

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/21/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200059
Dátum vydania rozhodnutia: 04. 09. 2019
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2019:4018200059.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Evy Šiškovéj a JUDr. Olgy Kováčovej, v právnej veci žalobcu: LANDIS SK, s.r.o., Štepnice 533, Jarok, IČO: 47 115 092, zastúpeného advokátskou kanceláriou Nagy & Partners, s.r.o., Športová 470/11, Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 19. 01. 2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102390483/2017 zo dňa 15. 11. 2017, takto

rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalovanému náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Z predloženého administratívneho spisu správny súd zistil, že žalobca podal za zdaňovacie obdobie apríl 2014 daňové priznanie dane z pridanej hodnoty, v ktorom si uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH vo výške 41.118,64 eur.

2. Dňa 21.07.2014 sa u žalobcu začala daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2014, a to na základe oznámenia správca dane zo dňa 08. 07. 2014. Správca dane dňa 21. 07. 2014 spísal so žalobcom zápisnicu o ústnom pojednávaní, pri ktorom bolo žalobcovi oznámené zahájenie daňovej kontroly. Žalobca žiadne námietky nevzniesol, tiež nepredložil k daňovej kontrole žiadne listiny.

3. Dňa 24. 09. 2014 správca dane spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní u daňového subjektu HELEX HOLDING s.r.o., ktorého sa zúčastnil konateľ G. U.. Predmetom miestneho zisťovania bolo preverenie dodávateľsko - odberateľských vzťahov medzi spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. a spoločnosťou ALFA-R SK, s.r.o. (od 21. 08. 2014 LADIS SK, s.r.o.) v zdaňovacom období apríl 2014. Na otázky správca dane konateľ spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. uviedol, že prevažujúcou činnosťou spoločnosti je veľkoobchod a maloobchod s husacím perím. Potvrdil obchodovanie so žalobcom, ktorému dodával husacie perie. Pri dojednávaní obchodu jednal s konateľom žalobcu za prítomnosti tlmočníka, rokovania prebiehali v sklade v Chotíne. Predmetný tovar nakúpil od spoločnosti AXINET, s.r.o., pri dojednávaní obchodu rokoval s konateľom X. T.. Na spoločnosť žalobcu sa nakontaktoval emailom na odporúčenie jedného jeho známeho. Pôvod tovaru nezisťoval. Tovar mu doviezla spoločnosť AXINET, s.r.o., ktorá zabezpečovala prepravu. Spoločnosti žalobcu bol predmetný tovar expedovaný z Chotína. Tovar bol zabalený v umelých alebo v textilných vreciach rozmerov 60 cm x 180 cm, jedno

vrece malo váhu od 54 do 60 kg. Išlo o driapané i nedriapané perie. Balenie tovaru zabezpečoval jeho dodávateľ, prepravu tovaru si zabezpečoval odberateľ (žalobca). Tovar bol naložený v jeho skladovacích priestoroch, pri nakládke bol osobne prítomný a za odberateľa tam bol zvyčajne konateľ. Na jedno auto sa zmestilo asi 50 vriec, auto bolo bez prívesu s nosnosťou asi 7,5 tony. Auto bolo po naložení plné, bolo naložených 23 vriec pre spoločnosť žalobcu a 23 vriec pre spoločnosť ALFA-R, s.r.o. Miesto vykládky uviesť nevedel. Jeho spoločnosť nemá žiadnych zamestnancov, vždy našli nejaké osoby, ktoré tovar naložili a dostali za to po 10,- eur. Skladovacie priestory boli prenajaté od spoločnosti D.A.M.M. s.r.o., ktorá vykonáva prepravu. Potvrdil vystavenie faktúr č. 025/2014, 027/2014, 029/2014, 031/2014 a 035/2014 pre spoločnosť žalobcu. Uviedol, že podpis na faktúrach je jeho.

4. Dňa 25. 09. 2014 spísal správca dane úradný záznam ohľadom obhliadky skladovacích priestorov v Chotíne, ktoré mala prenajaté spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o. od spoločnosti D.A.M.M. Group s.r.o.. Z úradného záznamu vyplýva, že skladovacie priestory sú bývalé staršie dielne. Po otvorení skladu sa v ňom nachádzalo asi 20 vriec s husacím perím. Vrecia boli nahádzané na zemi, jedno vrece mohlo mať hmotnosť 50 až 55 kg.

5. Národná diaľničná spoločnosť, a.s. správcovi dane na jeho dožiadanie postúpila odpoveď prevádzkovateľa systému elektronického výberu mýta - spoločnosti SkyToll, a. s., z ktorej vyplynulo, že motorové vozidlo EČV: W. bolo v období od 01. 03. 2014 do 30. 09. 2014 registrované v elektronickom mýtnom systéme a v predmetnom období využívalo vymedzené úseky ciest, motorové vozidlo EČV: W. v predmetnom období registrované nebolo, avšak bolo zaznamenané kontrolnými bránami. Zároveň doručil detailný výpis mýtnych transakcií vozidiel v požadovanom období.

6. Rozhodnutím zo dňa 30. 09. 2014 správca dane prerušil daňovú kontrolu v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku z dôvodu potreby získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Daňová kontrola bola prerušená od 06. 10. 2014 do obdržania poslednej odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Predmetné rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 07. 10. 2014. V spise je založená žiadosť o MVI č. 9401402/5/3817658/2014/Bre, Cig týkajúca sa daňového subjektu WORLD FLESH s.r.o., Česká republika.

7. Dňa 12. 11. 2014 bola správcovi dane doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne daňového subjektu: WORLD FLESH s.r.o., Česká republika, z ktorej vyplynulo, že spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. je kontaktná, má splnomocneného zástupcu: UpService, s.r.o.. Sídli na virtuálnej adrese a tam vykonáva ekonomickú činnosť. Perie od žalobcu bolo prevezené z Chotína do skladu v Zlíne slovenským prepravcom D.A.M.M. Group s.r.o., ktorého si objednala spoločnosť WORLD FLESH s.r.o.. Pri vykládke bol prítomný konateľ S. O. V., evidencia vykládky zistená nebola. Preprava bola zaplatená odberateľom v hotovosti na základe faktúr vystavených prepravcom. Tovar bol ďalej predaný spoločnosti FUTURUM LABOR Kft. Maďarsko. Zároveň boli predložené relevantné doklady týkajúce sa predmetných obchodných vzťahov.

8. Oznámením zo dňa 14. 11. 2014 správca dane oznámil žalobcovi pominutie prekážok v daňovej kontrole ku dňu 12. 11. 2014. Oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 24. 11. 2014.

9. Rozhodnutím zo dňa 24. 11. 2014 správca dane prerušil daňovú kontrolu v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku z dôvodu potreby získať ďalšie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Daňová kontrola bola prerušená od 28. 11. 2014 do pominutia dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. V rozhodnutí správca dane uviedol, že dňa 24. 11. 2014 zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9401402/5/5152369/2014/Bre,CIG. Predmetné rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 28. 11. 2014.

10. V spise sa tiež nachádza zápisnica o miestnom zisťovaní spísaná dňa 11. 12. 2014, ktoré bolo vykonané u daňového subjektu D.A.M.M. Group, s.r.o. a zúčastnil sa ho konateľ tohto daňového subjektu. Predmetom miestneho zisťovania bolo vyžiadanie dokladov k preprave vozidlami EČV: W. a W.. Zo zápisnice vyplynulo, že daňový subjekt nadobudol motorové vozidlo EČV: W. kúpou v júli 2014. Vozidlo EČV: W. je majetkom spoločnosti ARRAI, s.r.o., Nesvady. Konateľ daňového subjektu uviedol, že spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. fakturoval prenájom skladu, objednávateľom prepravy bola spoločnosť WORLD FLESH s.r.o., Česká republika, ktorému sa fakturovala preprava.

11. Dňa 07. 12. 2015 bola správcovi dane doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9401402/5/5152369/2014/Bre,CIG ohľadne daňového subjektu: FUTURUM LABOR Kft., Maďarsko. Z odpovede vyplynulo, že predmetný daňový subjekt nadobudol husacie perie od spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. a následne tento tovar predal spoločnosti AXINET s.r.o.. Prepravcom bola spoločnosť Babydream Kft., prepravu vykonala vlastným motorovým vozidlom. Daňový subjekt si daňovú povinnosť za kontrolované zdaňovacie obdobie splnil. Zároveň boli predložené relevantné doklady týkajúce sa predmetných obchodných vzťahov.

12. Oznámením zo dňa 10. 12. 2015 správca dane oznámil žalobcovi pominutie prekážok v daňovej kontrole ku dňu 07. 12. 2015. Oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 18. 12. 2015.

13. Správca dane spísal dňa 19. 01. 2016 zápisnicu o ústnom pojednávaní so žalobcom, ktorého sa zúčastnil konateľ žalobcu. Tento po oboznámení s výsledkom miestneho zisťovania v spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., odpoveďou na dožiadanie ohľadne spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. a FUTURUM LABOR Kft. na otázky správcu dane uviedol, že prepravu tovaru zo skladu v Chotíne si zabezpečoval odberateľ z Čiech, v tom čase vozil tovar do Zlína, kde spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. vykonáva ekonomickú činnosť, pričom skladovacie priestory má spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. prenajaté od spoločnosti VIZIA, a. s., Praha. Obchodovanie so spoločnosťou FUTURUM LABOR Kft. poprel, s uvedenou spoločnosťou neobchodoval, ani s ňou nebol v kontakte. Zároveň predložil čestné prehlásenie o vyvezení tovaru do Českej republiky a potvrdenia zo dňa 10. 04. 2014, 14. 04. 2014, 16. 04. 2014 a 24. 04. 2014 (vystavené spoločnosťou WORLD FLESH s.r.o. o dodaní tovaru podľa faktúry v súlade s platnými právnymi normami). Dňa 19. 01. 2016 žalobca predložil správcovi dane čestné prehlásenie konateľa spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. ohľadne obchodného vzťahu so žalobcom.

14. Výzvou zo dňa 29. 01. 2016 správca dane vyzval žalobcu na predloženie ďalších dôkazov preukazujúcich reálne dodanie husacieho peria spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. na základe tam uvedených faktúr a reálne dodanie spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. na základe tam uvedených faktúr. Predmetnú výzvu prevzal žalobca dňa 05. 02. 2016. Dňa 19. 03. 2016 žalobca doručil správcovi dane: čestné prehlásenie spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. o vyvezení tovaru do Českej republiky zo dňa 15. 05. 2014, faktúru č. 20140031 zo dňa 24. 04. 2014 vystavenú žalobcom pre odberateľa: WORLD FLESH s.r.o., doklad CMR, potvrdenie odberateľa zo dňa 24. 04. 2014 dodaní tovaru podľa faktúry v súlade s platnými právnymi normami, faktúru č. 20140030 zo dňa 16. 04. 2014 vystavenú žalobcom pre odberateľa: WORLD FLESH s.r.o., doklad CMR, potvrdenie odberateľa zo dňa 16. 04. 2014 o dodaní tovaru podľa faktúry v súlade s platnými právnymi normami, faktúru č. 20140029 zo dňa 16. 04. 2014 vystavenú žalobcom pre odberateľa: WORLD FLESH s.r.o., doklad CMR, potvrdenie odberateľa zo dňa 16. 04. 2014 o dodaní tovaru podľa faktúry v súlade s platnými právnymi normami, faktúru č. 20140027 zo dňa 14. 04. 2014 vystavenú žalobcom pre odberateľa: WORLD FLESH s.r.o., doklad CMR, potvrdenie odberateľa zo dňa 14. 04. 2014 o dodaní tovaru podľa faktúry v súlade s platnými právnymi normami, faktúru č. 20140025 zo dňa 10. 04. 2014 vystavenú žalobcom pre odberateľa: WORLD FLESH s.r.o., doklad CMR, potvrdenie odberateľa zo dňa 10. 04. 2014 o dodaní tovaru podľa faktúry v súlade s platnými právnymi normami. Dňa 20. 03. 2016 žalobca doručil správcovi dane fotodokumentáciu v počte 13 kusov. Tiež doručil zmluvu o prenájme uzavretú medzi prenajímateľom: VIZIA a. s. a nájomcom: WORLD FLESH s.r.o. dňa 31. 01. 2014 spolu so splátkovým kalendárom a protokolom o odovzdaní a prevzatí kľúčov zo dňa 24. 02. 2014, preberací protokol zo dňa 31. 01. 2014, zmluvu o dodávke médií a poskytovaní služieb spojených s nájmom nebytových priestorov uzavretú medzi spoločnosťami CREAM Real Estate, s.r.o. (ako dodávateľom) a WORLD FLESH s.r.o. (ako odberateľom) dňa 31. 01. 2014, faktúry vystavené spoločnosťou D.A.M.M. Group s.r.o. pre spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. titulom medzinárodnej nákladnej prepravy č. 14/0212 zo dňa 24. 04. 2014, č. 14/0179 zo dňa 10. 04. 2014, č. 14/0 (zvyšok čísla chýba) zo dňa 15. 04. 2014, č. 14/0189 zo dňa 15. 04. 2014, č. 14/0181 zo dňa 11. 04. 2014, čestné prehlásenie konateľa spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. zo dňa 16. 06. 2015, faktúry vystavené spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. žalobcovi: č. 025/2014 zo dňa 10. 04. 2014 spolu s dodacím listom, č. 027/2014 zo dňa 11. 04. 2014 spolu s dodacím listom a vážnym lístkom, č. 031/2014 zo dňa 15. 04. 2014 spolu s dodacím listom, č. 029/2014 zo dňa 14. 04. 2014 spolu s dodacím listom a vážnym lístkom, č. 035/2014 zo dňa 24. 04. 2014 spolu s dodacím listom a vážnym lístkom, faktúry vystavené žalobcom spoločnosti WORLD FLESH s.r.o.

15. Dňa 07. 04. 2016 vypracoval správca dane oboznámenie - vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným v rámci výkonu daňovej kontroly, keď žalobcovi oznámil pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov

predložených daňovým subjektom pri daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Konštatoval, že žalobcovi nepriznáva právo na odpočet dane, pretože sa preukázalo, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastnil na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Dospel k záveru, že pohyb tovaru v reťazci tuzemských, či zahraničných spoločností sa uskutočnil len s cieľom uplatniť právo na odpočítanie DPH z prijatých faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazci dodávateľov a uplatňovať si takýmto spôsobom nadmerné odpočty. Zo strany žalobcu došlo k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. tým, že daňový subjekt si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z nákupu tovaru v sume 26.078,- eur zneužitím práva Spoločenstva s hlavným cieľom získať daňovú výhodu, t. j. zníženie daňového zaťaženia, ako aj k porušeniu § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. tým že deklaroval dodanie tovaru v celkovej hodnote 143.429,- eur s oslobodením od dane do iného členského štátu Českej republiky (WORLD FLESH s.r.o.) zneužitím práva Spoločenstva s hlavným cieľom získať daňovú výhodu, t. j. zníženie daňového zaťaženia. Predmetné podanie bolo žalobcovi doručené dňa 28. 04. 2016. Na toto podanie žalobca reagoval podaním zo dňa 10. 05. 2016, so zisteniami správcu dane nesúhlasil.

16. Dňa 13. 05. 2016 vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly. V tomto uviedol vyššie spomenuté zistenia. Protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa bol doručený žalobcovi dňa 24. 05. 2016. Žalobca zaslal správcovi dane vyjadrenie k protokolu dňa 13. 06. 2016. Vo vyjadrení namietal zistenia správcu dane. Mal za to, že závery správcu dane o tom, že žalobca bol súčasťou reťazca spoločností obchodujúcich s husacím perím a že sa svojou kúpou zúčastnil na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sú nepodložené, pričom ide o fabulácie. Mal za to, že predloženými dôkazmi jednoznačne preukázal reálnosť zdaniteľných plnení, keď bol v obchodnom vzťahu so svojim dodávateľom - spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. a odberateľom - spoločnosťou WORLD FLESH s.r.o. O dodávateľoch a odberateľoch týchto spoločností žiadnu vedomosť nemá a ani za nich nezodpovedá.

17. Dňa 12. 07. 2016 bola spísaná i zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok k zisteniam uvedeným v protokole zo dňa 13. 05. 2016 predložených žalobcom. Ústneho pojednávania sa za žalobcu zúčastnili konatelia: L. T. a N.. L. T.. Konatelia žalobcu navrhli doplniť dokazovanie výsluchom svedkov: G. U., S. O. V. ako aj vodiča, ktorý vozil tovar do skladu ich odberateľa, prípadne osôb, ktoré tovar nakladali u jeho dodávateľa a ktoré s tovarom manipulovali u ich odberateľa.

18. Na výzvu správcu dane spoločnosť D.A.M.M. Group s.r.o. predložila (okrem iného) dohodu o pracovnej činnosti uzavretú s N. S. dňa 30. 01. 2014, záznam o prevádzke vozidla EČV: W. (správne malo byť KNXXXS.) v období do 03. 04. 2014 do 02. 05. 2014, faktúry vystavené pre odberateľa WORLD FLESH s.r.o. titulom medzinárodnej nákladnej prepravy a doklady CMR. Výsluch svedka: G. U. sa správcovi dane napriek opakovanému doručovaniu predvolania vykonať nepodarilo, zásielky správcu dane sa predvolávanému nepodarilo doručiť.

19. Dňa 18. 10. 2016 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bol výsluch svedka N. S.. Výsluch sa uskutočnil za prítomnosti konateľa žalobcu. Svedok vypovedal, že bol vodičom nákladného vozidla EČV: W., pričom bol zamestnancom spoločnosti D.A.M.M. Group s.r.o. išlo o vozidlo zn. DAF LF, červené, plachtové s celkovou hmotnosťou 12 ton. Potvrdil, že v mesiaci apríl 2014 prevážal tovar do Českej republiky. Uviedol, že išlo o perie a tento tovar viezol do Zlína. Tovar bol naložený v Chotíne, motorové vozidlo pristavil k menšiemu skladu, otvoril plachtu, sadol si do auta a tam počkal na naloženie tovaru. Tovar nakladali asi nejakí brigádnic. K nakládke tovaru nič bližšie uviesť nevedel, prevzal doklady a dostal adresu, kde má tovar prepraviť. Do Českej republiky išiel trasou na Trenčín a tam odbočil na Drietomu. Presnú adresu vykládky tovaru si nepamätal, ale bolo to v Zlíne. Na adrese vykládky zase otvoril plachtu a počkal, dokým bude tovar vyložený. Nevedel uviesť, kto vypíňal záznam o prevádzke vozidla, tiež sa nevedel vyjadriť k údajom na doklade CMR, doplnil ale, že tento podpísal. K majiteľovi tovaru sa vyjadriť nevedel. Doklady CMR nevystavoval, tieto len podpísal. K preprave tovaru od spoločnosti AXINET s.r.o. spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., keď na faktúrach je uvedené EČV vozidlo: W. sa vyjadriť nevedel, podpis na CMR za spoločnosť D.A.M.M. Group s.r.o. nie je jeho. Po nahliadnutí do detailného výpisu z mýtného systému, z ktorého vyplynulo, že v dňoch 10. 04. 2014, 11. 04. 2014, 14. 04. 2014, 15. 04. 2014 a 24. 04. 2014 motorové vozidlo EČV:

W. neprekročilo štátnu hranicu s Českou republikou uviedol, že tovar do Zlína odviezol a vždy išiel tou istou cestou na Trenčín. Prepravné doklady dostal pri nakládke, po naložení tovaru podpisoval doklad o prevzatí tovaru. Po vyložení tovaru, príslušné doklady boli potvrdené. Záznam o prevádzke vozidla on osobne nevyplnil. Po vyložení tovaru v Zlíne všetky doklady odovzdal spoločnosti D.A.M.M. Group s.r.o. Existenciu iných dokladov ako CMR potvrdiť nevedel.

20. Žalobca podaním zo dňa 28. 10. 2016 doplnil odpovede na otázky položené správcovi dane dňa 18. 10. 2016 tak, že žalobca nemal uzatvorenú písomnú zmluvu so spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o., podmienky boli dohodnuté ústne s konateľom G. U.. Tiež nebola uzavretá písomná zmluva so spoločnosťou WORLD FLESH s.r.o., podmienky boli dohodnuté ústne s konateľom: S. O. V.. Prepravu tovaru spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. on nezabezpečoval, zabezpečoval si ju odberateľ u spoločnosti D.A.M.M. Group s.r.o. zo skladu v Chotíne, kde kupoval tovar od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. Ohľadne prepravy tovaru sa dohodol s konateľom odberateľa. Obchodného partnera (dodávateľa) si preveril v rámci voľne dostupných možností (IČO, IČ DPH, či nemá dlh v Sociálnej poisťovni, či nie je v zozname spoločností finančnej správy). Z konania dodávateľa nemal dôvod mať čo i len podozrenie, že by tento konal v rozpore so zákonom, kúpa a predaj tovaru prebehli štandardne. Na spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o. ho nakontakoval jeho známy B. W. z B. Z.. So spoločnosťou AXINET s.r.o. nespolupracoval a ani s ňou nebol v žiadnom kontakte. O tejto spoločnosti sa dozvedel až zo spisu správcu dane. Pri svojej podnikateľskej činnosti bol v kontakte len so svojim dodávateľom - spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. a so svojim odberateľom - spoločnosťou WORLD FLESH s.r.o., pričom o dodávateľoch a odberateľoch týchto spoločností nemal žiadnu vedomosť. Opakovane žiadal doplniť dokazovanie výsluchom svedkov: G. U. a S. O. V.. Tieto pripomienky boli prerokované správcovi dane na ústnom pojednávaní dňa 07. 12. 2016.

21. Správca dane vydal dňa 16. 12. 2016 rozhodnutie č. 104501965/2016, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 26.078,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 a znížil nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 41.118,64 eur na sumu 15.040,64 eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100557966/2017 zo dňa 31. 03. 2017 tak, že napadnuté rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správcovi dane uložil zabezpečiť osobnú účasť konateľa spoločnosti AXINET s.r.o. X. R. T. na ústnom pojednávaní. V prípade nedostavenia sa na ústne pojednávanie, správcovi dane uložil zaslať MVI rumunskému správcovi dane. Tiež uložil správcovi dane oboznámiť žalobcu so zápisnicou o miestnom zisťovaní v spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. a zabezpečiť jeho vyjadrenie k zisteniam z nej vyplývajúcim, preveriť prepravu tovaru spoločnosťou Babydream Kft. a umožniť žalobcovi preukázať, aké rozumné opatrenia prijal na uistenie sa, že plnenia, ktoré uskutočnil, nevedú k podozreniu z jeho účasti na daňovom podvode. V prípade, že vyjdú najavo nové skutočnosti, uložil správcovi dane povinnosť tieto došetriť a vyhodnotiť tak, aby boli relevantným podkladom pre vydanie zákonného rozhodnutia.

22. Správca dane zaslal maďarskému správcovi dane žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 401097/2017 ohľadne spoločnosti Babydream Kft. Zároveň zaslal rumunskému správcovi dane žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 100674889/2017, ktorou žiadal o výsluch svedka: X. R. T. (správca dane v úradnom zázname zo dňa 24. 04. 2017 konštatoval, že uvedeného svedka predvolával na ústne pojednávanie podaním zo dňa 14. 07. 2015, avšak zásielka sa vrátila s poznámkou poštového doručovateľa „adresát neznámy“, pričom k zmene bydliska uvedenej osoby v obchodnom registri odvtedy nedošlo).

23. Rozhodnutím zo dňa 25. 05. 2017 správca dane prerušil daňové konanie od 01. 06. 2017 do dňa obdržania podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť. Predmetné rozhodnutie bolo doručené právnomu zástupcovi žalobcu dňa 01. 06. 2017.

24. Dňa 02. 06. 2017 bola správcovi dane doručená odpoveď na MVI č. 100674889/2017, z ktorej vyplynulo, že reálne miesto bydliska X. R. T. nebolo možné identifikovať. Z adresy registrovaného pobytu sa s celou rodinou odsťahoval a aktuálne miesto jeho pobytu je neznáme.

25. Dňa 13. 06. 2017 bola správcovi dane doručená odpoveď na MVI č. 401097/2017, z ktorej vyplynulo, že spoločnosť Babydream Kft. nevykonala prepravu z Českej republiky do Maďarska pre spoločnosť FUTURUM LABOR Kft., pretože spoločnosť Babydream Kft. prenajímala motorové vozidlo spoločnosti

FUTURUM LABOR Kft. a predmetné motorové vozidlo šoféroval T. U., zástupca spoločnosti FUTURUM LABOR Kft.. V dokladoch spoločnosti FUTURUM LABOR Kft. sa nenachádzajú žiadne listiny (faktúra o nájmomnom poplatku alebo o pohonných hmotách) vo vzťahu k prenájomu vozidla č. KZA-315 v období mesiaca apríl 2014, ktoré by preukazovali vykonanie trás uvedených v dokladoch CMR. Podľa vyjadrenia T. U. bol tovar v balíkoch o hmotnosti 53 - 57 kg, pričom sám šoféroval predmetné motorové vozidlo a vykonal trasu podľa CMR. Vigneta (diaľničná známka) bola zakúpená v Slovenskej republike, zaplatila ju spoločnosť Babydream Kft.. Prenájom bol podľa zmluvy bezodplatný. Zástupcom spoločnosti Babydream Kft. je G. U., brat T. U.. Spoločnosť Babydream Kft. žiadnu faktúru o prepravných nákladoch spoločnosti FUTURUM LABOR Kft. nevystavila. V účtovníctve spoločnosti FUTURUM LABOR Kft. nie sú zaúčtované listiny preukazujúce vykonanie prepravy. Maďarský správca dane konštatoval, že tovar uvedený na faktúrach bol prefakturovaný v rámci reťazca: žalobca - WORLD FLESH s.r.o. - FUTURUM LABOR Kft. - AXINET s.r.o. - HELEX HOLDING s.r.o.

26. Správca dane zaslal maďarskému správcovi dane žiadosť o MVI č. 400615/2017, ktorou žiadal o výsluch G. U.. Odpoveď na MVI bola správcovi dane doručená dňa 14. 06. 2017. Vyplývalo z nej, že G. U. potvrdil, že bol riaditeľom slovenskej spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., ktorá však vykonávala činnosť v podobe veľkoobchodu len do konca roka 2014. Na konanie za spoločnosť nikoho nespĺnomocnil, spoločnosť bola predaná novému majiteľovi, na meno ktorého si nespomenul. Uvedená spoločnosť obchodovala s husacími výrobkami na území Európskej únie, v Slovenskej republike. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Spoločnosť mala sídlo v Komárne na Baštovej ulici, kde bol len raz. Spoločnosť si prenajímala sklad v Chotíne a obchodovala so spoločnosťami AXINET s.r.o. a so žalobcom. Zástupcov týchto spoločností poznal. Tovar nakupoval od spoločnosti AXINET s.r.o., za ktorú konal jej konateľ a tiež G. C.. Tovar dodala spoločnosť AXINET s.r.o. do skladu v Chotíne a odtiaľ si tovar odviezla spoločnosť žalobcu. Prevzatie tovaru sa uskutočnilo v Chotíne, on prepravu tovaru nezabezpečoval, nevedel kto ju objednal. Kúpnu cenu tovaru si nepamätal. Tovar bol zabalený v balíkoch. K objednávkam a k preprave sa bližšie vyjadriť nevedel, faktúry vystavil v slovenskom jazyku, s obchodnými partnermi komunikoval v anglickom jazyku. Maďarský správca dane nad rámec skutočností zistených výsluchom G. U. uviedol, že u spoločnosti FUTURUM LABOR Kft. vykonal daňovú kontrolu za obdobie od 01. 01. 2014 do 30. 06. 2015 a táto bola ukončená dňa 30. 03. 2017. V rámci daňovej kontroly zistil, že spoločnosť FUTURUM LABOR Kft. dodala tovar spoločnosti AXINET s.r.o., pričom tovar bol prepravený spoločnosťou FUTURUM LABOR Kft. motorovým vozidlom značky Mercedes Vito 190 CDI, EČV: KZA-315. Spoločnosť AXINET s.r.o. predmetný tovar nakúpila v jednotkovej cene 54/kg. Spoločnosť FUTURUM LABOR Kft. tovar nakúpila od spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. za jednotkovú cenu 52/kg. Zástupcom spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. je S. O. V., tento odmietol poskytnúť vyjadrenie počas daňovej kontroly u spoločnosti FUTURUM LABOR Kft.. Šoférom vozidla EČV: W. bol podľa dokladov CMR T. U., ktorý je bratom G. U.. Motorové vozidlo v októbri 2014 vlastnila spoločnosť Erkálos - Trade Kft. a toto bolo prenajaté spoločnosti FUTURUM LABOR Kft. Z dokladov spoločností FUTURUM LABOR Kft. a Erkálos - Trade Kft. nevyplývalo realizovanie žiadneho príjmu z prepravných služieb a operačné náklady (pohonné hmoty, mýtné) nepotvrďujú vykonanie trasy medzi obcami uvedenými v CMR. Hoci T. U. vykonanie prepravy tvrdil, kontrolou sa to nepotvrdilo. Tiež uviedol reťazec refakturácie: žalobca - WORLD FLESH s.r.o. - FUTURUM LABOR Kft. - AXINET s.r.o. - HELEX HOLDING s.r.o.

27. Oznamením zo dňa 15. 06. 2017 správca dane oznámil žalobcovi pominutie dôvodov, pre ktoré bolo konanie prerušené, a to k 13. 06. 2017.

28. Dňa 01. 08. 2018 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní, ktorého sa zúčastnil konateľ žalobcu. Predmetom ústneho pojednávania bolo oboznámenie žalobcu s výsledkami preverovania v súvislosti s vyrubovacím konaním a oboznámenie s obsahom zápisnice o miestnom zisťovaní č. 9401402/5/4354501/2014 zo dňa 24. 09. 2014 ohľadne spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o.

29. Správca dane rozhodnutím č. 101761990/2017 zo dňa 15. 08. 2017 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 26.078,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 a znížil nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 41.118,64 eur na sumu 15.040,64 eur. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

30. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 102390483/2017 zo dňa 15. 11. 2017 rozhodol žalovaný o podanom odvolaní žalobcu tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil ako vecne správne. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne opísal priebeh vykonanej daňovej kontroly a dokazovania v nej vykonaného (a to i po vrátení vecí správcovi dane) a vyjadril sa k odvolacím námietkam žalobcu. Konštatoval, že správca dane po zrušení v podarí prvého rozhodnutia vykonal všetky úkony, ktoré mu boli uložené ako povinnosť, do odôvodnenia rozhodnutia zahrnul všetky skutočnosti, ktoré boli zistené v rámci daňovej kontroly i vyrubovacieho konania. Zhodne s názorom správcu dane vyslovil, že predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, ale nie je tým ešte preukázaná realnosť a realizácia obchodnej transakcie, nakoľko technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. To, že jednotlivé transakcie boli evidované v účtovníctve žalobcu správcu dane a ani žalovaný nespochybňuje, tiež je nepochybné, že obchody boli zdokumentované a doklady po formálnej stránke spĺňali náležitosti daňových dokladov. Spochybnená bola ale realnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov tak, ako bolo uvedené na predložených faktúrach a na CMR, keď v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nebola realnosť týchto zdaniteľných obchodov preukázaná. Postup správcu dane vyhodnotil ako správny a zákonný, keď opísal jednotlivé zistenia správcu dane z zistenému reťazcu dodávateľov a odberateľov, pričom konštatoval, že išlo o karusel a podrobne opísal fakturačný kolobeh predmetného tovaru. Uviedol, že ekonomická existencia spoločností zapojených do preverovaných reťazcov je plne závislá na ich vzájomných obchodoch a predovšetkým na nadmerných odpočtoch vyplácaných zo štátneho rozpočtu. Tým je spochybnená samotná ekonomická nezávislosť týchto spoločností, ako aj ekonomické opodstatnenie deklarovaných obchodných transakcií. Boj proti daňovým podvodom je uznaným cieľom smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, ktorú zákon č. 222/2004 Z. z. transponuje. Preto, ak finančné orgány v daňovom konaní zistia objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva (umelý charakter transakcií, personálne prepojenie platiteľov dane, nepreukázanie sídla ekonomickej činnosti, nekontaktnosť platiteľa dane, nepodávanie daňových priznaní, neplatenie vlastnej daňovej povinnosti a mnohé ďalšie objektívne skutočnosti), sú oprávnené tieto skutočnosti uviesť vo svojich rozhodnutiach, ako dôkazy nasvedčujúce zneužitiu práva, ktoré vedú k záveru, že zneužitie práva bolo hlavným cieľom transakcie. Podľa 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, čo zo strany spoločností AXINET s.r.o., HELEX HOLDING s.r.o. nebolo preukázané vierohodným spôsobom, neboli preukázané ani dôkazmi predloženými daňovým subjektom. Spoločnosť AXINET s.r.o. je nekontaktná, nehlási sa k uskutočneniu svojich zdaniteľných plnení, t. j. jedná sa o strateného obchodníka. Nakoľko spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o. nepreukázala pôvod tovaru a spôsob nadobudnutia tovaru od spoločnosti AXINET s.r.o., potom nemohlo dôjsť ani k reálnej dodávke husacieho peria od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. pre spoločnosť žalobcu. Žiadna zo spoločností neuviedla krajinu pôvodu tovaru, tovar nebol nikde vyrobený. Pôvod tovaru, ktorý bol skladovaný v Chotine, ako dôkaz reálneho nadobudnutia zo strany jednotlivých dodávateľov je nepreukázateľný a nie je známy. Nie je známa ani krajina a spoločnosť konečnej spotreby, pretože tovar sa nespotreboval, bol v neustálom kolobehu.

Z uvedených dôvodov dospel žalovaný k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu a na základe výsledkov dokazovania vyslovil záver, že daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly a ani následného vyrubovacieho konania neunesol dôkazné bremeno svojho tvrdenia o deklarovanej obchodnej transakcii s dodávateľom, t. j. spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o., nakoľko nepreukázal skutočnosti vymedzené v ust. § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty, ktoré tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

31. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného žalobu zo dňa 19. 01. 2018 (doručená súdu dňa 22. 01. 2018), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102390483/2017 zo dňa 15. 11. 2017, ako i rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. 101761990/2017 zo dňa 15. 08. 2017.

V podanej žalobe po stručnom zhrnutí konania pred orgánmi finančnej správy namietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodov, že vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzali orgány verejnej správy za základ rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi, čo malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí, v konaní pred orgánmi verejnej správy došlo k podstatnému porušeniu procesných predpisov, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

Konštatoval, že nemôže niesť zodpovednosť za nesplnenie si povinnosti jeho dodávateľa vo vzťahu k orgánom finančnej správy. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u jeho dodávateľa, znáša dôkazné bremeno ako aj dôkaznú núdzu správca dane. Dôkazné bremeno žalobcu nemôžu tvoriť skutočnosti, ktoré ovplyvniť nemôže (to sú nákupné procesy jeho dodávateľov, nad ktorými nemá kontrolu a preto nemôže preukazovať, akým spôsobom jeho dodávateľia tovar nadobudli a ako ho prepravili). Mal za to, že preukázal všetky skutočnosti, ktoré tvoria jeho dôkazné bremeno a prípadné podvodné konanie na predchádzajúcich článkoch obchodného reťazca nemôže mať za následok odopretie mu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak o tom nevedel alebo nemohol vedieť. Rozhodnutie žalovaného považoval za zmätočné a nepreskúmateľné, keď okrem predložených dôkazov o zrealizovaní obchodu preukázal aj jeho skutočnú existenciu, a to výpoveďou štatutárnych zástupcov žalobcu a dodávateľa, vodiča vozidla atď. Poukázal na to, že v priebehu daňovej kontroly a daňového konania predložil podstatne viac dokladov, písomností, fotodokumentáciu, než ktoré má podnikateľ k dispozícii v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Dokumentáciu týkajúcu sa predmetných obchodov má úplnú a vedenú v súlade so zákonom, pričom všetky dokumenty, ktoré podľa zákona mal mať, predložil. Daňové orgány daňovú kontrolu zameriavali na iné subjekty, o ktorých existencii sa dozvedel až v rámci daňového konania. Z toho, že v čase daňovej kontroly jeho dodávateľ a odberateľ už neboli kontaktní, nemožno vyvodiť záver, že sa dodania tovaru neuskutočnili. Na kontaktnosť týchto subjektov v čase daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nemá žiaden vplyv a nemôže za to niesť žiadnu zodpovednosť. Doplnil, že spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o. sa stala nekontaktnou až neskôr počas daňového konania, to ale nemožno pripísať na ľarchu žalobcu.

Poukázal na ust. § 24 ods. 1 a 2 daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré sám tvrdí v podanom daňovom priznaní alebo iných podaniach, prípadne na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane. Dôkazné bremeno daňového subjektu teda neznamená, že musí preukázať čokoľvek, ale iba skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a jeho dôkazné bremeno nemožno rozširovať na skutočnosti, ktoré sa týkajú iného subjektu. Naopak, je to práve správca dane, ktorý nesie dôkazné bremeno preukázať skutočnosti, ktoré vyvracajú tvrdenia daňového subjektu podložené správcovi dane predloženými dôkazmi.

V danej veci boli žalobcom v rámci daňovej kontroly a daňového konania predložené faktúry (ktoré označil) za dodanie tovaru (husacie perie) od dodávateľa HELEX HOLDING s.r.o.. Vystavenie faktúr a dodanie predmetného tovaru konateľ dodávateľa vo svedeckej výpovedi potvrdil. Dodávateľ DPH z tohto obchodu v daňovom priznaní za mesiac apríl 2014 priznal. Doplnenie dokazovania zo strany správca dane považoval za stále nedostatočné jednak vo vzťahu k zisteniu skutkového stavu ako aj pre objektívne vyvodenie záverov rozhodujúcich pre správne určenie dane. Počas daňového konania poskytoval správcovi dane maximálnu možnú súčinnosť, snažil sa o preukázanie všetkých skutočností a predloženie všetkých dôkazov požadovaných správcom dane. Napriek tomu správca dane vydal rozhodnutie, ktoré žalovaný potvrdil, a týmto mu neuznal uplatnený nárok na odpočítanie dane. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie NS SR vo veci 3 Sžf 1/2011 k rozsahu dôkazného bremena. Mal za to, že do dôkazného bremena žalobcu nepatria skutočnosti, ktoré žalobca ako daňový subjekt nemôže ovplyvniť. Ako daňový subjekt nemá právne, technické, či iné prostriedky na to, aby kontroloval dodávateľa, napr. či vedie správne účtovníctvo, či eviduje všetky doklady a či tovar nadobudol legálne, alebo prečo je v čase daňovej kontroly už nekontaktný. Zodpovednosť za prípadné nedostatky na predchádzajúcom stupni obchodu nemožno automaticky ťaživo prenášať na žalobcu. Plnenie povinností iných subjektov nepatrí do dôkazného bremena žalobcu a nemožno ich od neho spravodlivo požadovať. Správca dane i žalovaný v tomto smere nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu preniesli na ľarchu žalobcu a zaťažili ho nad rámec zákona dokazovaním, ktoré sa týka iného subjektu (dodávateľa žalobcu). Žalovaný vo svojom rozhodnutí neuviedol žiadne konkrétne objektívne skutočnosti, ktoré správca dane zistil a ktoré by nasvedčovali zneužitiu práva v oblasti DPH a umožňovali by vyvodiť jednoznačný záver, že žalobca vedel alebo musel vedieť o prípadnom podvodnom

konaní svojho dodávateľa. V čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov vykonal úkony odbornej starostlivosti zamerané na preverenie si dodávateľa - spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., ktoré bolo možné v rámci dostupných zdrojov vykonať a ktoré sa v rámci obvyklej hospodárskej praxe pred realizáciou obchodu bežne vykonávajú. Dodávateľa preveril v príslušných verejne dostupných registroch (obchodný register, register platiteľov DPH) a tiež preveril, či dodávateľ nie je evidovaný v zoznamoch vedených finančnou správou alebo inými inštitúciami, ktoré by indikovali jeho nespoľahlivosť. Vzhľadom na uvedené, ak by aj k podvodnému konaniu na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca došlo, nemôže to mať za následok odopretie práva na odpočítanie dane žalobcovi, keďže žalobca o takomto konaní nevedel a ani nemohol vedieť. K tomu poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03), Kittel (C-439/04).

Namietal tiež, že v daňovom konaní preukázal i splnenie podmienok oslobodenia dodávok tovaru od dane v zmysle § 43 zákona o DPH a to v zákonom požadovanom rozsahu. Išlo o dodanie tovaru českej obchodnej spoločnosti WORLD FLESH s.r.o.. Mal za to, že rozhodnutie daňových orgánov o nepreukázaní dodávok do IČS je arbitrárne, keď žalovaný neprímeraným spôsobom a nad rámec zákona rozširoval požiadavky kladené na žalobcu, pričom správca dane odmietol vykonať dôkazy navrhnuté žalobcom. Pri posúdení dodávok konal v dobrej viere, že podmienky oslobodenia od dane sú splnené, pričom nemôže niesť zodpovednosť za konanie svojho odberateľa. Pokiaľ správca dane a žalovaný vyjadrili pochybnosť o dôveryhodnosti jeho odberateľa, mali tieto informácie vo svojich rozhodnutiach uviesť a vedomosť žalobcu o podvodnom konaní preukázať. Správca dane však nepreukázal, že k podvodnému konaniu došlo (nepreukázal, že by dodanie nebolo uskutočnené) a tiež nepreukázal, že by žalobca o prípadnom podvode vedel alebo mal vedieť. Žalobca svoje dôkazné bremeno uniesol, keď dodanie tovaru do IČS preukázal všetkými zákonom predpísanými dokladmi, pričom tovar bol dodaný za štandardných podmienok, za trhovú cenu a so svojim odberateľom nebol nijako personálne ani ekonomicky prepojený. Tiež preukázal, že jeho odberateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte (Česká republika), čo zistil v rámci preverovania si svojho obchodného partnera. Keďže tovar bol fyzicky prepravený z územia SR na územie ČR, daň z pridanej hodnoty mala byť v konečnom dôsledku odvedená v IČS (ČR) a nie v SR, preto SR nevznikla v danom prípade strata na daňových príjmoch. Konštatoval, že ak by sa aj česká spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. dopustila podvodného konania a Slovenskej republike v tejto súvislosti strata nevznikla, navyše žalobca o takomto konaní odberateľa vedomosť nemal a nemohol mať, v zmysle judikatúry ESD nemožno za toto konanie činiť zodpovedným žalobcu a upierať mu právo na oslobodenie dodávok od DPH. V tejto súvislosti mal za to, že žalovaný a pred ním správca dane mali v rámci medzinárodnej výmeny informácií dotazovať príslušného českého správcu dane, či bola DPH z predmetného zdaniteľného obchodu priznaná a odvedená a ak nie, či príslušný orgán finančnej správy ČR predmetnú daň spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. vyrubil.

IV. Vyjadrenie žalovaného

32. Žalovaný sa k žalobe vyjadril v podaní zo dňa 04. 07. 2018, ktoré bolo súdu doručené dňa 06. 07. 2018. Vo svojom vyjadrení uviedol, že trvá na výroku žalobou napadnutého rozhodnutia a poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu.

V ďalšej časti vyjadrenia žalovaný zaujal stanovisko k námietkam žalobcu. Poukázal na ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku, v zmysle ktorého je dôkazná povinnosť jednoznačne na daňovom subjekte. Daňový subjekt, ktorý nepriamo zodpovedá za svojich obchodných partnerov, znáša dôsledky konania dodávateľa, ktorý nevie preukázať na faktúrach tvrdené skutočnosti. Daň z pridanej hodnoty je daňou reťazového charakteru, a preto na každom článku obchodného reťazca musí byť preukázaná reálna existencia tovaru (husacie perie) a jeho dodanie v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty. Dodávateľ, ktorý tvrdí, že tovar nadobudol od spoločnosti AXINET s.r.o. musí byť schopný preukázať dodanie tovaru, a to najmä z dôvodu, že predmetný tovar bol dodávaný v obchodnom reťazci (AXINET s.r.o. › HELEX HOLDING s. r. o. › žalobca › WORLD FLESH s.r.o. › FUTURUM Labor Kft. › AXINET s.r.o.). V tejto súvislosti dal do pozornosti rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/97/2009, v ktorom bolo poukázané na zásadu poctivého obchodného styku a základné predpoklady riadneho fungovania

obchodnej spoločnosti, medzi ktoré patrí aj vedomosť štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti o subjektoch, s ktorými je v obchodnom styku.

Poukázal na zistenia správcu dane o nesúlade medzi údajmi v elektronickom mýtnom systéme a údajmi v knihách jász predložených spoločnosťou D.A.M.M. Group, s.r.o. V dňoch, kedy mal byť tovar prepravený, vozidlo jazdilo buď na území SR alebo nejazdilo vôbec. Svedok G. U. nevedel uviesť ani pôvod tovaru, ani od koho spoločnosť AXINET s.r.o. tovar nakúpila. Spoločnosť AXINET s.r.o. je nekontaktná, k uskutočneniu svojich zdaniteľných obchodov sa nehlási. Keďže spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o. nepreukázala pôvod tovaru ani spôsob nadobudnutia od spoločnosti AXINET s.r.o., potom nemohlo dôjsť ani k reálnej dodávke tovaru (husacieho peria) od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. pre žalobcu. Žiadna zo spoločností tvoriacich zistený obchodný reťazec neuviedla krajinu pôvodu tovaru, nie je známa ani krajina konečnej spotreby, pretože sa tovar nespotreboval, ale bol v neustálom pohybe a skončil u spoločnosti, u ktorej sa nadobudnutie nedá preveriť. Dohodnutá cena tovaru (husacieho peria) nebola obvyklá na trhu, nakoľko išlo o nedriapané perie uskladnené v nevhodnom prostredí skladu, tovar nebol uložený v pôvodných vreciach bez riadneho označenia, pričom nebolo možné určiť ani krajinu pôvodu, ani jeho kvalitatívne vlastnosti. Pokiaľ ide o fotodokumentáciu predloženú žalobcom, táto nijakým spôsobom nepreukazuje, že sa jedná o prepravu predmetného tovaru, pretože z nej nie je zrejmy dátum a čas vyhotovenia, kto a kde fotodokumentáciu vyhotovil a pod.

Poukázal na úlohu správcu dane, ktorou je overovanie, resp. verifikácia dokladov a dôkazov predkladaných žalobcom. Správca dane je orgánom kontrolným, nie vyšetrovacím. Žiadne ustanovenia zákona mu neukladajú vyhľadávať dôkazy v prospech žalobcu, čo vyplýva aj z viacerých rozhodnutí súdov SR (napr. rozsudok KS v Nitre sp. zn. 11S/330/2013 z 02. 04. 2014, rozsudky NS SR sp. zn. 4Sžf/25/2010 z 25. 01. 2011, sp. zn. 6Sžf/37/2012 z 25. 04. 2012). Konštatoval, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži teda až na následnú verifikáciu skutočností a dôkazov predložených žalobcom. Správca dane postupoval pri rozhodovaní v zmysle platných právnych predpisov s prihliadnutím na Smernicu Rady, ako právny akt, ktorý má prednosť pred národným zákonom, ako aj na právne závery uvedené v judikátoch ESD. Účelom daňovej kontroly je zistenie, či daňové subjekty v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi plnia svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Správca dane v procese dokazovania teda skúmal, či sa deklarované zdaniteľné obchody reálne uskutočnili v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z., pretože predmetom dane bolo dodanie tovaru - husacieho peria, deklarovaného vo faktúrach. Poukázal na výklad zásady neutrality DPH vyplývajúci z rozsudkov ESD, na ktoré poukázal žalobca v podanej žalobe, z ktorých vyplýva, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru/dodanie služby platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

Pokiaľ ide o uplatnené oslobodenie dodania tovaru do IČS (spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. do ČR) správca dane vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď uplatnil oslobodenie dane pri tovare, ktorého dodanie a prepravu z tuzemska do iného IČS dostatočne nepreukázal, resp. ju správca dane spochybnil. V rozhodnutí správcu dane i žalovaného bolo uvedené, aké dôkazy predložil žalobca k preukázaniu dôvodnosti uplatnenia § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. pri dodaní tovaru do ČR, pričom zistenia správcu dane boli v rozhodnutiach daňových orgánov opísané a vyhodnotené. Poukázal na ustanovenia Smernice č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, ktoré boli transponované do slovenského práva v zákone č. 222/2004 Z.z.. Ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. Dôkazné bremeno je aj v tomto prípade primárne na daňovom subjekte. Z dokladov predložených žalobcom nevyplýva, že tento prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne očakávať a požadovať k preukázaniu podmienok oslobodenia od dane, a to že tovar skutočne opustil územie štátu dodania, pretože predloženie faktúr a iných dokladov žalobcom nebolo možné považovať za určujúci dôkaz a to vzhľadom na skutočnosti zistené v rámci MVI a preverovania prepravy tovaru.

Poukázal na získané dôkazy, z ktorých jednoznačne vyplýva, že spoločnosti zapojené do obchodného reťazca nakupovali a predávali medzi sebou tovar (husacie perie), za účelom získania daňovej výhody.

Žiadal, aby súd žalobu ako bezdôvodnú zamietol.

V. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

33. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (ust. §10, ust. § 13 ods. 1 Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“ v znení účinnom od 01. 07. 2016), viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 SSP) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 15. 08. 2017 a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju na pojednávaní dňa 04. 09. 2019 rozsudkom v zmysle § 190 SSP zamietol.

34. Podľa § 8 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 09. 2014, dodanie tovaru
a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 19 ods. 1 vyššie citovaného zákona, 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 § 43 ods. 1, 5, 8 vyššie citovaného zákona, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a
a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ a odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa § 49 ods. 1, 2, písm. a/ vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň
a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1, písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie

daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 71 ods. 1, písm. a/, c/ vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona

a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

35. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase rozhodovania žalovaného, 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 prieťahov 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.

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, daňový subjekt preukazuje

a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

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

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

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

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

Ako dôkaz možno 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 a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti

účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

36. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 26.078,- eur, keď mu znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2014 zo sumy 41.118,64 eur na sumu 15.040,64 eur (nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní 41.118,64 eur, nadmerný odpočet priznaný správcovi dane vo vyrubovacom konaní 15.040,64 eur, čo predstavuje rozdiel dane v sume 26.078,- eur) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci dodržali základné zásady daňového konania a vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa tovaru, t. j. spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., v dôsledku čoho nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v ním uplatnenej sume, a tiež či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci dodržali základné zásady daňového konania a vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie dodávky tovaru do iného členského štátu od dane.

37. Dôležitou činnosťou v rámci výkonu správy daní je daňové konanie vykonávané podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý je účinný od 1. januára 2010 okrem čl. I, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2012. Ustanovenia tohto procesného zákona vymedzili základné zásady daňového konania, podľa ktorých správca dane postupuje v daňovom konaní. Zásada zákonnosti určuje, že 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, ktoré sú zúčastnené v daňovom konaní. Základným aktom daňového konania je daňová kontrola a na daňové účely sa ňou rozumie podrobné preskúmanie účtovných prípadov a všetkých dokladov potrebných na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti. Dôkazné bremeno je však na strane daňového subjektu. Pri daňovej kontrole správca dane vždy vychádza zo zisteného skutkového stavu veci.

V podanej žalobe žalobca okrem iného namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu, ktorú bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

38. Medzi účastníkmi konania bol taktiež sporný i výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 pri ním tvrdenej dodávke tovaru - husacieho peria od dodávateľa HELEX HOLDING s.r.o. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. a že nemôže niesť zodpovednosť za konanie jeho dodávateľa, ku ktorému došlo po zrealizovaní zdaniteľného plnenia.

39. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry vystavené deklarovaným dodávateľom, t. j. spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o., pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 26.078,- eur (faktúra č. 025/2014 zo dňa 10. 04. 2014 v sume 31.452,- eur z toho daň z pridanej hodnoty v sume 5.242,- eur, č. 029/2014 zo dňa 14. 04. 2014 v sume 31.332,- eur z toho daň z pridanej hodnoty v sume 5.222,- eur, č. 031/2014 zo dňa 15. 04. 2014 v sume 31.236,- eur z toho daň z pridanej hodnoty v sume 5.206,- eur, č. 027/2014 zo dňa 11. 04. 2014 v sume 31.212,- eur, z toho daň z pridanej hodnoty v sume 5.202,- eur, č. 039/2014 zo dňa 24. 04. 2014 v sume

31.236,- eur z toho daň z pridanej hodnoty v sume 5.206,- eur). Predloženie uvedených dokladov vrátane dodacích listov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

40. K námietkam žalobcu ohľadne neuznania nároku na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 správny súd uvádza, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené i v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach uvedených v bode 39 tohto rozsudku vystavených spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. ako dodávateľom tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného a vyššie uvedeného dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredného dodávateľa a preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa obchodovalo v obchodnom reťazci, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval vychádzajúc z informácií získaných od subjektov tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca.

41. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je oprávnením platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou k preukázaniu zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Ich splnenie je správca dane oprávnený preveriť daňovou kontrolou. Zákon č. 222/2004 Z. z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

42. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ v doklade uvedený mu naozaj tovar alebo službu dodal. Je však akceptovateľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný, prípadne rozhodujúci dôkaz.

43. Vo vzťahu k dôkaznej povinnosti daňového subjektu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, ďalej rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov;
 - b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania;
 - c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
- Daňový subjekt teda preukazuje to, čo tvrdí a dokladá predloženými dôkazmi, a tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

44. Judikatúra Najvyššieho súdu SR zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla svojim vývojom. V posledných rokoch sa však jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, I Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017).

45. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry špecifikované v bode 39 tohto rozsudku. Tak ako bolo už vyššie uvedené, predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

46. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosť o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovateľnými zdaniteľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločnosti dodávateľa HELEX HOLDING s.r.o., predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (husacie perie) žalobcovi podľa faktúr uvedených v bode 39 tohto rozsudku, vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom využil i poznatky získané z písomností z iných daňových kontrol, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, poznatky získané miestnym zisťovaním v spoločnosti D.A.M.M. Group s.r.o., ARAKORA s.r.o., poznatky získané z odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti.

47. Žalobca si v zdaňovacom období apríl 2014 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľom HELEX HOLDING s.r.o. (faktúry špecifikované v bode 39 tohto rozsudku), predmetom fakturácie bola kúpa husacieho peria. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetným tovarom bol realizovaný v obchodnom reťazci, ktorý vypátral a detailne opísal vo svojom rozhodnutí. V smere zistenia a preverenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov v predmetnom obchodnom reťazci správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie (ktoré doplnil v súlade s pokynom žalovaného - rozhodnutie žalovaného č. 100557966/2017 zo dňa 31. 03. 2017, ktorým bolo zrušené v poradí prvé rozhodnutie správcu dane a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie), ktoré žalovaný a rovnako správny súd považuje na účely zistenia skutkového stavu za dostatočné. Na základe týchto zistení a deklarovaneho obchodu, bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko realita deklarovaneho obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov.

Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v jednotlivých obchodných reťazcoch obchodujúcich s predmetným husacím perím síce priamy dodávateľ žalobcu potvrdil zrealizovanie obchodu a preukázal ho, avšak nebolo preukázané, že u predchádzajúceho článku tohto reťazca - obchodnej spoločnosti AXINET s.r.o. (od ktorej mala nadobudnúť predmetný tovar spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o.) vznikla daňová povinnosť, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť nasledujúceho obchodného článku a následne právo žalobcu na odpočítanie dane. Konkrétne, v preukázanom obchodnom reťazci: AXINET s.r.o. › HELEX HOLDING s. r. o. › žalobca › WORLD FLESH s.r.o. › FUTURUM Labor Kft. › AXINET s.r.o., nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH u daňového subjektu AXINET s.r.o., ktorý je nekontaktný, správca dane nazretím do daňového spisu spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. zistil, že na adrese sídla spoločnosti AXINET s.r.o. bolo vykonané dňa 24. 06. 2014 miestne zisťovanie, pri ktorom sa zistilo, že na uvedenej adrese je registrovaných 71 daňových subjektov (a to aj spoločnosť ARAKORA s.r.o., ktorá viedla účtovníctvo spoločnosti AXINET s.r.o. a podávala za ňu daňové priznania, avšak len do konca roka 2013, pretože od januára 2014 spoločnosť AXINET s.r.o. s konateľkou spoločnosti ARAKORA s.r.o. Ing. Evou Fignárovou nekomunikovala a bola nekontaktná), štatutárnym zástupcom je občan Rumunská, ktorého sa nepodarilo skontaktovať za účelom preverenia

dodávateľsko - odberateľských vzťahov so spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. ani prostredníctvom rumunskej finančnej správy.

48. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho dodávateľa - spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., že jeho dodávateľ predmetné obchody potvrdil, vystavené faktúry riadne zaúčtoval a priznal daňovú povinnosť k DPH ešte nedokazuje, že mu v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnosť. Predloženie dokladov je totiž len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom.

49. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

50. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci zisteného obchodného reťazca obchodujúceho s husacím perím nebol preukázaný pôvod tohto tovaru, tiež nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u prvého zisteného článku obchodného reťazca (spoločnosti AXINET s.r.o.), na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť ďalšieho v reťazci figurujúceho dodávateľa a v konečnom dôsledku žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane.

51. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom tovaru. Daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31. 05. 2018).

52. Je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch vykonaného dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly správcom dane podrobne oboznamovaný a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. V daňovom konaní správcu dane

nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Povinnosťou správcu dane je zväziť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné.

53. V podanej žalobe žalobca poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ. Správny súd v tejto súvislosti považuje za potrebné uviesť, že vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso dane z pridanej hodnoty podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému dane z pridanej hodnoty, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov tejto dane na vrátenie dane z pridanej hodnoty nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je právna úprava dane z pridanej hodnoty vnímaná ako právo každého platiteľa tejto dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či daň z pridanej hodnoty splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality dane z pridanej hodnoty vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval i žalobca v podanej žalobe, napr. rozsudky v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03).

Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode - rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril pôvod tovaru. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi ním a deklarovaným dodávateľom bude spochybnené.

Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a L. J.. C-80/11 a C-142/11).

54. V predmetnej veci nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady (najmä s ohľadom na zistenie správcu dane, že predmetný tovar bol v neustálom fakturačnom kolobehu), ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľa, odberateľa a dopravcu. Práve z dôvodu ich nepreverení a neprijatia adekvátnych opatrení v deklarovaných obchodných vzťahoch sa podľa názoru súdu nemôže žalobca odvolávať na to, že vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi konal v dobrej viere, resp. že nevedel alebo nemohol vedieť, že konkrétne obchody sú súčasťou nejakého podvodného konania.

55. Pokiaľ ide o námietku žalobcu vo vzťahu ku skutočnosti, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci dodržali základné zásady daňového konania a vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie dodávky tovaru do iného členského štátu od dane (na základe faktúr vystavených pre spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. č. 20140025 z 10. 04. 2014, 20140027 z 11. 04. 2014, 20140029 z 14. 04. 2014, 20140030 z 15. 04. 2014,

20140031 z 24. 04. 2014), správny súd i túto vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd poukazuje na to, že zistenia správcu dane ohľadne dodania predmetného tovaru žalobcovi a nezrovnalosti ohľadom prepravy a dodania tovaru odberateľovi žalobcu - spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. dôvodne umocnili pochybnosti správcu dane o skutočnej realizácii zdaniteľného plnenia. V ust. § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sú stanovené podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, ak preprava tovaru bola realizovaná inou osobou ako dodávateľ alebo odberateľ. V predmetnej veci bol teda žalobca povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a že deklarovaný tovar dodal do Českej republiky tvrdenému odberateľovi, t. j. spoločnosti WORLD FLESH s.r.o.. Na preukázanie dodania tovaru odberateľovi do Českej republiky žalobca síce predložil listiny v zmysle ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, avšak v priebehu daňového konania nebolo preukázané, že tieto listiny majú materiálny základ, keď z odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti, ktorej prílohou bol výpis z mýtného systému prevádzkovateľa - spoločnosti SkyToll s.r.o. jednoznačne vyplynulo, že v dňoch vyplývajúcich z dokladov CMR sa motorové vozidlo, uvedené v týchto dokladoch ako vozidlo vykonávajúce prepravu, pohybovalo len na území SR, alebo v konkrétny deň vôbec nejazdilo, teda hranicu medzi SR a ČR neprekročilo. Tento dôkaz jednoznačne spochybnil tak listiny a vyjadrenia žalobcu, ako i tvrdenia konateľa dodávateľa, či tvrdenia vodiča Imricha Csintalana poskytnuté v rámci svedeckej výpovede správcovi dane. Správca dane v rámci preverenia dodávateľsko-odberateľského vzťahu z odpovede na MVI vo vzťahu k odberateľovi - spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. zistil, že táto sídli na virtuálnej adrese, kde žiadnu ekonomickú činnosť nevykonáva, pričom mala prenajaté skladové priestory v Zlíne. K obrane žalobcu správny súd zhodne s názorom žalovaného uvádza, že žalobca pri uskutočnení intrakomunitárneho obchodu sám nepodnikol také kroky, ktorými by preveril skutočnosť, že tovar reálne opustil územie členského štátu dodania, teda Slovenskej republiky. Toto konanie žalobcu potom treba považovať za nesplnenie podmienky prijatia všetkých rozumných opatrení, ktoré možno od neho rozumne očakávať, ktoré by následne vylučovalo jeho zodpovednosť za konanie obchodného partnera - spoločnosti WORLD FLESH s.r.o.. Preto správca dane postupoval správne, keď žalobcovi znížil hodnotu dodania tovarov s oslobodením od dane v sume 143.429,- eur.

Podozrenie správcu dane o reálnosti realizácie zdaniteľných plnení tiež dôvodne umocnilo zistenie, že tovar (husacie perie) v rovnakých dňoch zmenilo majiteľa z: AXINET s.r.o. na HELEX HOLDING s.r.o., následne z HELEX HOLDING s.r.o. na žalobcu, následne zo žalobcu na WORLD FLESH s.r.o., následne z WORLD FLESH s.r.o. na FUTURUM LABOR Kft. a z FUTURUM LABOR Kft. na spoločnosť AXINET s.r.o., pričom tovar mal byť zakaždým v rovnaký deň prepravený z územia Maďarska na územie SR do skladu v Chotíne, z územia SR zo skladu v Chotíne do ČR do skladu v Zlíne, z ČR zo skladu v Zlíne do Maďarska.

Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že pokiaľ si daňový subjekt ako platiteľ DPH uplatňuje nárok na oslobodenie od DPH z vystavených faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených dokladov a pri splnení zákonom stanovených podmienok. Uvedené žalobca nevedel preukázať, i keď ho v tomto smere zaťažuje dôkazné bremeno. Správca dane v danom prípade postupoval správne, keď overoval a verifikoval tvrdenia žalobcu obsiahnuté v daňovom priznaní a v ním predložených dokladoch a pokiaľ zistil, že predloženým dokladom chýba materiálny základ, bolo na žalobcovi ako daňovom subjekte, aby produkoval ďalšie dôkazy, ktorými svoje tvrdenia jednoznačne preukáže a pochybnosti správcu dane vyvráti. Žalobca však v tomto smere dôkazné bremeno neuniesol.

56. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 15. 08. 2017 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 26.078,- eur s tým, že mu znížil nadmerný odpočet zo sumy 41.118,64 eur na sumu 15.040,64 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 15. 08. 2017 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje

materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliaďať.

Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ako i podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

57. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom podľa ust. § 190 SSP zamietol.

58. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol), nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalobcovi v súvislosti s týmto súdnym konaním trovy konania vznikli.

59. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3:0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Poučenie:

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.