

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-5S/181/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201502
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 11. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Monika Hrašnová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2023:1018201502.6

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Moniky Hrašnovej a členov senátu JUDr. Barbory Vrbovej a JUDr. Michala Davalu, Ph.D., LL.M., v právnej veci žalobcu: HYDINA SLOVENSKO s. r. o., so sídlom Lieskovská cesta 23/640, 962 21 Lieskovec, IČO: 45 300 950, v zastúpení KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s. r. o., so sídlom Apollo Business Center II, blok A, Prievozská 4, 821 09 Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101575691/2018 zo dňa 14.08.2018, takto

rozhodol:

- I. Súd žalobu z a m i e t a.
- II. Žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2013, o výsledku ktorej vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly č. 104229178/2016 zo dňa 04.11.2016 (ďalej aj „protokol“). Protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 23.11.2016, ktorý sa k zisteniam vyjadril v podaní zo dňa 14.12.2016. Správca dane prerokoval so žalobcom jeho pripomienky na ústnom pojednávaní dňa 27.06.2017 a po vypočutí žalobcom navrhnutého svedka vydal správca dane dňa 27.03.2018 prvostupňové rozhodnutie č. 100629938/2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 624 556,57 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti Podtatranská hydina a. s., so sídlom Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, správca dane uviedol, že nepriznal žalobcovi odpočítanie dane z dodávateľských faktúr uvedených v tabuľke č. 2, č. 3 a č. 4, vyhotovených spoločnosťou Podtatranská hydina a. s., za dodanie tovaru sója, jednoduché kurčatá (ďalej len „JDK“), krmivo. Správca dane kontrolou zistil porušenie ust. § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), tým, že daňový subjekt si odpočítal daň vo výške 219 792,02 Eur z faktúr vyhotovených subjektom Podtatranskej hydiny a. s. neoprávnene z dôvodu, že nebolo preukázané, že platiteľ – žalobca prijal tovar od daňového subjektu Podtatranská hydina a. s. tak, ako bolo deklarované uvedenými dodávateľskými faktúrami. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že tovar pre kontrolovaného platiteľa Podtatranská hydina a. s. nebol dodaný spoločnosťou uvádzanou na preverovaných dodávateľských faktúrach. Predmetné obchody - nákup a predaj predmetného tovaru kontrolovaný platiteľ uskutočňoval v rámci reťazca, t. j. uvedený tovar bol

dodávaný medzi viacerými podnikateľmi a bol prepravený od nákupu u prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci. Správca dane mal na základe zistení z interných databáz, miestnych zisťovaní a z dôkazov uvedených v protokoloch z vykonaných daňových kontrol kontrolovaného platiteľa dôvodné pochybnosti o vzniku daňovej povinnosti od osoby uvedenej na predložených dodávateľských faktúrach. Správca dane mal za preukázané, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s. r. o. (dodávateľ Podtatranská Hydina a. s.) vôbec nevykonávala ekonomickú činnosť a nepreviedla ekonomické vlastníctvo na dodávateľa kontrolovaného platiteľa. Dodávateľské faktúry vystavené v mene spoločnosti Podtatranská hydina a. s. sa ukázali počas výkonu daňovej kontroly ako formálne doklady, neodrážajúce reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedenou spoločnosťou. Žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal okrem formálnych dokladov, že plnenia boli uskutočnené, tak ako boli deklarovane. Dôkazy na strane správcu dane ako existencia pečiatky, objednávanie tovaru A. B., ďalšie fakturácie tohto toku tovaru cez personálne prepojené spoločnosti, sú závažné a priame dôkazy neexistencie plnení uvedených na faktúrach.

3. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu spoločnosti TrueCom, s. r. o., so sídlom Mlynská 27, 040 01 Košice, IČO: 36 596 141, uviedol, že nepriznal žalobcovi odpočítanie z dodávateľských faktúr (uvedených v tabuľke č. 5 pozn. správneho súdu), predmetom ktorých bol prevažne tovar (chladené kurčatá, kuracie rezne, plátky, kuracia pečeň, kačka, husi, mäsové výrobky, rôzne druhy syrov a pod.) Správca dane kontrolou zistil porušenie § 51 ods. 1; 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH tým, že žalobca si odpočítal daň vo výške 380 912,01 Eur z faktúr vyhotovených daňovým subjektom TrueCom, s. r. o. neoprávnene z dôvodu, že nebolo preukázané, že žalobca prijal tovar od spoločnosti TrueCom, s. r. o. tak, ako bolo deklarovane uvedenými dodávateľskými faktúrami. Správca dane mal za preukázané, že žalobca deklaruje dodanie tovaru od daňového subjektu TrueCom, s. r. o., ktorá preukázateľne nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť a nemohla previesť ekonomické vlastníctvo na žalobcu. Bez reálne existujúcej ekonomickej činnosti vykonávanej touto osobou dodávateľa nemôže dôjsť ani k nákupu a predaju. Prevedenie ekonomického vlastníctva z osoby dodávateľa na kupujúceho je jednou zo základných podmienok odpočítania dane. Osoba dodávateľa nikdy nepreviedla ekonomické vlastníctvo na žalobcu, nikdy nekonala ako taká, t. j. sama za seba a ak tovar vo svojom mene v rámci svojej ekonomickej činnosti nekúpila, nemohla ho ani predať v postavení platiteľa žalobcovi.

4. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu spoločnosti Mirbes, s. r. o., so sídlom Popradská 66, 040 11 Košice, IČO: 45 470 391, uviedol, že nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr (uvedených v tabuľke č. 6, poznámka správneho súdu), predmetom ktorých bol nákup tovaru – chladené mäso (chladené kurča tr. A, chladená kuracia pečeň, kuracie rezne, chladené kuracie srdcia). Správca dane kontrolou zistil porušenie § 51 ods. 1; § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH tým, že žalobca si odpočítal daň vo výške 23 852,54 Eur z faktúr vystavených daňovým subjektom Mirbes, s. r. o. neoprávnene z dôvodu, že nebolo preukázané, že žalobca prijal tovar od spoločnosti Mirbes, s. r. o. tak, ako bolo deklarovane uvedenými dodávateľskými faktúrami. Správca dane uviedol, že bol použitý rovnaký scenár vedúci k optimalizovaniu vlastnej daňovej povinnosti deklarovanej v daňovom priznaní žalobcu za preverované obdobie február 2013, použitím dokladov faktúr od dodávateľa Mirbes, s. r. o., pričom z dôkazov vyplýva, že tento dodávateľ nevykonáva reálne žiadnu hospodársku činnosť. Žalobca vedel, že objednáva výrobky a tovary z iného členského štátu (Poľsko a Česká republika), a preto nemohol prijať faktúry od slovenského dodávateľa a navyše ich zaevidovať vo svojom účtovníctve a záznamoch vedených v zmysle § 70 zákona o DPH. Správca dane mal za preukázané, že spoločnosť Mirbes, s. r. o. vôbec nevykonávala ekonomickú činnosť. Dodávateľke faktúry vyhotovené v mene Mirbes, s. r. o. sa ukázali počas daňovej kontroly ako formálne doklady neodrážajúce reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedenou spoločnosťou. Podľa zistení správcu dane plnila spoločnosť Mirbes, s. r. o. úlohu nárazníka v obchodnom reťazci, obchodné transakcie deklarovane v jej mene sa ukázali ako účelovo deklarovane, osoby v postavení štatutárnych zástupcov tejto spoločnosti nemajú zodpovedajúce, resp. žiadne vedomosti o činnosti tejto spoločnosti, konateľmi sa stali následkom uvedenia nepravdivých informácií o tejto spoločnosti inými osobami, nemajú vedomosti o obchodoch, vedení účtovníctva ani o podávaní daňových priznaní za túto spoločnosť. Žalobca deklaruje dodanie tovaru od spoločnosti Mirbes, s. r. o., ktorá preukázateľne nevykonávala ekonomickú skutočnú činnosť a nemohla previesť ekonomické vlastníctvo na žalobcu. Bez reálne existujúcej ekonomickej činnosti vykonávanej touto osobou dodávateľa nemôže dôjsť ani k nákupu a predaju.

5. Vo všetkých prípadoch správca dane konštatoval, že tým, že nevznikla daňová povinnosť, nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane.

6. Žalovaný na návrh žalobcu vo vyrubovacom konaní vypočul svedkyňu p. A., a napriek žalobcom predloženým dôkazom, plnej moci pre p. C. od spoločnosti TrueCom s. r. o. udelené p. D. A. zo dňa 10.10.2012 a p. E. E. zo dňa 08.01.2013, ako i zástupcu platiteľa Podtatranská hydina a. s. F. C. predloženej tabuľky „Agrárne trhové informácie“ zdroj ATIS, žalovaný zotrval na záveroch uvedených v protokole. Uviedol, že počas daňovej kontroly, ako aj počas vyrubovacieho konania, žalobca nepreukázal právo na odpočítanie dane z faktúr (presne špecifikovaných v rozhodnutí) od sporných dodávateľov. Správca dane každý dôkaz v daňovom konaní (aj nepriamy) hodnotil v kontexte s ostatnými dôkazmi a tento ucelený súhrn dôkazov považoval za dostatočne vypovedajúci.

7. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, ktoré bolo postúpené žalovanému. Žalovaný rozhodnutím č. 101575691/2018 zo dňa 14.08.2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že na základe zistení, vykonaného dokazovania a po zhodnotení všetkých dôkazov a rozhodujúcich skutočností bolo preukázané, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období február 2013 neoprávnene odpočítal daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr od TrueCom, s. r. o., Mirbes, s. r. o., a SLOVAKIA FARMA s. r. o., pretože daňový subjekt TrueCom, s. r. o., Mirbes, s. r. o., a SLOVAKIA FARMA s. r. o. (dodávateľ spoločnosti Podtatranská hydina a. s.) nikdy nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, vystavovanie predmetných faktúr bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov. Deklarované obchody mali len jediný účel, a to znižovanie daňovej povinnosti kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu) smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočítania dane z pridanej hodnoty, a v takom prípade sú deklarované obchody poznačené podvodom. Konštatoval, že správca dane svojím konaním nevybočil zo základných zásad daňového konania. Dodržal zásadu zákonnosti a riadil sa všeobecne záväznými právnymi predpismi, zásadu objektívnej pravdy, keď zisťoval a zistil v náležitom rozsahu skutkový stav vecí, zásadu úzkej súčinnosti správcu dane a účastníkov konania, keď vytvoril dostatočné podmienky, aby daňový subjekt mohol realizovať svoje práva, a na druhej strane, aby si plnil zákonnú povinnosť súčinnosti – dobrovoľnej účasti, 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. Pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zároveň sa vysporiadal so všetkými námietkami daňového subjektu, uviedol, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov, a svoje rozhodnutie náležite odôvodnil.

II. Argumenty žalobcu

8. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101575691/2018 zo dňa 14.08.2018, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 100629938/2018, ktorým bol podľa ust. § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel dane v sume 624 556,57 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013.

9. Žalobca namietal nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly a vadu protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí. Žalobca poukázom na ust. § 61 ods. 10 daňového poriadku ako i čl. 10, 11, 12 a bodu 25 Nariadenia rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie“) mal za to, že správca dane je zo zákona časovo limitovaný na výkon daňovej kontroly, t. j. od začiatku jej trvania až po koniec spočívajúci vo vypracovaní príslušného protokolu, lehotou jedného roka, okrem prípadov v ktorých vzniká potreba dožiadania, kedy je maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly možno predĺžiť najviac o šesť mesiacov; aj to len za predpokladu dodržania určitých podmienok. Uviedol, že správca dane ako deň začatia daňovej kontroly uviedol deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobie, a to 20.05.2013. Správca dane v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu potreby získať informácie podľa nariadenia môže prerušiť výkon daňovej kontroly, avšak informácie, ktorých získanie bolo dôvodom na prerušenie daňovej kontroly musia byť poskytnuté v maximálnej lehote 3 mesiacov odo dňa podania žiadosti. Uplynutím lehoty, ktorá sa v zmysle nariadenia nemôže prekračovať, zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku a správca dane je povinný v súlade s ust. § 61 ods. 4 daňového poriadku pokračovať v konaní aj napriek skutočnosti, že nezistil potrebné informácie. Žalobca mal na základe uvedeného za to, že správca dane bol povinný pokračovať vo výkone daňovej kontroly na základe jej prerušenia zo dňa 14.03.2014 dňom 14.06.2014, čo by znamenalo, že v prípade riadneho a zákonného postupu

správca dane v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku ako i nariadenia, daňová kontrola mala byť ukončená v lehote približne do dňa 20.08.2014. V danom prípade však bola daňová kontrola ukončená dňa 23.11.2016, teda trvala celkovo viac ako 1 200 dní, vrátane jej prerušenia. Správca dane tak ukončil kontrolu po uplynutí viac ako jedného roka odo dňa uplynutia zákonnej lehoty 1 roka odo dňa jej začatia, vrátane lehoty 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia. Nerešpektovanie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly porušuje správca dane nielen ustanovenia o maximálnej dĺžke jej trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Vzhľadom na priebeh daňovej kontroly ako aj samotný postup správca dane, ktorý žalobca považuje za nezákonný z dôvodu nedodržania postupu, ktorý ustanovujú pre orgány verejnej moci právne predpisy, je protokol dokumentom, ktorý je vyhotovený na podklade konania, ktoré je priamo v rozpore so zákonom a s ním súvisiacimi právnymi predpismi, v dôsledku čoho sa tento samotný stáva nezákonným listinným dôkazom, na základe ktorého bolo správcom dane vydané rozhodnutie, a teda je poznačené vadou nezákonnosti. Postupom, ktorý správca dane zvolil v priebehu daňovej kontroly došlo, podľa názoru žalobcu, k závažnému porušeniu princípu proporcionality, a to tým, že postup správca dane sa prieči § 3 ods. 1 daňového poriadku. S uvedenou námietkou sa žalovaný vôbec nevysporiadal a z odôvodnenia nevyplýva, že by sa ňou vôbec zaoberal. Ďalej na podporu svojho názoru poukázal a citoval rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 3 Sžf/1/2009 zo dňa 29.01.2009, 3 Sžf/2/2009 zo dňa 29.01.2009...), pričom túto zásadu potvrdil aj Ústavný súd SR vo svojom náleze sp. zn. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010. Na dôkazy, ktoré boli získané alebo vykonané v rozpore so všeobecne záväznými predpismi nemožno prihliadnuť. Iný postup správneho orgánu by mal za následok, že porušenie by sa premietlo do skutkového stavu veci, ktorý zistil správny orgán a v konečnom dôsledku aj do rozhodnutia vo veci. Ak správny orgán napriek tomu prihliada na nezákonné dôkazy a na základe nich stavia skutkové zistenia, potom je správne konanie v predmetnej veci zaťažené vadou, ktorá má za následok nesprávne a v konečnom dôsledku aj nezákonné rozhodnutie.

10. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný sa nevysporiadal s jeho tvrdeniami v odvolaní, kedy žalobca poukazoval na ekonomickú kauzu pri jednotlivých obchodných transakciách, (čo žalobca považuje za podstatnú námietku), ktoré správca dane spochybnil. Ako ďalší nedostatok vytýkal správcom dane úmyselné opomenutie tvrdenia žalobcu, keď vychádzal iba z výpovede napr., ktorú si osvojil ako fakt (v rámci odpovedi obdržaných na žiadosť o MVI) a v tej súvislosti žalobca namietal neuskutočnenie konfrontácie výpovede svedka s osobami, s ktorých výpoveďami je výpoveď p. E. E. v rozpore. Porušenie zákona v súvislosti s vydaním protokolu žalobca vníma súčasne aj v tom, že mu bolo odopreté právo, ako kontrolovaného daňového subjektu, pri daňovej kontrole sa vyjadrovať v jej priebehu k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia v rámci MVI.

11. Žalobca uviedol, že v rámci reťazového obchodu, ktorý správca dane označil za podvodný, splnil žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty všetky podmienky oslobodenia. Dodávateľ tovaru je osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku a má postavenie platiteľa dane z pridanej hodnoty. Spoločnosť zúčastnená na transakcii je osobou identifikovanou pre DPH v členskom štáte a tovar si objednala pod svojim identifikačným číslom pridelenom v danom členskom štáte. Tovar bol fyzicky a jednalo sa o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom. Cena prepravy bola zahrnutá v cene tovaru. Žalobca v súvislosti s reťazovou štruktúrou konštatuje, že sám žalovaný uvádza, že podľa rozsudku Súdneho dvora ES vo veci C-245/04 EMAG), dodávky ktoré zakladajú pohyb tovaru, sú považované za časovo po sebe nasledujúce. Každý účastník reťazového obchodu môže previesť na druhého podnikateľa právo disponovať s tovarom ako vlastníkom, len ak toto právo predtým získal od svojho dodávateľa.

12. Žalobca ďalej vo vzťahu k sídlu a kontaktu spoločnosti TrueCom, s. r. o., žalovaným označeného ako strateného obchodníka, vytýkal žalovanému, že sa nezaoberal skutočnosťou, či za obdobie, ktorého sa týka daňová kontrola vykonávala reálnu ekonomickú činnosť. Preverovanie sídla miestnym zisťovaním (dožiadanie č. 5/1575639/14 zo dňa 22.04.2014) sa nedialo v čase, v ktorom prebiehala spolupráca žalobcu s uvedenou spoločnosťou. Skutočnosti žalovaným uvádzané, ktoré sa dotýkajú výlučne kompetencii konateľa spoločnosti, nemôžu byť kladené na ťarchu žalobcu. Žalobca poukázal na uznesenie ESD vo veci Forwards, C-563/11, bod 34 a Jagiello, C-33/13 bod 32, podľa ktorého nemožnosť nadviazať kontakt s dodávateľom, prípadne osobami zapísanými ako konatelia tejto spoločnosti, neumožňuje automaticky dospieť k záveru o neexistencii hospodárskej činnosti v čase dodania tovaru, keďže tieto pokusy o kontakt sa uskutočnili v období nasledujúcom po týchto dodaniach. Zároveň žalobca zdôraznil, že v prípade dodania tovaru pre žalobcu boli splnené aj iné vecné podmienky práva

na odpočet, vyplývajúce zo znenia čl. 17 ods. 2 písm. a) šiestej Smernice, bez ohľadu na prípadnú nekontaktnosť spoločnosti TrueCom, s. r. o. V rovnakej časti žalobca namieta spochybnený obchod so spoločnosťou SLOVAKIA FARMA s. r. o. a Mirbes, s. r. o., ktorú rovnako správca dane označil za nárazník a nepriznal žalobcovi ako daňovému subjektu nárok na odpočet DPH z vystavených faktúr.

13. V súvislosti so svedkom D. A. (splnomocnenec TrueCom, s. r. o.) a závermi žalovaného poukázal žalobca na svedeckú výpoveď D. A., potvrdzujúcu jej aktívnu činnosť ako obchodného zástupcu obchodnej spoločnosti TrueCom, s. r. o. ešte v priebehu roka 2013, čo svedčí o riadnom výkone podnikateľskej činnosti spoločnosti v danom období. Namietať účelové vyhodnocovanie dôkazov – výpovede uvedenej svedkyne, ktoré sú v zjavnom rozpore, v neprospech žalobcu. Tieto rozpory neboli správcou dane ani žalovaným odstránené. Žalované orgány dospeli k záveru, že práve výpoveď z 25.09.2015 je pravdivá, pričom výpoveď zo dňa 15.10.2013 a dňa 02.07.2015 nebrali do úvahy.

14. Taktiež nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že sa s plným vedomím a priamo zúčastňoval na konaní poznačeného podvodom, t. j. na deklarovaných obchodných transakciách - dodávkach tovaru v mene obchodnej spoločnosti TrueCom, s. r. o. pre žalobcu. Mal za to, že tieto svojvoľne zaujímajú postavenie zákonného sudcu rozhodujúceho o vine a nevine žalobcu v časti naplnenia skutkovej podstaty hospodárskeho trestného činu – podvodu, v oblasti správy daní. Vyslovil pochybnosť o nestrannosti a nezaujatosti zo strany správnych orgánov pri výkone ich činnosti. Závery správcu dane a žalovaného samé osebe nevypovedajú o tom, že ide o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje akákoľvek spojitosť žalobcu s TrueCom, s. r. o. a zapojenia do obchodného reťazca zaťaženom podvodom na DPH. Mal za to, že je povinnosťou správcu dane špecifikovať, v akých skutkových okolnostiach daňový podvod spočíval. Samotné neodvedenie dane, ktoré žalovaný vzal za podvodné konanie, podvodom v zmysle judikatúry ESD nie je. V rámci daňového konania existujú legitímne nástroje, ktoré správca dane môže, resp. musí využiť k zabezpečeniu splnenia dlžnej daňovej povinnosti predovšetkým vo vzťahu k skutočnému daňovému dlžníkovi. Žalobca záver o personálnom prepojení spochybnil tým, že sa malo jednáť o spoluprácu za účelom prevencie a kontroly vo vzťahu k plneniu vzájomných záväzkov obchodných partnerov.

15. Žalobca dôrazne poukázal na nezákonnosť samotných všetkých a akýchkoľvek rozhodnutí, ktoré boli doručované žalobcovi prostredníctvom bývalého splnomocneného zástupcu na základe generálnej plnej moci, a to F. A. B., a to z dôvodu, že spôsob doručovania žalobcovi nebol v súlade s daňovým poriadkom. Za splnomocneného právneho zástupcu preberala osoba – p. G. (podľa informácii žalobcu zamestnankyňa poštového doručovateľa, ktorá bola oprávnená preberať zásielky na základe zmluvy), ktorá nemala na preberanie zásielok za a v mene F. B. platný titul, ktorý by ju k takejto činnosti oprávňoval.

16. Ďalej žalobca namieta nedostatočne zistený skutkový stav správcou dane. Uviedol, že jednoznačne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty v príslušnom rozsahu, vyčerpávajúcim spôsobom preukázal splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, poukázal pritom na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ. Rovnako tak rozporoval alibistické tvrdenia správcu dane v celom ich rozsahu, dodajúc, že pokiaľ má správca dane, resp. žalovaný pochybnosti, ktoré sú stále len pochybnosťami, tieto je povinný v náležitom rozsahu preukázať, ak sa chce na tieto odvolávať vo svojich rozhodnutiach.

17. Žalobca taktiež namieta nedôvodné prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu, mal za to, že pokiaľ chceli správne orgány spochybniť nárok žalobcu, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočnosti tvrdené žalobcom a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali. Ďalej mal za to, že správca dane ako i žalovaný účelovo spochybnili predložené doklady. V rámci procesu dokazovania boli vykonané dôkazy a prednesené tvrdenia, s ktorými sa správca dane a žalovaný dostatočne nevysporiadali, prípadne bol výklad informácií zistených v rámci procesu dokazovania uskutočnený účelovo, bez rešpektovania zákonnej povinnosti vysporiadať sa s každým dôkazom jednotlivo a so všetkými v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadať na všetko, čo vyšlo najavo, pri súčasnom zachovaní stavu, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Správca dane a žalovaný neprihľadli na svedecké výpovede svedčiace v prospech žalobcu a podporujúce jeho tvrdenia, čo označil za šikanózný postup zo strany správcu dane a žalovaného, nakoľko predloženie zákonom predpokladaných podkladov na účely uplatnenia svojho nároku považovali za nedostatočné a následne po podporení týchto dokumentov svedeckými výpoveďami tieto vylúčili. Celý proces zabezpečovania a vykonávania dôkazov správcou dane a žalovaným je smerovaný k tomu, aby sa prioritne preverila a preukázala vedomá a priama účasť žalobcu vo fiktívnom obchodnom reťazci, žiaden dôkaz v prospech žalobcu nebol vyhodnotený tak osobitne, ako aj v spojení s ostatnými dôkazmi. V nadväznosti na to namieta prekročenie medze zákonom povolenej správnej úvahy, keď správca dane ako i žalovaný v odôvodnení svojich

rozhodnutí vyhodnotili vykonané dôkazy, avšak tieto dôkazy vyhodnotili bez ich vzájomnej súvislosti, pričom z nich prijali nejednoznačné právne závery. Rovnako sa pri hodnotení absolútne nevyhodnotili dôkazy, svedčiace v prospech žalobcu. Tieto sa obmedzili výlučne na opis vykonaných dôkazov (uviedli úkony, ktoré boli vykonané v rámci daňovej kontroly; opísali zistenia v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií, uviedli závery z iných daňových kontrol) bez toho, aby uviedli, čo daným dôkazným prostriedkom bolo preukázané, a to tak v prospech, ako aj v neprospech žalobcu.

18. Konštatoval, že preukázal a zároveň splnil zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a teda dodávateľ bol platiteľ DPH; dodávateľovi vznikla pri dodaní tovaru daňová povinnosť; kupujúci bol platiteľ DPH; kupujúci použil obstaraný tovar na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ; daň bola predávajúcim uplatnená voči kupujúcemu z dodaného tovaru; kupujúci má faktúru od predávajúceho; a kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Rovnako poukázal na to, že neštandardnosť obchodnej spolupráce neznamená automaticky jej nezákonnosť. Správca dane na základe predloženej dokumentácie nepreukázal jej nepravdivosť, iba účelovo sponchybňoval skutočnosti v nej deklarované.

19. Záverom mal žalobca za to, že napadnutému rozhodnutiu žalovaného ako aj rozhodnutiu správcu dane možno vytkáť nedostatočné zistenie a nesprávne vyhodnotenie skutočného stavu veci, ako aj nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť, keďže žalovaný namiesto toho, aby reagoval na konkrétne, dôkazmi preukázané tvrdenia žalobcu, iba alibisticky poukazuje na vykonané dokazovanie z neho vyvedené závery, ktoré sa pre neho stali podkladom rozhodnutia. V predmetnej veci sa žalovaný nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní žalobcu, čo je dostatočným dôvodom pre zrušenie rozhodnutia z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti. Považoval za mimoriadne dôležité dôkladne posúdiť otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých ako správne orgány v predmetnej veci vychádzajú, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možný skutkový záver, ku ktorému správne v predmetnej veci dospeli. Z odôvodnenia však uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodíť. V ďalšom rade žalobca opätovne dôrazne poukázal na nezákonnosť rozhodnutia v daňovom konaní, nakoľko rozhodnutie bolo doručované žalobcovi prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu splnomocneného na základe generálnej plnej moci, a to F. A. B., pričom spôsob doručovania nebol v súlade so zákonom, keďže zásielky preberala p. G., ktorá na to nemala oprávnenie.

20. Žalobca uzavrel, že vzhľadom na procesne vadný postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorí na základe zadovážených skutkových podkladov pre vydanie svojich rozhodnutí nedostatočne zistili a následne aj posúdili skutočný skutkový stav veci a v tejto súvislosti sa nedostatočne vysporiadali so zákonom ustanovenými podkladmi a skutočnosťami a vyvodili o nich nesprávny právny záver, má žalobca jednoznačne za to, že správca dane a žalovaný nezaobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonné náležitosti a procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, a preto žalobca zastával názor, že rozhodnutie správcu dane malo byť žalovaným zrušené a vec vrátená správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodov, že vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia, je nepreskúmateľne pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nepostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. Navrhol, aby správny súd rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobca si uplatnil náhradu trov konania.

III. Vyjadrenie žalovaného a replika žalobcu

21. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 02.07.2019 uviedol, že považuje napadnuté rozhodnutie za správne. Zotrvával na názore, že daňová kontrola bola skončená v zákonom stanovenej lehote na vykonanie daňovej kontroly a námietky žalobcu považuje v tomto smere za neopodstatnené. Taktiež poukázal na stranu 23 svojho rozhodnutia, kde sa s námietkami žalobcu ohľadom prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly vysporiadal. Žalovaný uviedol, že skutkový stav bol náležite zistený. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí detailne popísal zistený skutkový stav veci, popísal, z ktorých podkladov a dôkazov vychádzal, vyhodnotil všetky zistené skutočnosti a zaoberal sa námietkami žalobcu. Rovnako na stranách 9 až 21 napadnutého rozhodnutia popisuje zistený skutkový stav a na stranách 23 až 30 uvádza svoje vysporiadanie sa s odvolacími námietkami žalobcu. Trvá na tom, že správca dane získal dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že

žalobca neoprávnene odpočítal daň z faktúr vyhotovených spoločnosťou TrueCom, s. r. o., Mirbes, s. r. o. a Podtatranská hydina a. s. V nadväznosti na námietku žalobcu o nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní uviedol, že pojem daňový podvod stabilne používa judikatúra súdneho dvora 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 takýchto prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva. K námietke žalobcu na postup a zákonnosť postupu správca dane pri doručovaní písomnosti mal za to, že postupoval v súlade s § 30 ods. 3 daňového poriadku, a teda, pokiaľ má adresát zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Možnosť zabezpečiť preberanie poštových zásielok splnomocnenou fyzickou osobou upravujú poštové podmienky, ktoré v bode 6.2.5 umožňujú adresátovi zásielky splnomocniť fyzickú osobu s odkazom na právnu úpravu plnomocenstva podľa § 30 až § 33b Občianskeho zákonníka. Tým, že doručujúca pošta odovzdala zásielku takejto osobe, nastali rovnaké účinky, ako keby zásielku prevzal žalobca, resp. F. A. B.. Poukázal na to, že žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu v lehote, čím sa preukázateľne dozvedel o jeho obsahu, doručenie nenamietal. Žalovaný je presvedčený, že o tom, že pri doručovaní písomnosti nijako procesne nepochybil. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

22. Žalobca sa v replike zo dňa 18.07.2019 vyjadril k vyjadreniu žalovaného, pričom v podstate zotrval na svojej argumentácii, či už vo vzťahu k namietanému prekročeniu zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly, nepreskúmateľnosti rozhodnutia, alebo nezákonnosti v prípade doručovania rozhodnutí.

23. Žalovaný právo podať dupliku nevyužil.

IV. Konanie pred správnym súdom a relevantná právna úprava

24. Správny súd v Bratislave bol zriadený zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zák. č. 151/2022 Z.z.“) a svoju činnosť začal od 01. júna 2023.

25. V zmysle ust. § 3 ods. 3 písm. b/ zák. č. 151/2022 Z. z. výkon súdnictva prešiel od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to: z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave.

26. Podľa ust. § 493e SSP, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

27. Správny súd po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a podstatných žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP, § 183 SSP) napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, ako aj postup predchádzajúci ich vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 v spojení s § 493e SSP), vec prejednal na pojednávaní (§ 107 ods. 1 písm. a/ SSP) a dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby.

28. Podľa ust. § 1 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. (ďalej len „daňového poriadku“) platného v rozhodnom čase, tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

29. Podľa ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku, 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.

30. Podľa ust. § 3 ods. 2 daňového poriadku, 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.

31. Podľa ust. § 3 ods. 3 daňového poriadku, 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.

32. Podľa ust. § 3 ods. 6 daňového poriadku, 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti

uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

33. Podľa ust. § 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

34. Podľa ust. § 24 ods. 2 daňového poriadku, 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.

35. Podľa ust. § 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.

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

37. Podľa ust. § 45 ods. 1 písm. c) a f) daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia, vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

38. Podľa ust. § 46 ods. 2 prvá veta, 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.

39. Podľa ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku, 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.

40. Podľa ust. § 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 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)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 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

41. Podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a) (napr. zák.č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti DPH).

42. Podľa ust. § 63 ods. 2 daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

43. Podľa ust. § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení 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.

44. Podľa ust. § 2 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákona o DPH), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

45. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, odaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné 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.

46. Podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

47. Podľa ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

48. Podľa ust. § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

49. Podľa ust. § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

50. Podľa ust. § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

V. Právne posúdenie správnym súdom

51. Predmetom konania pred správnym súdom bolo preveriť zákonnosť namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, zákonnosť aplikácie hmotnoprávnych ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok vzniku nároku žalobcu na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia (tovar) v kontrolovanom zdaňovacom období február 2013 od dodávateľa Podtatranská hydina a. s., TrueCom, s. r. o. a Mirbes, s. r. o. a v neposlednom rade preveriť, či je napadnuté rozhodnutie dostatočne a presvedčivo odôvodnené.

52. Z obsahu odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia vyplýva, že pre účely preverenia vzniku nároku na odpočet dane za prijaté tovary žalobcom v zmysle dodávateľských faktúr (presne špecifikovaných v rozhodnutí správcu dane) vystavených od spoločností Podtatranská hydina a. s., TrueCom, s. r. o. a Mirbes, s. r. o. za rôzne druhy tovaru (prevažne charakteru potravín živočíšneho pôvodu – chladené kurčatá, kuracie rezne, plátky, kuracia pečeň, husi, mäsové výrobky, rôzne druhy syrov, chladené kuracie srdcia, sója, krmivo, jednoduchové kurčatá), žalovaný na základe výsledkov daňovej kontroly a odvolacieho konania dospel k záveru o neoprávnenom odpočítaní dane z faktúr vyhotovených uvedenými dodávateľmi žalobcu, pretože tieto spoločnosti (dodávatelia žalobcu) nikdy nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, vystavovanie predmetných faktúr bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov. Deklarované obchody mali len jediný účel, a to znižovanie daňovej povinnosti kontrolovaného daňového subjektu smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočítania dane z pridanej hodnoty, a v takom prípade mal za to, že deklarované obchody sú poznačené podvodom.

53. Na úvod považuje správny súd za potrebné poukázať na samotný účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Nakoľko ide o hmotnoprávne podmienky, k takémuto záveru nestačí len existencia konkrétnej faktúry, hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť (z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. septembra 2017, sp. zn. 8Sžf/40/2015). Rovnako vo vzťahu k danému prípadu považuje správny súd za potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. júna 2012, sp. zn. 5Sžf/63/2011, v ktorom najvyšší súd

skonštatoval, že existencia podmienok pre nárok na odpočet musí byť preukázaná bez akýchkoľvek pochybností, keď konkrétne uviedol, že : „Ako už bolo vyššie uvedené na uplatnenie odpočtu DPH, nepostačuje iba predloženie faktúr a preukázanie ich úhrad, ale zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil a predovšetkým musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V danom prípade však k takémuto preukázaniu bez akýchkoľvek pochybností nedošlo". Taktiež je potrebné vyzdvihnúť, že podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. (bližšie pozri rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 24.02.2021, sp. zn. 20S/204/2019 bod 65)

54. Správny súd taktiež poukazuje na to, že ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla zákonodarcu k tomu, že zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk 15/2018 zo dňa 30 apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021, sp. zn. 6Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020). (bližšie pozri rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/75/2020 zo dňa 25. mája 2022)

55. Judikatúra súdneho dvora je jednoznačná v tom, že úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH je preukázať, že spĺňa podmienky stanovené na jeho získanie (bližšie pozri rozsudok z 18. júla 2013, Evita-K, C-78/12) Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných zdaniteľných plnení podliehajúcich DPH, a vo vzťahu ku ktorým skutočne zaplatila DPH. (bližšie pozri rozsudok zo dňa 21. novembra 2018 vo veci Vadan, C-664/16, bod 44) . Daňové správy môžu od samotnej zdaniteľnej osoby požadovať dôkazy, ktoré považujú za nevyhnutné na posúdenie, či sa požadované odpočítanie má alebo nemá priznať (pozri rozsudok z 27.septembra 2007, Twoh International, C-184/05)

56. Správny súd sa pri prieskume zákonnosti žalobou napadnutých rozhodnutí zamerá na zásadné námietky žalobcu, ktoré však v kontexte zistení správcu dane a vykonaného dokazovania považuje za nedôvodné.

57. Žalobca namietal nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly a vadu protokolu. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola začala dňa 20.05.2013 na základe Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9900451/5/2012777/2013/Gaz spísanej v prevádzke žalobcu dňa 20.05.2013. Uvedená skutočnosť ani nebola sporná. Ďalej bolo zrejmé, že správca dane o výsledku daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 104229178/2016 zo dňa 04.11.2016, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 23.11.2016 spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Daňová kontrola u žalobcu teda začala 20.05.2013 a skončila 23.11.2016. Ďalej bolo z obsahu administratívneho spisu zrejmé, že správca dane rozhodol o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti ku dňu 14.03.2014 do dňa prijatia konečných odpovedí na žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií, týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. V rámci výmeny informácií preveroval správca dane dodávky v rámci Európskej únie. Správca dane oznámil žalobcovi listom zo dňa 03.10.2016, že dňa 23.09.2016 pominuli dôvody pre ktoré sa daňová kontrola u žalobcu prerušila. Z úradného záznamu spísaného správcom dane dňa 10.10.2016 je zrejmé, že žalobca (jeho splnomocnený zástupca H. D. I.) bola telefonicky kontaktovaná za účelom oboznámenia sa s výsledkami kontroly oprávnenosti na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, avšak žiadny jej navrhnutý termín nepotvrdila.

58. Na totožnú námietku žalobcu, vznesenú v inej veci týkajúcej sa iného subjektu HYDINA SK s.r.o. zastúpeného totožným právnym zástupcom, vedenej pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018 boli najvyšším súdom podané prejudiciálne otázky podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30.

septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7 októbra 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 neustanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. „Kasačný súd rešpektujúc právne záväzný názor Súdneho dvora Európskej únie dospel k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7 októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií, nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v § 46 ods. 10 daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu“. (bližšie pozri rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 31.03.2022, sp. zn. 5Sžfk/34/2018 bod 39) Správny súd vychádzajúc z toho, že daňová kontrola bola od 14.03.2014 do 23.09.2016 prerušená a lehoty počas prerušenia podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku neplynú, považoval aj vzhľadom na odpoveď súdneho dvora na prejudiciálne otázky najvyššieho súdu, daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 u žalobcu za ukončenú v zákonom stanovenej lehote jedného roka. V nadväznosti na uvedené nemožno ani protokol vyhotovený na základe predmetnej daňovej kontroly považovať za nezákonný.

59. Nemožno súhlasiť s ďalšou žalobnou námietkou žalobcu o nevysporiadaní sa žalovaného s jeho tvrdeniami uvedenými v odvolaní, kedy žalobca poukazoval na ekonomickú kauzu pri jednotlivých obchodných transakciách. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalovaný sa uvedenou námietkou zaoberal (bližšie pozri str. 24 až 27 odôvodnenia rozhodnutia žalovaného), pričom uviedol dôvody, ktoré žalobcove tvrdenia vyvracajú. Vo vzťahu k námietkam, ktorými žalobca spochybňoval zákonnosť dôkazov získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií s poukazom na skutočnosť, že nemal možnosť realizovať svoje procesné práva správny súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora ES vo veci Jíří Sabou proti Finančnému ředitelství pro hlavní město Prahu vo veci C-276/12 z ktorého vyplýva, že „dodržiavanie práva daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa tento daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Nevyžaduje ani to, aby bol daňovník vypočutý v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov, ani predtým, ako tento členský štát poskytne informácie dožadujúcejmu členskému štátu“. (pozri bod 44 citovaného rozsudku vo veci C- 276/12) Taktiež smernica 77/799 neupravuje právo daňovníka spochybníť správnosť poskytnutej informácie a nestanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie. (pozri bod 48 citovaného rozsudku vo veci C- 276/12) V tejto súvislosti správny súd poukazuje na to, že správca dane vykonáva dokazovanie, zhromaždené dôkazy hodnotí podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov a ustalať skutočnosť pri zachovaní procesných práv účastníka konania. Zo zhromaždených dôkazov v rámci konania, (aj výpovede p. E. E., bývalej konateľky TrueCom, s.r.o., ale i p. D. A.), ktoré správca dane posúdil každý samostatne ako i vo vzájomných súvislostiach, mal za preukázané, že spoločnosť TrueCom, s.r.o. nevykonávala ekonomickú činnosť. Osoby v postavení štatutárnych orgánov (aj p. E. E.) nemajú zodpovedajúce, resp. žiadne vedomosti o činnosti tejto spoločnosti, konateľmi sa stali následkom uvedenia nepravdivých informácií o tejto spoločnosti inými osobami, nemajú vedomosť o obchodoch, vedení účtovníctva ani o podávaní daňových priznaní za túto spoločnosť. Generálna plná moc vyhotovená p. E. E. na zastupovanie pre D. A. bola, podľa jej vyjadrenia, vyhotovená na iný účel „pre slovenskú konateľku“. Len pre doplnenie správny súd uvádza, že žalobca navrhol v rámci vyrubovacieho konania vypočuť svedkyňu p. A. v súvislosti s obchodnými transakciami so spoločnosťou SLOVAKIA FARMA, s.r.o. a TrueCom, s.r.o. v rozhodnom čase, pričom svedkyňa p. A., ako vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní č.j.102597280/2017 zo dňa 18.12.2017, po vykonanom poučení odmietla vypovedať z dôvodu, že svojou výpoveďou by svojej osobe spôsobila nebezpečenstvo trestného stíhania.

60. Ďalej žalobca v bode 11 tejto žaloby uviedol, že splnil všetky podmienky oslobodenia. Správny súd poukazuje na to, že predmetom daňového konania nebolo posudzovanie, či žalobca spĺňa podmienky pre priznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty za intrakomunitárne dodanie tovaru žalobcom (vývoz), ale či spĺňa podmienky pre uplatnenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty, resp. či boli splnené podmienky na odpočet dane za tuzemské dodanie tovarov žalobcovi od vyššie uvedených dodávateľov v zdaňovacom období február 2013, a preto predmetom súdneho prieskumu zákonnosti vo vzťahu k tomuto zdaňovaciemu obdobiu nie je oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

61. Správny súd nepovažuje námietku žalobcu o nedostatočne zistenom skutkovom stave za dôvodnú. Správca dane rozsiahlym preverovaním a zisťovaním zhromaždil dôkazy, z ktorých vyvodil určité skutkové zistenia, ktoré jednoznačne preukazujú závery, ku ktorým správca dane ako i žalovaný v rámci odvolacieho konania dospeli. Dôkazy produkované žalobcom v konaní neboli spôsobilé vyvrátiť pochybnosti správcu dane o neuskutočnení zdaniteľných obchodných transakcií z dôvodov v rozhodnutí správcu dane uvedených. Správca dane jednoznačne preukázal, že spoločnosti deklarované ako dodávatelia žalobcu nevykonávali ekonomickú činnosť, pričom skutočnosť, že preverovanie sídla spoločnosti TrueCom, s.r.o. miestnym zisťovaním dňa 22.04.2014 sa nedialo v čase, v akom prebiehala spolupráca žalobcu s uvedenou spoločnosťou, nie je podľa správneho súdu relevantná. Daňová kontrola sa zväčša vykonáva s časovým odstupom, preto je logické, že preverovanie obvykle neprebíha v čase, v ktorom sa tvrdená obchodná činnosť medzi subjektami vykonávala. Uvedené zistenia správcu dane o nekontaktnosti dodávateľských spoločností žalobcu (TrueCom, s.r.o, Mirbes, s.r.o. ako i SLOVAKIA FARMA s.r.o.) nie sú na ťarchu žalobcu v tom zmysle, že by len na podklade týchto zistení nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet. Tieto zistenia v podstate len dokresľujú správcu dane zistený skutkový stav a slúžia na dotvorenie celkového obrazu. Nekontaktná spoločnosť je rizikový subjekt, a väčšinou aj jednou z indícií, že sa môže jednať o podvodné konanie. Len pre úplnosť správny súd poukazuje na skutočnosť, že tak ako to vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 25.08.2022, sp. zn. 1Sžfk/32/2019 bod 52, vo vzťahu k obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o., táto spoločnosť v mene svojho konateľa podala dňa 07.08.2012 návrh na zrušenie spoločnosti z dôvodu, že neplní svoju povinnosť a nezaložila v zbierke listín Okresného súdu Košice I individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovne obdobia nasledujúce po sebe, a to v rokoch 2010 až 2011, čím je daný dôvod jej zrušenia súdom podľa § 68 ods. 6 písm. f) Obchodného zákonníka, z dôvodu že obchodná spoločnosť nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiaden majetok, ktorý by postačoval na náhradu primeraných výdavkov a odmeny za výkon funkcie likvidátora. Bankové účty spoločnosti boli zrušené a spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnuiteľných ani nehnuteľných vecí a nie je majiteľom iných majetkových hodnôt. Tvrdenie žalobcu, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. bola v čase deklarovaných obchodných transakcií ekonomicky činná, je v priamom rozpore s vyššie uvedeným návrhom konateľa na zrušenie spoločnosti bez likvidácie, ktorý už v auguste roku 2012 tvrdil, že spoločnosť nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť. Na margo tvrdenia žalobcu, že v prípade dodania tovaru pre spoločnosť žalobcu boli splnené aj iné vecné podmienky práva na odpočet v zmysle čl. 17 ods. 2 písm. a) Smernice rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, správny súd uvádza, že je na daňovom subjekte nielen povinnosť tvrdenia, ale aj povinnosť uvedené tvrdenia preukázať, pričom nestačí iba formálne deklarovanie obchodných transakcií. Splnenie podmienok nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. (bližšie pozri rozhodnutie Najvyššieho súdu SR zo dňa 11.06.2019, sp. zn. 6Sžfk/27/2018 bod 70)

62. Vo vzťahu k námietke žalobcu o účelovom vyhodnocovaní dôkazov – výpovede p. A., správny súd poukazuje na to, že p. A. nebola v tomto daňovom konaní (okrem snahy o jej vypočutie vo vyrubovacom konaní) vypočutá. Z odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný spochybnil žalobcom predložený dôkaz – plnú moc zo dňa 10.10.2012 pre A. C. od spoločnosti TrueCom, s.r.o. udelenú D. A. a generálnu plnú moc zo dňa 08.01.2013 udelenú E. E. pre D. A.. Dňa 19.12.2017 doručil splnomocnený zástupca žalobcu zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9712401/5/385824/2015/Sis, v ktorej sa A. C. vyjadril, že v mene Mirbes, s.r.o. konal na základe plnej moci, resp. poverenia, ktoré bolo udelené D. A.. V rámci vyrubovacieho konania sa správca sade s uvedenými dôkazmi zaoberal, pričom zistil, že D. A. (v rámci vyrubovacieho konania u daňového subjektu Podtatranská hydina a. s. za zdaňovacie obdobie január 2013) vypovedala ako svedok a v súvislosti s uvedeným pri svojej výpovedi do zápisnice č. 20452768/2015 zo dňa 02.07.2015 uviedla, že plnú moc pre A. C. nepodpísala, a že A. C. nepozná. Správca dane tak zotrval na zisteniach uvedených v protokole, pričom vychádzal aj z informácie postúpenej Finančným riaditeľstvom SR zo dňa 07.01.2016 pod. č. 9532/2016 z výsluchu svedkov p. D. A. a p. E. E. č. PPZ-378/NKA-FP-VY-2015 zo dňa 16.12.2015, ktorú poskytlo Ministerstvo vnútra SR, Prezídium Policajného zboru, Národná kriminálna agentúra národná jednotka finančnej polície expositúra východ, dňa 25.09.2015, bol vykonaný výsluch svedka D. A., v ktorom uviedla okrem iného, že samotný obchod prebiehal so spoločnosťami HYDINA SK, s.r.o., HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a Podtatranská hydina a.s. tak, že A. J. B. nakupoval do týchto spoločností mäsovú výrobu, živú hydinu, prípadne kýmne zmesi od spoločnosti z Poľska a Českej republiky, kde tieto produkty nakupoval práve cez spoločnosti Mirbes, s.r.o. ako aj TrueCom, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. z dôvodu, aby mal na vstupe vo svojich spoločnostiach vysokú DPH, kde si takýmto spôsobom ponížoval vo svojich spoločnostiach vysokú vlastnú daňovú povinnosť a spomenuté spoločnosti boli do obchodného

režazca zaradené len z dôvodu navýšenia DPH na vstupe pre spoločnosti HYDINA SK, s.r.o., HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a Podtatranská hydina a.s a následného zníženia vlastného daňového základu. Množstvo a druh tovaru, ktorý bol dovážaný do týchto spoločností, bol dodávaný priamo od zahraničných dodávateľov, pričom objednávky mal na starosti MVDR. J. B. a jeho zamestnanec p. A. C.. Spoločnosti TrueCom, s.r.o., Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. reálne s nikým neobchodovali, nevykonávali žiadnu ekonomickú činnosť, nemali žiadnych zamestnancov a ani prostriedky, aby mohli takto deklarovanú činnosť vykonávať. Sídla týchto spoločností boli len fiktívne, pričom sa jednalo o takmer vždy prázdne kancelárske priestory. Daňové priznania týchto spoločností mala na starosti účtovníčka nebohého p. K. L., pričom svedkyňa nevedela uviesť jej meno. Žalobca vo vyrubovacom konaní ním predloženými dôkazmi nespochybnil zistenia správcu dane. Dôkazy, ktoré správca dane vyhodnotil z pohľadu ich dôkaznej sily a hodnovernosti, jednoznačne preukazujú jeho skutkové ako i právne závery.

63. Správny súd sa taktiež nestotožnil s námietkou žalobcu o nedôvodnom prenesení dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne určenie dane. Dokazovanie zo strany správcu dane primárne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, vzhľadom na jeho povinnosť dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáži tvrdenia daňového subjektu. Určenie, aké dôkazy má na svoje tvrdenia daňový subjekt predložiť, nie je úlohou správcu dane. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, preto je v jeho moci zaobstarať si dôkazy preukazujúce reálnosť zdaniteľných obchodov. Dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní nemali takú preukaznú silu (hodnovernosť), aby spochybnili závery správcu dane. Poukazovanie žalobcom na účelové vyhodnocovanie dôkazov zo strany správcu dane tak neobstojí. Napokon, aj z rozhodnutia správcu dane vyplýva, ktoré dôkazy boli v konaní zaobstarané a vyhodnocované a k akým skutkovým záverom a z nich vyplývajúcich právnym záverom správcu dane dospel. Žalovaný sa s uvedenými zisteniami stotožnil, pričom reflektoval na odvolacie námietky žalobcu.

64. V nadväznosti na námietku žalobcu, vyjadrujúcu nesúhlas s tvrdením žalovaného, že sa žalobca s plným vedomím a priamo zúčastňoval na konaní poznačeného podvodom, správny súd uvádza, že z obsahu rozhodnutia správcu dane ako i preskúmaného rozhodnutia je zřejmý dôvod nepriznania nadmerného odpočtu uplatneného žalobcom. Žalovaný mal za preukázané, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období február 2013 neoprávnene odpočítal daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr od TrueCom, s. r. o., Mirbes, s. r. o. a Podtatranská hydina a. s., ktorej mal dodať tovar daňový subjekt SLOVAKIA FARMA s. r. o. , pretože daňový subjekt TrueCom, s. r. o. Mirbes, s. r. o. a SLOVAKIA FARMA s. r. o. (dodávateľ spoločnosti Podtatranská hydina a. s.) nikdy nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, vystavovanie predmetných faktúr bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Úvaha žalovaného o účasti žalobcu v konaní poznačenom podvodom nie je pre danú vec natoľko významná, keďže skutkové zistenia plynúce z vykonaného dokazovania a následného právneho posúdenia správcom dane, s ktorým sa žalovaný stotožnil, jednoznačne preukázali nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu žalobcovi. Pokiaľ mal žalobca pochybnosti o nestrannosti a nezaujatosti zo strany správnych orgánov pri výkone ich činnosti, bol v zmysle daňového poriadku oprávnený podať námietku zaujatosti proti zamestnancovi správcu dane, o ktorej by rozhodoval najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec. Z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by tak žalobca učinil.

65. Podľa názoru správneho súdu rozhodnutie žalovaného napĺňa požiadavky vyplývajúce pre odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu z ustanovenia § 63 ods. 5 daňového poriadku, ktoré sa primerane vzťahuje aj na rozhodnutie odvolacieho orgánu. V napadnutých rozhodnutiach sú uvedené relevantné a dostatočné dôvody, na základe ktorých boli vydané, pričom žalovaný sa dostatočne vypořiadal so zásadnými odvolacími námietkami. Vychádzajúc z konštantnej judikatúry, či už ústavného súdu ako i Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. G. I. c. Španielsku zo dňa 21.01.1999, Kraska c. Švajčiarsko zo dňa 29.04.1993, séria A, č. 254-B, s. 49), sa nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument.

66. Správny súd námietku žalobcu, napádajúcu doručenie rozhodnutia žalobcovi prostredníctvom splnomocneného zástupcu F. A. B. v rozpore s daňovým poriadkom, vyhodnotil ako nedôvodnú, stotožniac sa s vyjadrením žalovaného, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 30

ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého, ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Možnosť zabezpečiť preberanie poštových zásielok splnomocnenou fyzickou osobou umožňujú poštové podmienky, ktoré v bode 6.2.5 umožňujú adresátovi zásielok splnomocniť fyzickú osobu s odkazom na právnu úpravu plnomocenstva podľa § 31 až 33b Občianskeho zákonníka. Tým, že doručujúca pošta odovzdala zásielku tejto splnomocnenej osobe, nastali rovnaké účinky, ako keby zásielku prevzal žalobca, resp. jeho splnomocnený zástupca F. A. B.. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že zásielky takto doručované boli podľa doručienky prijaté adresátom, teda doručené žalobcovi. Napokon žalobca bol s ich obsahom oboznámený, a ani nebol ukrátený na svojich procesných právach, keďže ich uplatňoval v zákonných lehotách.

67. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností a citovaných ustanovení zákonov správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

68. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému trovy konania nepriznal, pretože v správnom súdnom konaní orgánu štátnej správy možno ich náhradu priznať iba výnimočne.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 493e SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a/ SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
 - b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
 - c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
 - d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP)
- Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté. (§ 440 ods. 1 SSP)

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

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; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).