Súd nepovažoval za správne konštatovanie žalobcu, že žalovaný a aj správca dane sa účelovo vyhýbali námietkam a pripomienkam vo vzťahu k údajnej generálnej plnej moci. Naopak daňové orgány tejto plnej moci venovali náležitú pozornosť a dostatočne odôvodnili, prečo plnú moc akceptovali. Naopak, súd zastáva názor, že práve žalobca nadmieru preceňuje význam skutočnosti - preukázania nesprávneho postupu daňových orgánov, ak akceptovali predmetnú generálnu plnú moc.

Krajský súd mal za to, že daňové orgány neporušili zásadu zákonnosti v zmysle zákona o správe daní. Chránili záujmy štátu, ale dbali pritom aj na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. S judikatúrou, či už Ústavného súdu SR alebo Najvyššieho súdu SR, na ktorú poukázal žalobca, v zásade možno súhlasiť, avšak je potrebné prihliadnúť na konkrétne okolnosti tejto veci, zistenia preukazujúce skutkový stav, ktorý právne posudzovali daňové orgány. Nedošlo v predmetnom konaní k nadradeniu fiškálneho záujmu štátu nad dodržiavaním a rešpektovaním práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Súd má za to, že žalovaný sa s relevantnými odvolacími námietkami dostatočne vysporiadal, náležite odôvodnil svoje rozhodnutie, preto neobstoí ani poukaz na publikované rozhodnutie pod R-75/1998. Súd má za to, že daňové orgány dostatočným spôsobom odôvodnili, prečo žalobca nemá nárok na odpočet dane, vychádzajúc z podrobne popísaného zisteného skutkového stavu veci, preto nemožno považovať rozhodnutia daňových orgánov za „predčasnú“ vo vzťahu na poukazovanú judikatúru NS SR.

Pokiaľ žalobca namietal nevysporiadanie sa s odvolacou námietkou nesprávnej aplikácie na daný prípad rozhodnutia ESD Halifax, krajský súd poznamenal, že Súdny dvor v rozsudku z 21.01.2006 vo veci C-255/02 „Halifax plc“ rozhodol a vyhlásil 1./ plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť, v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 odsek 1 a 2, článku 5 odsek 1 a článku 6 odsek 1 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém DPH, iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu a 2./ Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach Šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto Smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Daňové orgány na základe uvedenej judikatúry konštatovali, že spoločnosť FIT SERVIS, s.r.o. mala za cieľ získať daňovú výhodu - uplatnenie odpočítania dane vo výške 650.000 € z nákupu nehnuteľnosti, pričom nešlo o vykonávanie bežných obchodných transakcií za účelom dosahovania zisku z podnikania.

Dosah podmienok ustanovených v rozsudku Halifax na účely preukázania zneužitia bol riešený ako prejudiciálna otázka v ďalšom rozhodnutí Súdneho dvora C-425/06 „Part service Srl“, ktorý posudzoval otázku, či pojem zneužitia práva definovaný v rozsudku Halifax ako plnenie vykonávané s hlavným cieľom získať daňovú výhodu, je zhodný, širší alebo užší ako pojem zneužitie práva definovaný ako plnenie vykonávané bez hospodárskych dôvodov, pričom v zmysle bodu 47 rozsudku „Part Service“ vyplýva záver, že strata reálneho hospodárskeho dôvodu sa prejavuje v tom, že transakcia je umelo vytvorená a jej jediným cieľom je získanie daňovej výhody. Rozsudok Part Service sa odlišuje od Halifaxu práve tým, že umožňuje vykonať test zneužitia práva cez skúmanie hospodárskeho dôvodu. Hospodársky dôvod je vôľovou zložkou daňového subjektu, preto dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, avšak objektívne znaky zneužitia práva sú dôkazným bremenom správcu dane.

Krajský súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov, že daňový subjekt zneužil právo Spoločenstva, keď si nárokoval odpočítanie dane z nákupu nehnuteľnosti za účelom získania daňovej výhody. Nehnuteľnosť v krátkom časovom slede dvakrát zmenila majiteľa, pričom prvý predávajúci spoločnosť NARETA s.r.o. zmenila po predaji sídlo konateľa spoločnosti a spoločníkov. Obchodné podiely boli prevedené na osobu pani I. F., ktorá ako vyplýva zo zisťovania daňových orgánov a z jej výpovede, je

brigádničkou, je po mozgovej príhode, za spoločnosť nikdy nekonala, nevie, akej činnosti sa spoločnosť venuje, za spoločnosť neuskutočnila predaj nehnuteľnosti, neprevzala žiadne doklady. Bývalý spoločníci previedli na ňu obchodné podiely spoločnosti za „obed, cigarety a cestu vlakom“.

Z administratívneho spisu daňových orgánov je zrejmé, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly a počas vyrubovacieho konania získal objektívne dôkazy, že všetky spoločnosti zúčastnené na obchode, vedeli o skutočnosti, že sa zúčastňujú konania, ktoré smeruje k získaniu daňovej výhody: - na strane jednej neodvedenie dane do štátneho rozpočtu vo výške 650.000 € a na strane druhej uplatnenie odpočítania dane vo výške 650.000 €. Správca dane získal v priebehu výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania relevantné a objektívne dôkazy, ktoré uviedol v rozhodnutí z 30.05.2014. V konaní úzko spolupracoval s orgánmi činnými v trestnom konaní, ktoré voči bývalým konateľom a spoločníkom spoločnosti NARETA s.r.o. P. A., P. A., Ing. P. F. a štatutárnemu zástupcovi Weber Investments group a.s. a bývalému konateľovi FIT SERVIS, s.r.o. M. N. vedie trestné konanie vo veci neodvedenia dane a poistného. Dôkazy, ktoré svedčia o účelovosti odčerpania finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu, sú okrem iných samotný prevod spoločnosti NARETA s.r.o. na „bieleho koňa“, to že spoločnosť WIG nezaplatila žiadnu časť kúpnej ceny pri nákupe nehnuteľnosti spoločnosti NARETA s.r.o. a spoločnosť FIT SERVIS, s.r.o. zaplatila z kúpnej ceny vo výške 3.900.000 € len časť 16.500 € predávajúcemu WIG.

Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane v priebehu vyrubovacieho konania vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov (dodržiavanie ustanovení § 70, § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH), ale skúmal aj realnosť zdaniteľných obchodov, čo vyústilo do správneho určenia daňovej povinnosti. Všetky pripomienky daňového subjektu boli prehodnotené a následne vydané rozhodnutie, ktorým bol daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 650.000 €. Daňové orgány pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musia uprednostňovať skutočný stav pred stavom formálne právnym a nie je možné prihliadať k simulovaným právnym úkonom, ktoré sa reálne neuskutočnili, nenaplnili alebo zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Daňový subjekt uplatňujúci odpočítanie dane musí byť schopný preukázať, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, a teda, že tovar alebo služby, ktoré sú deklarované na faktúre, boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre.

Krajský súd, v zhode s daňovými orgánmi, dospel k záveru, že žalobca porušil ustanovenia zákona o DPH tým, že si v zdaňovacom období 2. štvrtrok 2012 uplatnil odpočítanie dane z nákupu nehnuteľnosti - transakcie, pri ktorej správca dane zistil zneužitie práva Spoločenstva. Aj podľa názoru súdu deklarovaný prevod nebol realizovaný za ekonomickým účelom, ale sledoval vytvorenie umelých podmienok s cieľom získať daňovú výhodu, čo plne korešponduje so záverom Súdneho dvora vysloveného v rozsudku C-425/06, v zmysle ktorého absencia reálneho hospodárskeho dôvodu sa prejavuje v tom, že transakcia je umelo vytvorená a jej jediným cieľom je získanie daňovej výhody.

Krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a predchádzajúceho konania, na základe vyššie uvedeného dospel k záveru, že v medziach žaloby je rozhodnutie žalovaného v súlade so zákonom. Žalovaný vec správne právne posúdil, pričom sa náležite vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu, pričom svoje rozhodnutie aj vyčerpávajúco odôvodnil a súd sa s jeho odôvodnením v plnom rozsahu stotožnil.

Z vyššie uvedených dôvodov súd žalobu ako nedôvodnú zamietol. Žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, súd náhradu trov konania nepriznal, aplikujúc ustanovenie § 250k ods. 1 OSP.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodil, že v konaní došlo ku vadám podľa § 221 ods. 1 písm. f) OSP nakoľko sa účastníkovi konania postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom, konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci a že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k neprávny skutkovým zisteniam.

Namietal, že krajský súd sa nesprávne vysporiadal s námietkami žalobcu ohľadom udelenia generálnej

plnej moci P. A.. Zdôraznil, že závery krajského súdu nezodpovedajú obsahu spisu, nakoľko žalobca niekoľkokrát prostredníctvom štatutárneho zástupcu aj splnomocneného zástupcu JUDr. Ondreja Zachara deklaroval, že správcovi dane nepredložil generálnu plnú moc udelenú P. A.. Aj práve s ohľadom na uvedené skutočnosti adresoval žalobca Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky podnet na prešetrenie, aby sa objasnili skutočnosti ohľadom údajného predloženia plnej moci správcovi dane. Nemožno sa stotožniť so závermi krajského súdu o správnosti postupu správneho orgánu pri akceptovaní uvedenej plnej moci. Žalobca jednoznačne a opakovane počas celého daňového konania deklaroval, že uvedenú plnú moc správcovi dane nikdy nepredložil ani prostredníctvom štatutárneho zástupcu, ani prostredníctvom žiadnej inej tretej osoby. Za účelom preukázania svojich tvrdení sa opakovane dožadoval toho, aby správca dane vypočul P. A.. Napriek uvedenému správca dane uvedený dôkaz nevykonal. Tiež je potrebné poukázať na to, že správca dane uvedenú plnú moc podľa svojich vyjadrení akceptoval. Napriek uvedenému správca dane na začiatku komunikoval s P. A., ako to tvrdí, so splnomocnenou zástupkyňou na základe udelenej generálnej plnej moci, hoci ku jej komunikácii so správcom dane sa žalobca už vyjadril, a následne komunikoval už len s daňovým subjektom a JUDr. Ondrejom Zacharom, hoci údajná generálna plná moc nebola nikdy nikým odvolaná. Práve s ohľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti má žalobca za to, že správca dane konal s osobou, ktorá na to nebola oprávnená, čo malo za následok nezákonnosť celej vykonanej daňovej kontroly. S uvedenou argumentáciou sa v danom kontexte nikto nevysporiadal, hoci žalobca na uvedené opakovane poukazoval. Vzhľadom na uvedené má žalobca za to, že uvedeným postupom bolo žalovaného odňaté právo konať pred súdom, konanie má inú vadu, ktorá mala za následok nesprávnosť rozhodnutia súdu a súd prvého stupňa na základe vykonaných dôkazov dospel k neprávnyim skutkovým zisteniam.

Žalobca trvá na tom, že postup správcu dane pri preberaní údajnej plnej moci bol neštandardný. Opätovne poukázal na to, že nie je štandardné, aby správca dane disponoval fotokópiou, nie originálom plnej moci, pričom z potvrdenia, na údajnej generálnej plnej moci „overené s originálom“ nie je zrejmé, ku akému dňu tak bolo urobené a akou osobou. Tiež nie je zrejmé, či reálne došlo ku zaevidovaniu danej plnej moci do systému správcu dane kedy, kým a akým spôsobom, či teda uvedené bolo v súlade s platnými právnymi predpismi. Napriek podanému podnetu žalobca nedostal odpovede na to, kedy mala byť údajná plná moc predložená, komu bola predložená, kto pridelený plnej moci registračné číslo, pod akým číslom eviduje správca dane uvedenú plnú moc v súčasnosti, kedy a akým spôsobom bolo číslo pridelené, či to kto podpísal uvedený dokument s uvedením „súhlasí s originálom“. Žalobca má za to, že konanie má vadu, ktorá mala za následok nesprávnosť rozhodnutia súdu.

Žalobca namietal, že postupom správneho orgánu pri zabezpečovaní svedeckých výpovedí boli jednoznačne porušené práva daňového subjektu byť prítomný pri výpovedi svedka a klásť svedkom otázky, a teda postup správcu dane bol v rozpore s ustanoveniami § 3, § 25 a 45 Daňového poriadku a že výsluch svedkov bol realizovaný pre účely nie daňového, ale trestného konania, pričom je právne irelevantné, či sa týchto výsluchov zúčastnil alebo nezúčastnil zástupca žalobcu v trestnom konaní, je pritom zrejmé, že Daňový poriadok nepozná písomnú svedeckú výpoveď. Kontrolovaný daňový subjekt má právo zúčastniť sa pri ústnom pojednávaní so svedkom, aby mohol klásť svedkovi otázky. Tým, že súd akceptoval uvedený postup správneho orgánu, odňal daňovému subjektu právo konať pred súdom. Súd daným postupom konvaliduje nezákonný postup správneho orgánu, čo môže mať za následok, že správny orgán bude popierať právo daňového subjektu a nahrádzať svedecké iným spôsobom, či už cestou dôkazov zabezpečených cestou iných konaní alebo cestou písomných vyjadrení. Súd daným spôsobom aproboval nezákonnosť, neobjektívnosť a jednostrannosť vedenia daňovej kontroly za účelom neuznať daňovému subjektu ním uplatnené nároky. Vzhľadom na uvedené má žalobca za to, že konaním súdu bola žalobcovi odňatá možnosť konať pred súdom a konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

K odvolaniu žalobcu sa písomne vyjadril žalovaný, ktorý navrhol rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

Žalovaný správny orgán po oboznámení sa s odvolaním žalobcu súhlasí s výrokom rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici a je toho názoru, že v predmetnej veci bolo rozhodnuté v súlade s platnými právnymi predpismi a Krajský súd Banskej Bystrici v predmetnej veci aplikoval a vykladal ustanovenia

príslušných právnych predpisov (daňový poriadok, zákona o dani z pridanej hodnoty) správne a dospel k správne rozhodnutiu vo veci.

Pokiaľ žalobca namietal procesnú vadu konania v zmysle § 221 ods. 1 písm. f/ OSP tak, žalovaný zastáva názor, že o procesnú vadu konania ide vtedy, ak sa účastníkovi konania postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom. Odňatím možnosti konať pred súdom sa rozumie procesné nesprávny, zákonu sa priechiaci postup súdu majúci za následok znemožnenie realizácie procesných oprávnení účastníka súdneho konania (napríklad práva zúčastniť sa na pojednávaní, na vyhlásení rozsudku, vyjadrovať sa k veci, navrhovať dôkazy, podať opravný prostriedok alebo vyjadrenie, v stanovenej lehote urobiť procesný úkon a pod.). Žalobca vo svojom odvolaní však neuviedol žiadne okolnosti a skutočnosti, ktoré by nasvedčovali, že k takej vade konania došlo a taktiež z priebehu súdneho pojednávania konaného dňa 09.06.2015 je preukazné, že k vade takej povahy v konaní pred súdom nedošlo.

Žalovaný už v žalobou napadnutom rozhodnutí uviedol, že správcovi dane bola dňa 27.03.2013 predložená Generálna plná moc zo dňa 04.03.2013, ktorú udelil žalobca v zastúpení konateľom spoločnosti FIT SERVIS, s.r.o. F. Q. pani P. A., bytom I. XX, XXX XX B., na zastupovanie vo všetkých právnych úkonoch. Generálna plná moc nadobudla účinnosť podľa § 9 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov dňa 27.03.2013, kedy bola doručená Daňovému úradu Banská Bystrica a zaevidovaná pod ev. č. 1184322, poradové číslo pečiatky 19. Zároveň na fotokópii generálnej plnej moci je uvedené, že bola „overená s originálom“ a overenie originálu podpísala zamestnankyňa správcu dane. Súčasťou generálnej plnej moci je fotokópia dokladu „Osvedčenie o pravosti podpisu“ F. Q., nar. XX.XX.XXXX, bytom F. V. XXXX/X, B. B. (konateľ spoločnosti). Overenie pravosti podpisu vykonala dňa 08.03.2013 A. P., poverená JUDr. Pavlom Jombíkom, notárom v Banskej Bystrici. Centrálny register osvedčených podpisov pridelený overeniu platnosti podpisu poradové číslo O 148546/2013. Podľa generálnej plnej moci, ktorá bola správcovi dane preukázateľne doručená, je p. P. A. splnomocnená zastupovať spoločníka a konateľa spoločnosti FIT SERVIS, s.r.o. vo všetkých právnych úkonoch, zastupovať spoločnosť vo všetkých vzťahoch s inými fyzickými a právnickými osobami, je oprávnená za spoločnosť podpisovať doklady, prijímať a podávať rozhodnutia, písomnosti, uzatvárať zmluvy; je oprávnená zastupovať spoločníka a konateľa pred Obchodným registrom, daňovým úradom, sociálnou poisťovňou, úradom práce, živnostenským úradom, políciou a u iných štátnych orgánov v súvislosti s výkonom funkcie spoločníka a konateľa spoločnosti FIT SERVIS, s.r.o.

Prvostupňový správca dane v súlade s ust. § 9 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov v období od 27.03.2013 do 05.09.2013 (dňa 06.09.2013 bolo daňovým subjektom doručené na daňový úrad plnomocnenstvo pre JUDr. Ondreja Zachara) konal s p. P. A. v súlade s predloženou generálnou plnou mocou a v súlade s procesným zákonom č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Podľa žalovaného v rozpore s tvrdeniami žalobcu uvedenom i v odvolaní voči rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, že p. A. bola konateľkou a spoločníčkou spoločnosti FITARENA, s.r.o. a v súvislosti s touto spoločnosťou mala za to, že aj dotazy správcu dane jej adresované sa týkajú tejto spoločnosti a p. A. konala v domnienke, že sa vyjadruje k tejto spoločnosti, je správanie sa p. A., pretože p. P. A. podpisovala za spoločnosť FIT SERVIS, s.r.o. (žalobca) podané daňové priznania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec, apríl, máj a jún 2013, pričom na týchto daňových priznaniach j bola uvedená aj ako osoba oprávnená na podanie daňového priznania za osobu podávajúcu daňové priznanie. Taktiež vo svojej odpovedi na výzvu správcu dane v súvislosti s výkonom kontroly u žalobcu, doručenej správcovi dane 13.05.2013 uviedla: „...Z tohto dôvodu Vám ako splnomocnený zástupca neviem predmetné doklady predložiť, pretože nie sú u nás.“ Pani A. podpisovala zápisnice z ústnych pojednávaní u správcu dane, kde bola uvedená ako splnomocnený zástupca spoločnosti FIT SERVIS, s.r.o. Taktiež P. A. a F. Q. sa vo svojich svedeckých výpovediach zaznamenaných Prezidiom policajného zboru Banská Bystrica v dňoch 14.03.2013 a 15.03.2013 odvolávali na plnomocnenstvo udelené p. A..

Za nepravdivé a zavádzajúce tvrdenie považuje žalovaný i tvrdenie žalobcu, že daňovému úradu

nepredložil žiadnu generálnu plnú moc, že uvedený dokument je len v kópii a taktiež že neobsahuje oprávnenie na zastupovanie v konkrétnej daňovej kontrole, a preto ak prvostupňový správca dane konal s osobou uvedenou v generálnej plnej moci, v konaní správneho orgánu je vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, pretože z dokumentu generálnej plnej moci nachádzajúcej sa v predložennom spisovom materiáli vyplýva, že zamestnanec správcu dane overil pravosť a zhodu zaevidovanej kópie dokumentu s jeho originálom. Spolu s dokumentom generálnej plnej moci bolo predložené aj Osvedčenie o pravosti podpisu zo dňa 08.03.2013, ktorou A. P. poverená JUDr. Pavlom Jombikom, notárom v Banskej Bystrici osvedčila pravosť podpisu F. Q.. Centrálny register osvedčených podpisov pridelil podpisu poradové číslo O 148546/2013. Finančné riaditeľstvo SR, v rámci preskúmania podnetu žalobcu podaného dňa 22.05.2014 (samostatné konanie), v ktorom žalobca spochybnil plnomocenstvo udelené F. Q., preveroval žiadosťou na Notársky úrad JUDr. Pavla Jombíka pravosť podpisu F. Q. na uvedenom Osvedčení, pričom z písomného vyjadrenia Notárskeho úradu JUDr. Pavla Jombíka zo dňa 10.06.2014 vyplynulo, že dňa 08.03.2013 navštívil notársky úrad F. Q., dátum narodenia XX.XX.XXXXX, r.č. XXXXXX/XXXX, bytom B. B., F. V. XXXX/X, za účelom osvedčenia podpisu na listine: Generálne plnomocenstvo zo dňa 04.03.2013 (plnomocenstvo pre p. P. A.).

Pri skúmaní samotného obsahu udelenej generálnej plnej moci zo dňa 04.03.2013, na základe ktorého prvostupňový správca dane konal s p. P. A. je nesporné, že rozsah splnomocnenia nie je presne vymedzený, ani obmedzený, a preto sa vzťahuje na všetky právne úkony súvisiace so zastupovaním spoločnosti FIT SERVIS, s.r.o. ako i so zastupovaním spoločníka a konateľa tejto spoločnosti. Tvrdenie žalobcu, že správca dane vyžaduje pri každej plnej moci vymedzenie konkrétneho a presného daňového konania ktorého sa splnomocnenie týka, nemá oporu v žiadnom ustanovení § 9 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, naopak, je v rozpore s ust. § 9 ods. 3 cit. zákona, podľa ktorého ak nie je rozsah plnomocnenstva presne vymedzený, považuje sa takéto plnomocenstvo za všeobecné.

Tak ako žalovaný v žalobou preskúmanom rozhodnutí uviedol, 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 uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Správca dane nemal dôvod vypočítať pani A., tak, ako to žalobca v odvolaní požadoval, pretože ojej splnomocnení nepochyboval, splnomocnenie bolo riadne zaevidované cez podateľňu Daňového úradu Banská Bystrica dňa 27.03.2013, pani A. sa v priebehu daňovej kontroly vyjadrovala za daňový subjekt FIT SERVIS, s.r.o., prevzala zásielku a reagovala na výzvu správcu dane. Taktiež žalobca (daňový subjekt) podanými daňovými priznaniami na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec, apríl, máj, jún 2013 deklaroval, že p. P. A. je oprávnená na podanie daňového priznania za osobu podávajúcu daňové priznanie. Napriek tomu, že žalobca aj v podanej žalobe tvrdí, že sám štatutárny zástupca spochybnil doručenie plnej moci na zastupovanie udelené p. P. A., so skutočnosťou, že uvedená osoba podávala za žalobcu daňové priznania k dani z pridanej hodnoty, sa žiadnym spôsobom nevysporiadal, a taktiež túto skutočnosť nenamietal.

K námietkam žalobcu na neštandardný postup pri prijímaní údajnej generálnej plnej moci pre p. P. A. ako i k objasneniu a vysvetleniu okolností, za ktorých bolo uvedené splnomocnenie správcovi dane doručené žalovaný uvádza, že správca dane preukazuje doručenie ním vyhotovených písomností a nie je povinný preukazovať nedoručenie podaní daňových subjektov, prípadne presne uvádzať skutočnosti týkajúce sa zamestnancov správcu dane, ktorí prevzali podanie od daňového subjektu, ktorí pridelili evidenčné číslo došlému podaniu, ktorí overili zhodu kópie s originálom. Napriek uvedenému Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica, sekcia inšpekcie a vnútornej kontroly, odboru vnútornej kontroly v samostatnom konaní a to na základe podnetu daňového subjektu (žalobcu) doručeného dňa 22.05.2014 prešetřilo postup Daňového úradu Banská Bystrica pri výkone registrácie týkajúcej sa plnomocnenstiev na zastupovanie daňového subjektu, ktoré boli daňovému úradu doručené od zaregistrovania daňového subjektu, pričom prijalo záver, že správca dane pri výkone registrácie týkajúcej sa plnomocnenstva

postupoval v súlade s príslušnými všeobecne záväznými právnymi predpismi a internými riadiacimi aktami FR SR.

K námietke žalobcu, že daňový subjekt sa ohľadom samotnej komunikácie s p. A. náležite niekoľkokrát vyjadril žalovaný uvádza, že o pochybnostiach vo veci splnomocnenia pre p. P. A. zo strany daňového subjektu, sa správca dane dozvedel až z písomného Vyjadrenia JUDr. Zachara zo dňa 23.10.2013 doručeného správcovi dane dňa 31.10.2013, z vyjadrenia sa k Protokolu podaného dňa 15.11.2013 a následného písomného Vyjadrenia zo dňa 12.12.2013 doručeného správcovi dane dňa 30.12.2013 a to až v konaní, keď správca dane vyzval žalobcu na vymedzenie rozsahu splnomocnenia a to z dôvodu možného prekryvania sa rozsahu splnomocnenia pre p. P. A. a splnomocnenia JUDr. Ondreja Zachara zo dňa 04.09.2013, ktoré bolo doručené správcovi dane dňa 06.09.2013.

S ohľadom na generálne splnomocnenie zo dňa 04.03.2013 udelené p. P. A. a splnomocnenie pre JUDr. Ondreja Zachara zo dňa 04.09.2013, v zmysle ktorého bol JUDr. Zachar splnomocnený najmä na zastupovanie spoločnosti FIT SERVIS, s.r.o. vo vecí daňovej kontroly DPH za 2. štvrt'rok 2012 a na všetky právne úkony s tým súvisiace a vzhľadom na ust. § 9 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov štvrtá veta, podľa ktorého v tej istej veci môže mať daňový subjekt, zákonný zástupca alebo opatrovník len jedného zástupcu, správca dane vyzval daňový subjekt na vyjadrenie sa k predmetnej veci. Dňa 23.01.2014 daňový subjekt elektronicky doručil správcovi dane oznámenie zo dňa 23.01.2014, v ktorom F. Q. ako konateľ spoločnosti FIT SERVIS, s.r.o. uviedol, že jediná plná moc, ktorá bola Daňovému úradu Banská Bystrica doručená je plná moc udelená advokátovi JUDr. Ondrejovi Zacharovi a že daňový subjekt nemá vedomosť akým spôsobom nadobudol Daňový úrad akúkoľvek inú plnú moc. Z obsahu uvedeného písomného oznámenia vyplynulo, že spoločnosť FIT SERVIS, s.r.o. považuje za splnomocneného zástupcu jedine JUDr. Ondreja Zachara, a preto správca dane následne v súlade s uvedeným písomným oznámením a v súlade s procesným zákonom č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov konal vo veci daňovej kontroly DPH za 2. štvrt'rok 2012 a vo veci právnych úkonov s kontrolou súvisiacich s JUDr. Ondrejom Zacharom.

Skutočnosť, že konateľ žalobcu (F. Q.), p. P. A. a JUDr. Ondrej Zachar ako splnomocnený zástupca žalobcu vo veci predmetnej daňovej kontroly vedeli o konaní p. A. ako splnomocnenej zástupkyne a všetci traja navzájom medzi sebou i v tejto veci komunikovali, nasvedčuje i Žiadosť o predĺženie lehoty na vyjadrenie podaná JUDr. Zacharom dňa 06.09.2013, ktorou reaguje na vyjadrenie sa p. A. uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní, v ktorej prisľúbila, že daňový subjekt sa vyjadrí do 09.09.2013. Vzájomnej komunikácii a vedomosti, že p. A. konala za žalobcu nasvedčuje aj vyjadrenie žalobcu k obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní s p. A. ako splnomocnenou zástupkyňou žalobcu.

V tomto prípade žalovaný považuje za potrebné uviesť, že žalobca v žiadnom konaní nespochybnil samotnú existenciu generálnej plnej moci pre p. P. A., nespochybnil pravosť podpisu p. F. Q., ktorý ako konateľ žalobcu podpísal udelenie generálneho splnomocnenia. Účelovo však namieta predloženie uvedeného splnomocnenia správcovi dane za účelom spochybniť zákonnosť vykonanej daňovej kontroly.

Taktiež s námietkou žalobcu v súvislosti s použitím svedeckých výpovedí z trestného konania, čo považuje za ďalšiu vadu konania správneho orgánu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť sa žalovaný vysporiadal v žalobou napadnutom rozhodnutí a opätovne konštatuje, že postup prvostupňového správcu dane nie je možné považovať za nezákonný, ak si podklady k daňovej kontrole za účelom správneho a čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu zabezpečil aj z dokladov a zistení orgánov činných v trestnom konaní. Práve naopak, správca dane má povinnosť prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, a teda aj na zistenia a doklady zabezpečené políciou.

Podľa ustanovenia § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o

daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Daňová kontrola bola u žalobcu vykonaná na žiadosť a v úzkej súčinnosti s orgánmi činnými v trestnom konaní. V priebehu vyrubovacieho konania správca dane požiadal Prezídium policajného zboru, národnú kriminálnu agentúru, národnú proti zločineckú jednotku (ďalej len „PPZ NAKA NPJ“), Expozitúra Stred, Banská Bystrica žiadosťami č. 9601401/5/5552085/2013/Hm zo dňa 13.12.2013, 9601401/5/645550/2014/Hm z 18.02.2014 a 9601401/5/982035/2014/Hm zo dňa 14.03.2014 o zaslanie fotokópii zápisnic o výsluchu svedkov, obvinených, o nahliadnutie do spisu č. ČVS:PPZ-345/NKA-PZ-ST-2012. Zo zápisnic jednotlivých výpovedí svedkov je preukazné, že každý svedok bol pred vypočutím poučený o možnosti odoprieť výpoveď, o jeho povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčať a o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede, teda v súlade s ustanovením § 25 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Pri výpovediach svedkov a obvinených spísaných na PPZ NAKA NPJ Expozitúra Stred Banská Bystrica bol od mája 2013 prítomný aj JUDr. Ondrej Zachar ako obhajca, ktorý od septembra 2013 zastupoval odvolávajúci sa daňový subjekt v daňovom konaní. Pri nazretí do spisu u správca dane JUDr. Ondrej Zachar uviedol, že nepožaduje kópie zápisnic spísaných na PPZ NAKA NPJ Expozitúra Stred! Banská Bystrica, z dôvodu, že tieto má k dispozícii. Z uvedeného je zrejmé, že daňový subjekt napriek tomu, že nemohol klásť svedkom otázky, obsah ich výpovedí mu bol známy a mohol sa k ich obsahu v priebehu daňovej kontroly, alebo vyrubovacieho konania vyjadriť, a prípadné rozpory so skutočnosťou preukázať. Žalobca v daňovom konaní, ani v odvolacom konaní ani v podanej žalobe nenamietal konkrétny obsah svedeckých výpovedí u osôb vypočutých pred orgánmi činnými v trestnom konaní a nedožadoval sa ani konfrontácie s nimi. Žalobca vo vyrubovacom konaní na návrh žalobcu uvedenom vo vyjadrení sa k protokolu z daňovej kontroly, vykonal výsluch ním navrhnutých svedkov (p. M. N., p. J. U. a Ing. F. V.) v súlade s procesným zákonom a obsah svedeckých výpovedí, ako aj ich vyhodnotenie prvostupňový správca dane zaznamenal v jeho rozhodnutí.

Na základe uvedených skutočností odvolací orgán má za to, že všetky svedecké výpovede boli od PPZ NAKA NPJ Expozitúra Stred Banská Bystrica vyžiadané v súlade s daňovým poriadkom a v súlade s platnými právnymi predpismi a obsah týchto výpovedí môžu byť použité ako dôkaz v daňovom konaní v zmysle § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Prvostupňový správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie podľa § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov v súlade so zásadami daňového konania uvedenými v § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov. Na zistenie sporných skutočností vykonal dokazovanie, ktoré vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 cit. zákona, t. j. vykonané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správny orgán prvého stupňa dostatočne zistil skutkový stav, zabezpečil potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotil a vyvodili správny právny záver vo veci. Rozhodnutie žalovaného i prvostupňového správca dane obsahujú dostatok irelevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné tak, ako to tvrdí žalobca. Obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že prvostupňovým správcom dane vykonané dokazovanie bolo náležité vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak, žalovaný nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti a ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. februára 2018 (§ 156 ods. 1 a 3 OSP).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť

postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo preskúmať na základe a v rozsahu včas podaného odvolania, či krajský súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100301/1/404194/2014/5019 zo dňa 10.09.2014 zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/2345515/2014/Hm zo dňa 30.05.2014, ktorým daňový úrad Banská Bystrica, ako prvostupňový správny orgán, vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane) rozdiel dane v sume 650.000 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume 647.863,94 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 2.136,06 €.

Predmetom preskúvacieho konania v danej veci bolo rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o určení daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty žalobcu ako daňového subjektu za príslušné zdaňovacie obdobie.

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu, a preto naň v celom rozsahu odkazuje a nebude zistenia opakovať.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. OSP) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP).

V rámci súdneho preskúvacieho konania súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 OSP).

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá OSP 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 OSP 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.

Spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva v tom či správca dane a žalovaný postupovali správne a v súlade so zákonom tak, aby bola správne určená daň, resp. vznikol žalobcovi nárok na odpočet DPH v požadovanej výške v uvedenom zdaňovacom období 2. štvrťrok 2012 a či generálna plná moc udelená pani P. A. bola správne súčasťou spisu a či s ňou mohli konať ako zástupkyňou spoločnosti a či v daňovom konaní možno bez ďalšieho použiť svedecké výpovede získané v trestnom konaní, ktoré podľa žalovaného súviselo s prejednávanou vecou.

V ustanovení § 3 daňového poriadku sú uvedené základné zásady správy daní tak, že pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti. Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane. Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade určil daň, v súlade s hmotnoprávnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 OSP 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. Odvolací súd považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a v celom rozsahu sa s ním stotožňuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v posudzovanej veci zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Na zdôraznenie argumentácie najvyšší súd uvádza, že odvolacie dôvody žalobcu, ktoré sú zhrnuté vyššie nepovažuje za relevantné a to z týchto dôvodov:

Pokiaľ ide o namietané tvrdenie žalobcu o odňatí možnosti konať pred súdom, tak najvyšší súd uvádza, že žalobca neuviedol žiadne relevantné skutočnosti, ktoré by tomu nasvedčovali, a preto tento odvolací dôvod považoval za právne irelevantný.

Pokiaľ išlo o námietku udelenej plnej moci pani P. A., tak odvolací súd v celom rozsahu odkazuje na rozsudok krajského súdu, ktorý sa s touto námietkou argumentačne podrobne vysporiadal, pričom nezistil žiadnu nelogickosť týchto argumentov a ani rozpor s platným právnym stavom.

Najvyšší súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane overil pravosť a zhodu zaevidovanej kópie dokumentu (generálnej plnej moci pre pani P. A.) s jeho originálom. Spolu s dokumentom generálnej plnej moci bolo predložené aj Osvedčenie o pravosti podpisu zo dňa 08.03.2013, zamestnankyňou notára JUDr. Pavla Jombíka, ktorý osvedčil pravosť podpisu F. Q. (Centrálny register osvedčených podpisov prideliť podpisu poradové číslo O 148546/2013). Z obsahu udelenej plnej moci zo dňa 04.03.2013 je zrejmé, že ide o generálnu plnú moc pre pani P. A., nakoľko rozsah oprávnenia nebol zúžený („na všetky právne úkony súvisiace so zastupovaním spoločnosti FIT SERVIS, s.r.o. ako i so zastupovaním spoločníka a konateľa tejto spoločnosti“) a je v súlade s ust. § 9 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Pokiaľ išlo o namietané použitie svedeckých výpovedí z trestného konania v daňovom konaní, tak najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že nejde o vykonávanie výsluchu svedka počas prebiehajúceho daňového konania, ktorý by vykonával správca dane, alebo žalovaný, ale ide o použitie iných dôkazov, ktoré boli zistené a vykonané v trestnom konaní. Účastník konania je oprávnený sa s týmito svedeckými výpoveďami oboznámiť a vyjadriť sa k nim. Žalobca však nemôže po správcovi dane alebo žalobcovi požadovať, aby zabezpečil svedkov na výsluch, ak výsluch týchto svedkov správca dane alebo žalovaný sám nenariadil alebo nevykonal a bol vykonaný v trestnom konaní.

Správca dane si mohol od orgánov činných v trestnom konaní a v súlade s daňovým poriadkom tieto svedecké výpovede vyžiadať a obsahy týchto výpovedí mohol použiť ako dôkaz v daňovom konaní podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov a § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Preto aj túto námietku považoval najvyšší súd za právne bezvýznamnú.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP. Účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný a žalovanému v tomto konaní náhrada trov konania neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.