

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-2S/89/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200510  
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 01. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1020200510.5

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej LL.M a členov senátu JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD. a JUDr. Davida Žáka (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu: Podtatranská hydina a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS|ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 2317/32, Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100310123/2020 zo dňa 30. januára 2020, takto

### rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave žalobu z a m i e t a.
- II. Žalovanému právo na náhradu trov konania voči žalobcovi n e p r i z n á v a.

### odôvodnenie:

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Dňa 02.10.2014 Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, (ďalej aj ako „daňový úrad“ alebo aj ako „správca dane“), začal vykonávať u daňového subjektu Podtatranská hydina a. s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok (ďalej aj ako „daňový subjekt“ alebo aj ako „žalobca“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“), za zdaňovacie obdobia január 2014 až jún 2014 a september 2014.

2. Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101862875/2019 zo dňa 2. augusta 2019 (ďalej aj ako „prvostupňové správne rozhodnutie“), podľa § 68 ods. 5, ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX € za zdaňovacie obdobie marec 2014, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume XX.XXX,XX € a vyrubil mu daň v sume XXX.XXX,XX €.

3. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100310123/2020 zo dňa 30. januára 2020 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný preskúmal napadnuté rozhodnutie a celý spisový materiál a dospel k záveru, že správca dane svojim konaním nevybočil zo základných zásad daňového konania a vychádzal z nich pri realizácii a aplikácii jednotlivých ustanovení právnych predpisov. Dodržal zásadu zákonnosti a objektívnej pravdy, pritom sa riadil všeobecne záväznými právnymi predpismi (hmotnými aj procesnými) a riadne zistil v náležitom rozsahu skutkový stav veci. Konštatoval, že správca dane dodržal zásadu súčinnosti s daňovým subjektom ako účastníkom konania, keď vytvoril dostatočné podmienky, aby si tento mohol realizovať svoje práva, ďalej zdôraznil, že správca dane dodržal zásadu voľného hodnotenia dôkazov, keď hodnotil

každý dôkaz samostatne a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti z hľadiska ich pravdivosti a preukaznej hodnoty na zabezpečenie presného, pravdivého a úplného zistenia skutkového stavu. Prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo s tým, že uviedol, aké úvahy ovplyvnili jeho hodnotenie dôkazov a svoje rozhodnutie náležite odôvodnil so správnou aplikáciou judikatúry Európskeho súdneho dvora. Žalovaný tak dospel k záveru, že správca dane sa v daňovom konaní vysporiadal so všetkými námietkami daňového subjektu a preto odvolacie námietky daňového subjektu ako odvolávajúceho sa, vyhodnotil ako neopodstatnené.

## II.

### Žaloba

4. Včas podanou žalobou zo dňa 02.04.2020 na Krajskom súde v Bratislave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo aj ako „správny súd“) sa žalobca domáhal voči žalovanému preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100310123/2020 zo dňa 30.01.2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým prvostupňové rozhodnutie Úradu pre vybrané daňové subjekty č. 101862875/2019 zo dňa 02.08.2019 potvrdil. Žalobca sa súčasne v žalobe domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe.

5. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie sú nezákonné, vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie týchto nezákonných rozhodnutí.

6. Ďalej žalobca namietal, že žalovaný a správca dane si nezaobstarali dostatok potrebných podkladov pre napadnuté rozhodnutia, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, že prekročili medze povolenej správnej úvahy, že nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi a teda, že nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti a procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom.

7. V časti I. a II. žaloby žalobca uviedol závery ostatného konania a právny základ správnej žaloby. V časti III. žaloby žalobca namietal nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly a vady protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí, porušenie práv, aj procesných, daňového subjektu a nedostatočne zistený skutkový stav veci, nepreskúmateľné aplikovanie pojmu „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo vložená spoločnosť“, neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly, podvodné konanie, nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní. V časti IV. žaloby žalobca namietal neobstaranie dostatočného množstva podkladov a neúplné zistenie skutkového stavu pre rozhodnutia vo veci, neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu, účelové spochybnenie predložených dokladov, prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy a nevydanie rozhodnutí obsahujúcich zákonom predpísané náležitosti. V časti V. žaloby žalobca uviedol návrh petitu žaloby. V časti VI. žaloby žalobca odôvodnil návrh na priznanie odkladného účinku správnej žaloby.

## III.

### Vyjadrenie žalovaného

8. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 15.10.2020 žiadal žalobu zamietnuť. Žalovaný trval na tom, že správca dane v konaní získal dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že žalobca si neoprávnene odpočítal daň z faktúr vyhotovených daňovým subjektom B-spol., s.r.o. v celkovej výške XXX.XXX,XX € a z faktúr vyhotovených daňovým subjektom Peter Štepánek, s.r.o. v celkovej výške XXX.XXX,XX € za dodávku tovaru a služieb, náležite zistil skutkový stav, svojím konaním nevybočil zo základných zásad daňového konania a rešpektoval práva žalobcu.

9. K námietkam žalobcu týkajúcim sa nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly v súvislosti s prerušením daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií uviedol, že administratívnu spoluprácu členských štátov a spoluprácu proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty upravuje nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci

a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. V zmysle uvedeného nariadenia sú lehoty určené pre žiadaný orgán, ktorý má poskytnúť požadované informácie, a nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Nedodržanie týchto lehôt zo strany žiadaného orgánu nemôže ovplyvniť dobu prerušenia daňovej kontroly, pretože dĺžka lehôt podľa tohto nariadenia nie je záväzná pre dobu prerušenia daňovej kontroly (nariadenie neupravuje dĺžku daňovej kontroly). Prerušenie daňovej kontroly upravuje ustanovenie § 61 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov. Využitím medzinárodnej výmeny informácií správca dane overoval podklady potrebné na správne a úplné zistenie skutkového stavu a určenie dane, čím si splnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní. V danom prípade boli požadované informácie podstatné pre správne zistenie skutkového stavu. Správca dane požadoval také informácie, ktoré bezprostredne súvisia s daňovou kontrolou, postupoval teda účelne a efektívne. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly pritom náležite odôvodnil. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR uvedený v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 7/2016 a na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/36/2018 zo dňa 13.09.2019.

10. Žalobca poukazuje na nález Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 zo dňa 18.11.2008 namieta, že správca dane po celý čas trvania predmetnej kontroly neuviedol (pričom táto časť absentuje rovnako v znení protokolu, ako aj následného rozhodnutia správcu dane) dôvod, účel alebo akýkoľvek podnet pre začatie výkonu daňovej kontroly, a preto je daňový subjekt toho názoru, že daňová kontrola nemá podklad v zákone ani samotnej ústave, a je vedená nanajvýš svojvoľne. K tomuto žalovaný uviedol, že možnosť vykonať daňovú kontrolu priamo vyplýva zo zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, ktorou sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane. V súlade s ustanovením § 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov správca dane daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, teda v podstate preveruje (a to aj bez toho, aby mal pri jej začatí podozrenie o nesprávne priznanej dani), či daňový subjekt si sám svoju daňovú povinnosť alebo nárok na vrátenie dane správne vypočítal a uviedol v daňovom priznaní, podaním ktorého je daň vyrubená, teda, či si sám správne vyrubil daň (§ 68 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov).

11. K vyššie uvedenému žalovaný zhrnul, že keďže správca dane začal daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku v znení platnom do 31.12.2019 (bez oznámenia), bol povinný v deň začatia daňovej kontroly spísať zápisnicu o začatí daňovej kontroly, v ktorej by musel okrem dňa začatia daňovej kontroly, miesta vykonávania daňovej kontroly, predmetu daňovej kontroly a kontrolovaného zdaňovacieho obdobia alebo kontrolovaného účtovného obdobia uviesť aj dôvod začatia daňovej kontroly. Ide o prípady daňových kontrol, ktoré je správca dane oprávnený začať aj bez oznámenia, ak to ustanovuje osobitný predpis (zákon č. 98/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 106/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 609/2007 Z.z. v znení neskorších predpisov a zákon č. 530/2011 Z.z. v znení neskorších predpisov) alebo, ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo, ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. Zákonom č. 369/2019 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z.z., sa z ustanovenia § 46 ods. 3 tohto zákona s účinnosťou od 01.01.2020 dokonca vypustila povinnosť uvádzať v zápisnici o začatí daňovej kontroly dôvod začatia daňovej kontroly. Ďalej uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9900451/5/4434210/14/Gaz zo dňa 02.10.2014 je zrejmé, že spĺňa všetky povinné náležitosti vrátane uvedenia dôvodu začatia daňovej kontroly, a to dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené.

12. Žalovaný mal za to, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Žalovaný preto považuje tieto námietky žalobcu za neopodstatnené.

13. K námietke žalobcu ohľadom nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, žalovaný uviedol, že nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, avšak vzhľadom na to, že daňové orgány aplikujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ spolu s prevzatím ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu daňový podvod aj na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH.

#### IV.

##### Priznanie odkladného účinku sa k žalobe

14. Krajský súd v Bratislave uznesením č. k. 2S/89/2020-189 zo dňa 28.10.2020 priznal správnej žalobe vo veci preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100310123/2020 zo dňa 30.01.2020 odkladný účinok, a to až do právoplatnosti rozhodnutia súdu vo veci samej.

#### V.

##### Prerušenie konania správneho súdu

15. Krajský súd v Bratislave uznesením č. k. 2S/89/2020-194 zo dňa 31.03.2021 konanie prerušil podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP do skončenia prejudiciálneho konania vedeného pred Súdny dvorom EÚ začatého na základe návrhu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 5Sžfk/34/2018, ktorý uznesením zo dňa 05.03.2020 predložil Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálne otázky, ktorých zodpovedanie je dôležité a môže mať podstatný význam aj pre rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave vo veci samej v konaní vedenom pod sp. zn. 2S/89/2020.

#### VI.

##### Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ

16. Súdny dvor EÚ vo veci C-186/20, ktorej predmetom bol návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ podaný rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 05.03.2020, doručený Súdnemu dvoru EÚ dňa 29.04.2020 a ktorý súvisí s konaním HYDINA SK s.r.o. proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, rozhodol rozsudkom zo dňa 30.09.2021:

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s.1).

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou HYDINA SK s.r.o. a Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) vo veci daňovej kontroly v nadväznosti na žiadosť týkajúcu sa odpočítania dane z pridanej hodnoty v súvislosti s dodaním tovaru. 51. Súdny dvor EÚ sa v rozhodnutí zaoberal povahou lehôt na poskytnutie informácií stanovených v nariadení č. 904/2010 a otázkou ich vplyvu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly správcom dane z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií.

52. Súdny dvor EÚ rozhodol takto:

„Článok 10 nariadenia Rady zo 07.10.2010 o administratívnej (EÚ) č. 904/2010 spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

#### VII.

##### Pokračovanie v konaní

17. Správny súd v Bratislave vydal uznesenie č. k. BA-2S/89/2020-217 zo dňa 30.08.2023, ktorým pokračoval v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného.

#### VIII.

##### Právne posúdenie veci

18. Konanie o správnej žalobe bolo pôvodne vedené pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 2S/89/2020. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej len „súd“, „správny súd“), na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. BA-2S/89/2020. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004

Z.z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 3S správneho súdu.

19. Správny súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu žalovaného orgánu verejnej správy vrátane administratívneho spisu orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako i priebeh administratívneho konania predchádzajúceho jeho vydaniu, viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), a na pojednávaní konanom dňa 7. januára 2024 dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

20. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100310123/2020 zo dňa 30. januára 2020, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Úradu pre vybrané hospodárske subjekty č. 101862875/2019 zo dňa 2. augusta 2019.

21. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočností, 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.

22. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku 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.

23. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných zákonov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

24. Podľa § 46 ods. 2 Daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

25. Podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

26. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa

osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

27. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

28. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

29. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. dodaním tovaru je 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 v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

30. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

31. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

32. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. 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,

- a) ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, b) ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

33. Podľa § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

34. Podľa § 71 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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,
- b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,
- c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,
- d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,
- e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

35. Správny súd posudzoval, či žalobca má právo na nadmerný odpočet DPH, ktorý si uplatnil u správcu dane, t.j. či obchodné transakcie deklarované v dodávateľských faktúrach, ktoré predložil žalobca správcovi dane za účelom priznania nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2014 sa uskutočnili tak, ako boli deklarované a teda, či splnil všetky zákonné hmotnoprávne podmienky na jeho uplatnenie uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

36. V kontexte na uvedené skutočnosti, správny súd zároveň skúmal, či napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým správnym rozhodnutím vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, či je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, či zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy je nepostačujúce na riadne posúdenie veci a či došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom, verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej a či skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi.

37. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až jún 2014 a september 2014, pri ktorej preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Na základe zisteného skutkového stavu v rámci daňovej kontroly, správca dane dospel k záveru, že žalobca v zdaňovacom období marec 2014 si neoprávnene odpočítal daň z faktúr vyhotovených daňovým subjektom B-spol, s.r.o. a daňovým subjektom Peter Štěpánek s.r.o.

38. S ohľadom na námietky žalobcu sa správny súd primárne zaoberal žalobnou námietkou žalobcu, že zo strany správcu dane došlo k prekročeniu zákonom stanovenej maximálnej doby trvania daňovej kontroly v súvislosti s prerušením daňovej kontroly z dôvodu zaslania správcovi dane žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného mal správny súd za preukázané, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2014 začala dňa 02.10.2014. V konaní bolo nesporne preukázané, že správca dane z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií z dôvodu preverenia dodávok v rámci Európskej únie, vydal dňa 27.04.2015 rozhodnutie č. 20566539/2015 o prerušení daňovej kontroly a ktorá bola prerušená odo dňa 28.07.2015 do doby, kedy pominú prekážky, pre ktoré sa kontrola prerušila. Správca dane - Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty oznámením č. 101440551/2011 zo dňa 28.06.2017 oznámil daňovému subjektu, že dňa 28.06.2017 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a z tohto dôvodu, správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že počas prerušenia kontroly lehoty na výkon daňovej kontroly podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynuli, keďže správca dane z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné zistenie skutkového stavu a určenie dane súvisiace s vykonávanou daňovou kontrolou v súlade s § 61 Daňového poriadku.

39. Správny súd zastáva názor, že lehoty v zmysle nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, sú určené pre dožiadaný orgán, ktorý má poskytnúť požadované informácie a nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Trvanie prerušenia daňovej kontroly je teda viazané na splnenie jeho účelu, nie na plynutie lehoty stanovenej citovaným nariadením, v ktorej má dožiadaná strana odpovedať na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Správny súd má za to, že skutočnosť, že trojmesačná lehota na vybavenie žiadosti bola dožiadanou stranou prekročená, nemá

vplyv na zákonnosť prerušenia daňového konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku a ani na to, že lehota na vykonanie daňovej kontroly počas prerušenia konania v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynula. Prerúšením daňovej kontroly správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly (viď zbierka stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 7/2016), právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/36/2018 zo dňa 13.09.2019.

40. Vo vzťahu k vyššie uvedenému, správny súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ, ktorý rozhodol vo veci C-186/20, ktorej predmetom bol návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ podaný rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 05.03.2020, doručený Súdnemu dvoru EÚ 29.04.2020 a ktorý súvisí s konaním HYDINA SK s.r.o. proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, a to rozsudkom zo dňa 30.09.2021 a ktorý sa týkal výkladu článku 10 nariadenia Rady/EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s.1), pričom tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou HYDINA SK s.r.o. a Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky vo veci daňovej kontroly v nadväznosti na žiadosť týkajúcu sa odpočítania dane z pridanej hodnoty v súvislosti s dodaním tovaru. Súdny dvor EÚ sa v rozhodnutí zaoberal povahou lehôt na poskytnutie informácií stanovených v nariadení č. 904/2010 a otázkou ich vplyvu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly správcom dane z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií. Súdny dvor EÚ v tejto rozhodol takto: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Na základe uvedeného, správny súd dospel k záveru, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Správny súd preto považuje túto námietku žalobcu za nedôvodnú.

41. K námietke žalobcu, že zo strany daňových orgánov došlo k porušeniu zásady proporcionality pri celkovej dĺžke trvania daňovej kontroly, ktorá v sebe zahŕňala aj neprimeranú dobu jej prerušenia za účelom získania odpovedí v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správny súd uvádza, že dobu prerušenia daňovej kontroly nie je možné zarátať do doby jej trvania a ďalej, že nedodržanie lehoty troch mesiacov na poskytnutie informácií cudzozemským daňovým orgánom nemožno pričítať ako procesnú vadu žalovanému a prvostupňovému správne orgánu, najmä, keď správca dane viackrát, a to 30.03.2016, 26.08.2016, 10.02.2017 a 26.05.2017 urgoval, resp. reklamoval odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, čo nepochybne vyplýva z obsahu administratívneho spisu. Správny súd preto považuje túto námietku žalobcu za nedôvodnú.

42. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, obsahuje osobitnú Daňový poriadok úpravu preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Daňový subjekt preukazuje aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré vedie. Daňový poriadok zakotvuje v § 3 základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa cit. ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné

zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

43. Podstatnou v preskúvanom prípade je skutočnosť, že žalobca v rámci daňového konania nepreukázal reálnosť dodávky deklarovaného tovaru alebo služieb. Správca dane mal dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. K záveru o tom, že k dodaniu služieb nedošlo tak, ako je to deklarované na preverovaných faktúrach dospeli orgány verejnej správy aj na základe dôkazov vykonaných správcou dane, najmä výsluchmi svedkov. Správca dane umožnil žalobcovi zákonným spôsobom uvedené pochybnosti odstrániť, avšak z dôkazov ním predložených uvedené nevyplýva a preto, neunesol dôkazné bremeno. Možno však konštatovať, že žalobcovi bolo orgánmi verejnej správy pripísané na ľarchu jedine neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k existencii uplatneného zdaniteľného plnenia (odpočítanie dane, ktoré si nárokoval).

44. K námietke žalobcu, že dôkazná povinnosť bola prenesená na orgán verejnej správy, správny súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane a v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH je právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní, hlásení a vyúčtovaní, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania. Vo vzťahu k uvedenému, správny súd poznamenáva, že nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení daňového subjektu, ako aj pravdivosť skutočností uvedených na dokladoch ním predložených. Povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov, je preukázať relevantnými dôkazmi, že ním uplatnený nárok bol oprávnený. Dôkazná

povinnosť správcu dane teda spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznané právo na odpočítanie dane. Pri posudzovaní správnosti daňového priznania sa nemôže vychádzať len z faktúr a iných písomností ale k tomuto účelu musí byť vykonané dokazovanie na zistenie, či predložené faktúry a písomnosti a či majú i obsahový podklad. Ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť dostatočným podkladom pre uznanie práva odpočítať daň, ak nie je preukázané, že skutočne k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako je na daňových dokladoch deklarované. Nie je úlohou ani povinnosťou daňových orgánov preukazovať skutočnosti tvrdené daňovým subjektom, táto povinnosť spočíva len na daňovom subjekte. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia a disponuje účtovnými dokladmi (faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa a pod.). Na druhej strane nie je však možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“, čo však podľa názoru správneho súdu nebol tento prípad. Správny súd konštatuje, že v danej veci sa nejednalo o predloženie nadštandardných dôkazov a o presun dôkazného bremena na správcu dane, ktorý mal pochybnosti vzhľadom na v konaní zistené skutočnosti v súvislosti s predmetnými dodávkami a od žalobcu žiadal len také dôkazy, ktorými mal disponovať. Právo na odpočítanie dane z dodávky vzniká platiteľovi dane v deň, keď mu vznikla daňová povinnosť, t.j. dňom uskutočnenia (dodania) reálneho zdaniteľného plnenia, ktoré musí byť náležite preukázané daňovým subjektom. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011 a z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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 DPH uznaný ako oprávnený.“

45. Správny súd s ohľadom na vyššie uvedené, poukazuje na § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona o DPH, ktoré stanovujú hmotnoprávne podmienky na základe ktorých, si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby sa jednalo o tovary alebo služby, ktoré mu boli naozaj dodané konkrétnym platiteľom DPH (t.j. uskutočnenie zdaniteľného plnenia). Na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť keďže to zákon neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje z dôvodu ľahkej zneužitelnosti, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet DPH uplatňuje, preukázal existenciu podmienok ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ho získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú bez ďalšieho predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle . Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok zákona o DPH na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou uvedenou na faktúre (viď rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.02.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.01.2013). Správny súd zároveň poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014 z ktorých vyplýva, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Obchod je spojovací medzičlánok medzi rôznymi hospodárskymi odvetviami zameranými na uskutočňovanie obehu tovaru a teda predstavuje výmenu produktov (statkov, výrobkov, tovaru a služieb) formou kúpy a predaja a pri obchodnej činnosti prízvukuje ekonomickú analýzu a zdôvodnenie opodstatnenosti relevantných obchodných transakcií. Vzhľadom na uvedené, daňový subjekt ako platiteľ dane mal možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.

46. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Súdna prax jednoznačne ustálila, že dôkazné bremeno v prípade preukazovania reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia leží na pleciah daňového subjektu. Pokiaľ si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Nie je postačujúce iba predloženie faktúry, dodacích listov, výpisu z účtu, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenou. V prípade správcu dane preukázateľne spochybnených uskutočnených zdaniteľných plnení je prechod dôkazného bremena na plecia daňového subjektu ústavne konformný. Navyše takýto zásah do autonómie jednotlivca je odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (viď rozhodnutie Ústavného súdu SR II.ÚS 705/2017).

47. Preto správny súd nesúhlasí s názorom žalobcu, že podmienka disponovania existenciou materiálneho plnenia je nevyhnutne splnená, ak o existencii predmetného materiálneho plnenia nie je pochybnosť, pretože preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane (daňovým subjektom) na uskutočňovanie zdaniteľných plnení, je podmienkou pre odpočítanie dane a pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

48. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ dane, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.

49. Podľa názoru správneho súdu, správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ. Správny súd preto považuje túto námietku žalobcu za nedôvodnú.

50. K námietke žalobcu, že správca dane začal uňho ako platiteľa dane nezákonne daňovú kontrolu, keďže neuviedol po celú dobu jej trvania - dôvod, účel alebo akýkoľvek podnet pre jej začatie, opierajúc sa o nález Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 zo dňa 18.11.2008, správny súd uvádza, že v konaní bolo preukázané, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až jún 2014 a september 2014 bola začatá v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku u daňového subjektu Podtatranská hydina a.s., a to dňa 02.10.2014. Uvedené mal správny súd preukázané zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9900451/5/4434210/14/Gaz zo dňa 02.10.2014 a z oznámenia o rozšírení daňovej kontroly č. 9900451/5/5472200/2014 zo dňa 19.12.2014. Správny súd poukazuje na to, že možnosť vykonať daňovú kontrolu priamo vyplýva z Daňového poriadku, ktorou sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane. V súlade s § 44 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, teda preveruje, či daňový subjekt si sám svoju daňovú povinnosť alebo nárok na vrátenie dane správne vypočítal a uviedol v daňovom priznaní, podaním ktorého je daň vyrubená, teda, či si správne vyrubil daň (§ 68 ods. 4 Daňového poriadku). Na základe uvedeného, správny súd dospel k záveru, že správca dane pri začatí výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Správny súd preto považuje túto námietku žalobcu za nedôvodnú.

51. K námietke žalobcu ohľadom nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, správny súd uvádza, že pojem daňový podvod (konanie poznačené podvodom) stabilne používa judikatúra Súdneho dvora EÚ na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. nimi vytvoreného reťazca si neplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie. V takých prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, avšak vzhľadom na to, že daňové orgány aplikujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ spolu s prevzatím ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu daňový podvod i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH. Správny súd konštatuje, že žiaden dôkaz nenasvedčuje, že žalobca nemal úmysel získať daňovú výhodu vo forme uplatnenia odpočítania DPH a teda nepreukázal opak. Správny súd zdôrazňuje, že ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Takýto spôsob usporiadania obchodných vzťahov napĺňa znaky zneužívajúceho konania, ktoré zdefinoval ESD v rozsudku C-255/02 – Halifax z 07.12.2010. Z rozsudku vyplýva, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach a vo vnútroštátnej šiestej smernici právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami (bod 74). Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (bod 75). Predmetný rozsudok Halifax v bode 81 uvádza, že pre posúdenie tohto plnenia, ktorého cieľom má byť získanie daňovej výhody, je potrebné vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a personálne prepojenie medzi podnikateľmi. Preukázanie zneužívania si na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v šiestej smernici a vo vnútroštátnej právnej úprave viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane z celku objektívnych prvkov musí takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (Halifax, bod 86).

52. Správny súd dodáva, že aj v rozsudku Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid C-80/11 a C-142/11 SD EÚ uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (viď najmä rozsudky - C-285/09, ako aj z 27.10.2011 Tanoarch, C-504/10). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (viď najmä rozsudok z 03.03.2005 Fini H, C-32/03, Zb. s. I- 1599, ako aj Kittel a Recolta Recycling ako aj z 29.03.2012, Véleclair, C-414/10).

53. Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ subjekty, ktoré prijímú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či

ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Naopak, nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (viď v tomto zmysle rozsudky z 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797; Netto Supermarkt, ako aj z 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10). Navyše v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Napriek tomu, že tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy (viď rozsudok z 26.01.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10), táto možnosť sa v zmysle druhého odseku uvedeného článku nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 s názvom „Fakturácia“ hlavy XI s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ uvedenej smernice a najmä v jej článku 226. Okrem toho opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH (viď v tomto zmysle najmä rozsudky Gabalfrisa a i., Halifax a i.; z 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ako aj Dankowski).

54. Súdny dvor EÚ konštatoval, 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 platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ pripúšťa, že nie je v rozpore s právom EÚ 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. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (viď rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

55. Správny súd uvádza, že pri rozhodovaní je potrebné vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora EÚ prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomíňať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci (viď rozsudok Súdneho dvora EÚ Adeneler, C-212/04, 04.07.2006, Zb. s. I-6057) bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok. Vnútroštátne ustanovenia je potrebné vykladať eurokonformným spôsobom v súlade so smernicou v zásade až po uplynutí transpozičnej lehoty smernice (viď Adeneler, C-212/04, 04.07.2006, Zb. s. I-6057), teda pri predmetnej smernici od 01.01.2008.

56. Záverom vo vzťahu k uvedenému správny súd uvádza, že obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. Pre posúdenie subjektívneho prvku zneužitia práva je potrebné vychádzať z účelu takýchto plnení na základe ich obsahu. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne.

57. V nadväznosti na vyššie uvedené skutočnosti, správny súd konštatuje, že žalobca mal prijať všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa stane súčasťou fiktívnych obchodov, zneužívajúcich systém DPH a mal možnosť si riadne preveriť svojich dodávateľov, ktorí si neplnili svoje povinnosti voči správcovi dane (nepodávala daňové priznania k DPH, ani kontrolné výkazy). Naopak, konanie žalobcu nie je v zhode s konaním obozretného daňového subjektu, ktorý si riadne preverí, či potencionálny obchodný partner je platiteľom DPH. Z celkového konania žalobcu ako podnikateľského subjektu, nie je možné skonštatovať, že by bol konal obozretné a v dobrej viere, čo má aj dosah na posudzovanie z hľadiska vnútroštátnej rozhodovacej praxe, resp. judikatúry SD EÚ. Správny súd zdôrazňuje, že každý subjekt vstupujúci do obchodných vzťahov musí zachovávať náležitú mieru obozretnosti, predovšetkým vzhľadom k povahe tovaru a služieb a zabezpečiť si potrebné podklady pre splnenie podmienok pre

uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov skutočne prišlo, pretože dôkazné bremeno týkajúce sa faktickej realizácie obchodovania je na jeho strane.

58. Ďalej správny súd poukazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/51/2010 zo dňa 08.12.2011, v ktorom sa uvádza, že: „Znakom jednej zo zásad obchodného práva, t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými spoločnosť naplňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady, že do úvahy sa berie vždy skutočný obsah právneho úkonu, opodstatnené.“

59. Určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností jednotlivého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Pétér Dávid).

60. Správny súd poukazuje na právne závery, uvedené v rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžfk/16/2020: „Určiť exaktnú hranicu, po ktorú dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a hranicu, od ktorej ho už nezaťažuje, býva spravidla náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade však daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu vykonať aspoň také opatrenia, ktoré možno považovať za rozumné a štandardné pri realizácii akejkoľvek obchodnej transakcie. Za takéto opatrenie možno jednoznačne považovať aj preverenie skutočnosti, či je subjekt, s ktorým jedná, či priamo uzatvára obchod, na takéto konanie oprávnený. V tejto súvislosti je v jeho vlastnom záujme, aby na účely takého preverenia vyžiadal od dotknutého subjektu napr. plnomocenstvo, ktoré môže následne slúžiť ako dôkaz o tom, že obchod bol realizovaný s tou osobou, ktorá predmetné plnomocenstvo predložila.“

61. Zároveň správny súd v nadväznosti na vyššie uvedené, poukazuje na právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2010 z ktorého, vychádza ustálená judikatúra a v ktorom poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v Daňovom poriadku, oprávnené. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

62. K námietke žalobcu, že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie sú nepreskúmateľné, správny súd uvádza, že orgány verejnej správy sa vecou dôkladne zaoberali, že správca dane vykonal vo veci riadne a dostatočné dokazovanie a že nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Má za to, že postupom orgánov verejnej správy taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi (žalobca mal možnosť sa vyjadriť k obsahu výpovedí svedkov, k vykonanému dokazovaniu a navrhovať dôkazy). Uviedol, že žalovaný v odôvodnení

svojho rozhodnutia podrobne opísal postup správcu dane počas daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania a konštatoval, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav a zároveň uviedol ako boli ním vykonané a vyhodnotenú dôkazy, t.j. jednotlivu a vo vzájomných súvislostiach, spolu s úvahou ako boli zistené skutočnosti právne posúdené. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol aj to, ako sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu (podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku v odôvodnení rozhodnutia orgánu verejnej správy sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo). Vo vzťahu k uvedenému, správny súd konštatuje, že v napadnutom rozhodnutí ako aj v prvostupňovom rozhodnutí tieto náležitosti neabsentujú, táto skutočnosť vyplýva jednak z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia, keď žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol všetky skutočnosti, ktoré v daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie marec 2014 správca dane zistil.

63. Správny súd poukazuje na to, že nepreskúmateľnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy môže byť spôsobená aj nedostatkom dôvodov, ktorý môže byť buď absolútny, to znamená, že rozhodnutiu chýba odôvodnenie celkom alebo v odôvodnení chýbajú skutkové dôvody, na ktorých boli založené rozhodovacie dôvody. Je to v prípade, keď sa rozhodnutie zakladá na skutočnostiach, ktoré neboli v konaní zisťované alebo na dôkazoch, ktoré boli získané v rozpore so zákonom, alebo keď z odôvodnenia vôbec nie je zjavné, aké dôkazy a či vôbec boli vykonané v konaní. Taktiež, keď chýba úvaha, ako boli právne posúdené zistené skutočnosti, ktoré boli rozhodné pre rozhodnutie. Rozhodnutie orgánu verejnej správy je nepreskúmateľné, keď jeho výrok je v rozpore s odôvodnením alebo ak v odôvodnení chýbajú právne závery, ktoré by vyplývali zo skutkových okolností, alebo sú nejednoznačné. V danom prípade, napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím bolo riadne odôvodnené a preto mu nie je možné prisúdiť vadu nepreskúmateľnosti. Správny súd preto považuje túto námietku žalobcu za nedôvodnú.

64. K námietke žalobcu, že bol nesprávne zistený skutkový stav, správny súd uvádza, že v konaní bolo dostatočne preukázané, že žalobca ako platiteľ dane si neoprávnene odpočítal daň z faktúr vyhotovených daňovým subjektom B-spol., s.r.o. v celkovej výške XXX.XXX,XX € a z faktúr vyhotovených daňovým subjektom Peter Štepánek s.r.o. v celkovej výške XXX.XXX,XX € za dodávku tovaru a služieb, správny súd zdôrazňuje, že rozhodujúca je reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené. Správny súd preto považuje túto námietku žalobcu za nedôvodnú.

65. Správny súd dodáva, že žalobca ako platiteľ dane mohol podrobne objasniť okolnosti nakontaktovania sa na dotknuté spoločnosti, predložiť dôkazy o tom, že tieto spoločnosti ponúkali, resp. mali zverejnenú ponuku, alebo reklamu, prípadne dôkazy o tom, odkiaľ získal platiteľ dane na spoločnosti referencie, odporúčania. Žalobca mohol predložiť emailovú komunikáciu, či už s deklarovateľnými dodávateľskými spoločnosťami, ale aj s odberateľskou spoločnosťou. Bolo teda na žalobcovi, aby už v čase deklarovania zdaniteľných plnení si zabezpečil dôkazy, ktoré bude môcť predložiť s odstupom času, napríklad z dôvodu obhájiteľnosti pred správcou dane. V súvislosti s uvedeným, správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžfk/9/2017 bod 6.10, v ktorom sa uvádza: „v prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.“

66. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sžf/20/2011 uviedol že: „pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv nepostačuje, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke“. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, správca dane tieto dôkazy posúdi a vyhodnotí. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bol predmetný tovar dodaný, nie je povinný dokazovať jeho nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na predložených faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúr. Ak platiteľ neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH.

67. Na rozdiel od prípadu, ktorého sa týkal rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011, na ktorý poukázal žalobca, kedy daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho

plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Správny súd poukazuje na zásadnú skutočnosť vyplývajúcu z uvedeného rozsudku, a to na podmienku „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia“, ktorá však v posudzovanom prípade preukázaná nebola. Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávnych podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, aj keď majú doklady všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované.

68. Zároveň správny súd poukazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

69. Správny súd dospel k záveru, že orgány verejnej správy vyvodili z výsledkov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu ako platiteľa dane, správny právny záver, že obchodné transakcie uvedené vo faktúrach sa neuskutočnili tak, ako boli deklarovane a že žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní a žiadnymi ďalšími dôkazmi nepreukázal, že uvedené zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené. Možno konštatovať, že správca dane pri výkone daňovej kontroly a za účelom komplexného posúdenia preverovaných zdaniteľných obchodov a obchodných partnerov žalobcu ako platiteľa dane, pri preverovaní obchodných transakcií za preverované zdaňovacie obdobie, využil znenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku podľa ktorého, 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. Zároveň správca dane okrem iných dôkazov využil výsledky preverovaní a kontrolných zistení z daňových kontrol DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia rokov 2014 vykonaných u obchodných partnerov (daňových subjektov). Správca dane získal informácie zo spisu z daňových kontrol u daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o., personálne a ekonomicky prepojenej spoločnosti, ktorá bola v kontrolovanom zdaňovacom období odberateľom Podtatranská hydina a.s. (viď úradný záznam č. 101543402/2017 a č. 101614457/2017), ako aj zo spisov z daňových kontrol u ďalších daňových subjektov.

70. Na základe uvedeného, správny súd dospel k záveru, že žalovaný a správca dane zistený skutkový stav vyhodnotili správne, t.j. že žalobca v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu, t.j. dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované na predmetných faktúrach, daňový úrad považoval túto fakturáciu bez ekonomického opodstatnenia, za faktúry, za ktorými nie je žiadna reálna dodávka. Správca dane správne konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH v zmysle ktorých, právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť a platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané. Žalovaný potvrdil prvostupňové správne rozhodnutie správcu dane, nakoľko mal zo spisového materiálu a dôkazov v ňom uvedených za preukázané, že správca dane zadovážil dostatok dôkazov na prijatie ním uvádzaného záveru, že sporné zdaniteľné obchody sa neuskutočnili.

71. Podľa názoru správneho súdu sa orgány verejnej správy vecou dôkladne zaoberali, pričom správca dane vykonal vo veci rozsiahle a dostatočné dokazovanie, pričom nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správca dane hodnotil dôkazy 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 a dôsledne postupoval podľa Daňového poriadku, ktorý je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotno-právnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva

daňovému subjektu. Daňový poriadok je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

72. V súlade s výsledkami vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie obchodov, a teda reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne ako účastník fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňového subjektu zúčastneného na kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

73. Správny súd zhrnul, že žalobca v konaní nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal rozsiahle dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o realizácii predmetného obchodu, pretože samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti predložených dokladov, či vyjadrení, nemusí tieto uznať ako relevantné, ak daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. neodstránil pochybnosti zistené správcom dane. Nárok na odpočítanie dane je podmienený nevyhnutnosťou priameho a bezprostredného vzťahu medzi príslušným zdaniteľnými plneniami, ktoré platiteľ vykonáva v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Platiteľ dane má nárok na odpočítanie dane iba vtedy, ak splnenie všetkých podmienok stanovených v zákone o DPH preukáže.

74. V zmysle vyššie uvedeného správny súd má za to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nepreukázal, že zo strany dodávateľov bolo uskutočnené dodanie deklarovaných služieb v zmysle § 8 zákona o DPH, a preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH a následne mu ako odberateľovi uvedenom na faktúre nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Správca dane na základe šetrení u dodávateľov žalobcu vyhodnotil obchodné prípady dôvodne tak, že k dodaniu služieb v skutočnosti nedošlo. Právo na odpočítanie dane si pritom môže daňový subjekt uplatniť len v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo v danom prípade nebolo preukázané.

75. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojich rozhodnutiach už opakovane vyslovil názor, že každé odôvodnenie rozhodnutia orgánu verejnej správy musí obsahovať logickú, právnu a presvedčivú argumentáciu, a to v dostatočnom rozsahu, tzn. že priemerný adresát musí mať možnosť z predloženého odôvodnenia pochopiť správnosť právnych noriem aplikovaných na skutkový stav a právne závery nevybočujúce z logiky aplikácie práva a vedúce k záveru obsiahnutom vo výrokovvej časti (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžo/3/2012).

76. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (III. ÚS 209/04, IV. ÚS 115/03, II. ÚS 9/2013). Európsky súd pre ľudské práva v rámci svojej judikatúry vyslovil, že právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (napr. Georgiadis v. Grécko z 29.05.1997, Recueil III/1997).

77. Správny súd poukazuje na to, že žalovaný v rozhodnutí nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Preto odôvodnenie rozhodnutia, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05, I. ÚS 141/09-12). Na ústavnosť odôvodnenia nie je potrebné, aby sa v ňom uvádzali odpovede na všetky, a to aj nepodstatné a pre vec bezvýznamné okolnosti alebo návrhy účastníka konania, aj keď účastník konania ich vníma ako relevantné (viď uznesenie ÚS SR č.k. IV. ÚS 150/03-41 zo dňa 27.08.2003).

78. Po preskúmaní veci správny súd uvádza, že správny súd v obdobných veciach tých istých účastníkov, týkajúcich sa rovnakej daňovej kontroly za rok 2014, už rozhodol (napr. rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/2/2020, sp. zn. 1S/87/2020, sp. zn. 5S/84/2020).

79. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie vydané v prvom stupni správcom dane, je vecne správne, a preto správny súd žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

80. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s § 175 ods. 1 SSP, keďže vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy, a preto mu správny súd náhradu trov konania nepriznal.

81. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.