

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/63/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200239  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 02. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2023:4021200239.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členov senátu Mgr. Mareka Janigloša a JUDr. Dariny Vargovej, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r. o., Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpeného JUDr. Svetlanou Kšiňanovou, PhD., advokátkou, Štefánikova 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 21. 04. 2021 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100296579/2021 zo dňa 22. 02. 2021, takto

### r o z h o d o l :

Súd žalobu z a m i e t a .

Žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Z administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že na základe žiadosti Kriminálneho úradu Finančnej správy o vykonanie daňovej kontroly zo dňa 28. 04. 2014 a tiež požiadavky na vykonanie daňovej kontroly zo dňa 30. 05. 2014 bola dňa 27. 06. 2014 spísaná zápisnica o začatí daňovej kontroly u žalobcu. Predmetom daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobia boli vymedzené ako daň z pridanej hodnoty za január - apríl a jún - december 2012, január - december 2013, január - február 2014.

2. Následne správca dane dožiadaním zo dňa 05. 09. 2014 požiadal Daňový úrad Trenčín o preverenie skutočností týkajúcich sa spoločnosti Peter Štepánek, s. r. o. a jeho právneho nástupcu - spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. Z odpovede vyplynulo, že správca dane pri inej svojej činnosti zistil, že spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o. na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri nesídli, spoločnosť nemá splnomocneného zástupcu, vlastník nehnuteľnosti, kde by spoločnosť mala sídliť, nedal súhlas na zriadenie sídla so zriadením sídla na uvedenej adrese, spoločnosti bolo zrušené živnostenské oprávnenie a jej konateľ bol právoplatne odsúdený za spáchaný majetkový trestný čin. Konateľ spoločnosti A. K., bezdomovec, ktorého účasť na ústnom pojednávaní bola zabezpečená v spolupráci s pracovníkmi KÚFS, sa na ústnom pojednávaní vyjadril, že uvedenú spoločnosť nepozná a žiadne účtovné doklady nemá. Súčasťou odpovede bola aj zápisnica zo dňa 11. 03. 2014, úradný záznam z toho istého dňa, zápisnica zo dňa 11. 08. 2014, úradný záznam zo dňa 30. 06. 2014, oznámenie o zrušení živnostenského oprávnenia zo dňa 20. 02. 2014.

3. Daňový úrad Trenčín bol dožiadaním zo dňa 05. 09. 2014 požiadaný aj o preverenie skutočností ohľadom osoby Z. K. ako fyzickej osoby. V rámci odpovede bola doručená zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 09. 10. 2014, kde bol vypočutý Z. K. za účasti konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že

účtovné doklady od účtovníka v júni 2014 zbral a odovzdal p. K., ktorému spoločnosť predal. On v súčasnosti nemá prístup k žiadnym účtovným dokladom, ani účtovným knihám. Zároveň ústne potvrdil, že v rokoch 2012, 2013 a 2014 dodával žalobcovi tovar. Tovar bol pred predajom skladovaný na adrese E. Z. č. XXXX, prepravoval sa buď ich vozidlami, alebo si poslal pre tovar vozidlá žalobca. Rovnako tak potvrdil vznik daňovej povinnosti, ktorá bola riadne priznaná a odvedená.

4. Daňový úrad Trenčín bol ďalším dožiadaním požiadaný o preverenie skutočností týkajúcich sa Z. K. (IČO: 41 596 439), pričom súčasťou odpovede bola zápisnica o miestnom zisťovaní, faktúry, výpis z účtu, evidencia - vydané faktúry, kontrolný výkaz DPH 02/2014, evidencia DPH na vstupe a výstupe 2/2014. Zo zápisnice vyplynulo, že dodávateľom tovaru bol Peter Štepánek, s. r. o., na Peter Štepánek, s. r. o. to prišlo od spoločnosti PYROSAFESTOL, s.r.o. Úhrada prebehla priamo na účet PYROSAFESTOL, s.r.o. z účtu fyzickej osoby Z. K..

5. Dňa 27. 02. 2015 sa uskutočnilo ústne pojednávanie so žalobcom, o čom bola spísaná zápisnica a hlavným predmetom konania bolo oboznámenie konateľa žalobcu o zisteniach z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január až apríl 2012 a jún až december 2012, január až december 2013 a január a február 2014 a tiež oboznámenie konateľa žalobcu o zisteniach z opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2012 o tzv. dožiadaniach.

6. Správca dane požiadal dňa 26. 02. 2015 o medzinárodnú výmenu informácií, ktorá sa týkala spoločnosti AB FOOD, s.r.o. a rozhodnutím zo dňa 27. 02. 2015 rozhodol o prerušení daňovej kontroly z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Zároveň uviedol, že daňová kontrola sa prerušuje odo dňa 06. 03. 2015 do doručenia odpovede o medzinárodnú výmenu informácií. Oznámením zo dňa 13. 05. 2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 07. 05. 2015 pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená daňová kontrola.

7. Podaním zo dňa 29. 04. 2015 žalobca požiadal o oboznámenie so zisteniami a predloženie vyjadrenia k nim. Zároveň podaním zo dňa 18. 05. 2015 zaslal žiadosť o zabezpečenie dôkazov. Bol uskutočnený telefonický rozhovor s konateľom žalobcu, o čom bol spísaný úradný záznam.

8. Následne dňa 29. 05. 2015 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, pričom hlavným predmetom konania bolo oboznámenie konateľa žalobcu o zisteniach z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január až apríl 2012 a jún až december 2012, január až december 2013 a január a február 2014 a tiež oboznámenie konateľa spoločnosti o zisteniach z opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2012 a o 1. MVI - AB FOOD, s.r.o.

9. Dňa 01. 07. 2015 bola zaslaná ďalšie žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorá sa týkala spoločnosti AB FOOD, s.r.o. Rozhodnutím zo dňa 16. 06. 2015 správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Daňová kontrola sa prerušila odo dňa 19. 06. 2015. Dňa 15. 01. 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 04. 01. 2016 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

10. Následne dňa 18. 01. 2016 bola s konateľmi žalobcu spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, ktorej predmetom bolo oboznámenie o zisteniach z daňovej kontroly.

11. Rozhodnutím zo dňa 25. 01. 2016 správca dane opätovne rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Daňová kontrola sa prerušila odo dňa 27. 01. 2016. Oznámením zo dňa 12. 09. 2016 bolo žalobcovi oznámené, že dňa 09. 09. 2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 13. 09. 2016, predmetom ktorej bolo oboznámenie konateľa žalobcu o zisteniach z daňovej kontroly.

12. Ďalším rozhodnutím zo dňa 14. 09. 2016 správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Daňová kontrola sa prerušila odo dňa 19. 09. 2016 do dňa ukončenia daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až jún 2014,

september 2014 a október 2014 u daňového subjektu X. J.. Oznámením zo dňa 01. 08. 2017 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 24. 07. 2017 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

13. Súčasťou spisu je aj úradný záznam zo dňa 01. 08. 2017, ako aj protokol z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Peter Štepánek, s. r. o. (právny nástupca SLOVRESPO, s.r.o.) pre daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 - marec 2012, máj 2012 - december 2012, január 2013 - jún 2013, protokol z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Kmeťo Services s.r.o. za zdaňovacie obdobie január - jún 2014, protokoly týkajúce sa kontrolovaného daňového subjektu - spoločnosti Montieri s.r.o. za zdaňovacie obdobia 2. štvrťrok 2012 - 4. štvrťrok 2012 a 1. štvrťrok 2013 - 4. štvrťrok 2013, protokol z daňovej kontroly žalobcu z dane z pridanej hodnoty za január 2015, Zmluva o skladovaní, zmrazovaní a skladovacích službách č. SLA 02/2011 zo dňa 20. 12. 2010 (uzatvorená medzi žalobcom a spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo) a tiež zápisnice o ústnom pojednávaní s F. X., A. G., B. O., O. D. a D. S.. Okrem toho sa v spise nachádza aj odpoveď Daňového úradu Bratislava pobočke DÚ Lučenec, ako aj odpoveď DÚ Trenčín na dožiadania týkajúce sa spoločnosti Corsano s.r.o., pričom z odpovedí vyplynulo, že je uvedená spoločnosť nekontaktná a posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty bolo za zdaňovacie obdobie september 2013. Súčasťou spisu je aj zápisnica o miestnom zisťovaní v spoločnosti Konex SK plus s.r.o. zo dňa 23. 09. 2014 a faktúry vystavené tejto spoločnosti spoločnosťami Montieri s.r.o., DUO&TEAM s.r.o., TC Grupe, s.r.o., TC-STAV, s.r.o., Corsano s.r.o., OCELLO s.r.o., MEDER s.r.o. a evidencia DPH spoločnosti Konex SK plus s.r.o.

14. Následne bol spísaný úradný záznam zo dňa 01. 08. 2017 o postúpení dokumentov z KÚFS (Kriminálny úrad finančnej správy). Súčasťou spisu sú aj podania týkajúce sa Štátnej veterinárnej a potravinovej správy.

15. Dňa 01. 08. 2017 správca dane realizoval oboznámenie - vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným v rámci výkonu daňovej kontroly dane z priznanej hodnoty, ku ktorému sa žalobca vyjadril dňa 10. 08. 2017. Okrem toho bol dňa 21. 08. 2017 spísaný úradný záznam o požiadavke žalobcu nahliadnuť do spisu.

16. Správca dane vydal dňa 21. 08. 2017 protokol, v ktorom za november 2012 uviedol, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane okrem iných aj z nákupu kuracieho mäsa uskutočneného od dodávateľa Peter Štepánek, s. r. o. a dodávateľa Konex SK plus s.r.o. na základe faktúr, bližšie špecifikovaných v uvedenom protokole na strane 113 a 114. Súčasťou protokolu bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktorú žalobca prevzal dňa 25. 08. 2017. Písomné vyjadrenie zaslal dňa 18. 09. 2017. Dňa 06. 12. 2019 sa uskutočnilo nazretie do spisu, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

17. Dňa 24. 01. 2020 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu. Následne dňa 14. 02. 2020 bolo doručené aj ďalšie písomné vyjadrenie žalobcu.

18. Správca dane požiadal dňa 04. 05. 2020 o zaslanie protokolov z vykonaných daňových kontrol a po ich doručení bola dňa 12. 08. 2020 spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty u žalobcu - prerokovanie pripomienok uvedených v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100261383/2020 a v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100261589/2020 a doručeného vyjadrenia dňa 14. 02. 2020.

19. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní bola spísaná dňa 12. 08. 2020, pričom sa týkala prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 24. 01. 2020.

20. Rozhodnutím č. 101348378/2020 zo dňa 24. 08. 2020 správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty - žalobcovi rozdiel v sume 644.037,36 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012, keď znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 zo sumy 676.046,32 eur na sumu 32.008,96 eur.

21. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

22. Žalovaný o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správu dane rozhodol žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100296579/2021 zo dňa 22. 02. 2021, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 24. 08. 2020. V rozhodnutí uviedol obsah podaného odvolania žalobcu a uviedol, že preskúmal rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní, s ním súvisiaci zaslaný spisový materiál a v odvolaní uvádzané skutočnosti, a zistil tam popísaný skutkový stav.

23. Správca da vykonal u žalobcu, kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2012 až december 2012, január 2014 a február 2014, január 2013 až december 2013, z ktorej vypracoval Protokol č. 101801894/2017 zo dňa 21.08.2017. Na základe výsledkov kontroly vydal správca dane dňa 24.08.2020 rozhodnutie, ktorým určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 v sume 644.037,36 eur tým, že znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 676.046,32 eur na sumu 32.008,96 eur.

24. Daňová kontrola bola zahájená spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly zo dňa 27. 06. 2014 a prerušená na základe oznámení o prerušení daňovej kontroly v období od 06. 03. 2015 do 07. 05. 2015, v období od 19. 06. 2015 do 04. 01. 2016, v období od 27. 01. 2016 do 09. 09. 2016 a v období od 19. 09. 2016 do 24. 07. 2017. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly boli žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou bolo ukončenie daňovej kontroly u daňového subjektu X. J.. Žalovaný z úradnej moci preskúmal aj dodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly deklarovanej § 46 ods. 10 daňového poriadku, pričom zistil, že správca dane aj napriek viacnásobným prerušeniam daňovej kontroly, lehotu na výkon daňovej kontroly dodržal.

25. Správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v celkovej sume 570.544,- eur z nasledovných faktúr: č. 1210436 zo dňa 02. 11. 2012, č. 1210437 zo dňa 02. 11. 2012, č. 1210438 zo dňa 02. 11. 2012, č. 1210439 zo dňa 05. 11. 2012, č. 1210440 zo dňa 05. 11. 2012, č. 1210441 zo dňa 05. 11. 2012, č. 1210442 zo dňa 06. 11. 2012, č. 1210443 zo dňa 07. 11. 2012, č. 1210444 zo dňa 07. 11. 2012, č. 1210445 zo dňa 07. 11. 2012, č. 1210447 zo dňa 08. 11. 2012, č. 1210449 zo dňa 09. 11. 2012, č. 1210450 zo dňa 09. 11. 2012, č. 1210451 zo dňa 09. 11. 2012, č. 1210452 zo dňa 09. 11. 2012, č. 1210454 zo dňa 12. 11. 2012, č. 1210455 zo dňa 12. 11. 2012, č. 1210457 zo dňa 14. 11. 2012, č. 1210458 zo dňa 14. 11. 2012, č. 1210459 zo dňa 14. 11. 2012, č. 1210460 zo dňa 14. 11. 2012, č. 1210461 zo dňa 14. 11. 2012, č. 1210462 zo dňa 15. 11. 2012, č. 1210464 zo dňa 16. 11. 2012, č. 1210465 zo dňa 16. 11. 2012, č. 1210466 zo dňa 19. 11. 2012, č. 1210467 zo dňa 19. 11. 2012, č. 1210468 zo dňa 19. 11. 2012, č. 1210471 zo dňa 21. 11. 2012, č. 1210472 zo dňa 21. 11. 2012, č. 1210473 zo dňa 21. 11. 2012, č. 1210474 zo dňa 22. 11. 2012, č. 1210475 zo dňa 23. 11. 2012, č. 1210476 zo dňa 23. 11. 2012, č. 1210477 zo dňa 23. 11. 2012, č. 1210478 zo dňa 26. 11. 2012, č. 1210480 zo dňa 26. 11. 2012, č. 1210481 zo dňa 26. 11. 2012, č. 1210482 zo dňa 28. 11. 2012, č. 1210483 zo dňa 28. 11. 2012, č. 1210485 zo dňa 28. 11. 2012, č. 1210486 zo dňa 29. 11. 2012, č. 1210487 zo dňa 29. 11. 2012, č. 1210490 zo dňa 30. 11. 2012, č. 1210491 zo dňa 30. 11. 2012, č. 1210492 zo dňa 30. 11. 2012 za dodávku tovaru kuracie prsia BRAZIL 2 kg, HZ Tr.A od dodávateľa Peter Štepánek. s. r. o.. (ďalej len „Štepánek“).

26. Správca dane za účelom preverenia realizácie deklarovaných obchodných transakcií požiadal dožiadaním zo dňa 05.09.2014 miestne príslušného správcu dane dodávateľskej spoločnosti Štepánek o zabezpečenia svedeckej výpovede konateľa spoločnosti Z. K.. Z odpovede na dožiadanie, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 15. 10. 2014 vyplynulo, že konateľ spoločnosti Z. S. potvrdil spoluprácu so žalobcom, v rokoch 2012 až 2014, dodával mu kuracie mäso v rôznych množstvách. K cene dodávaného tovaru uviedol, že táto bola rôzna, závisela od kvality tovaru. Tovar bol pred predajom skladovaný na adrese E. Z. č. XXXX, preprava tovaru bola realizovaná buď vlastnými motorovými vozidlami alebo vozidlami žalobcu. Z. S. vystavenie faktúr pre žalobcu, ich evidenciu, úhradu cez bankový účet a odvedenie dane z pridanej hodnoty, potvrdil. Taktiež uviedol mená osôb, ktoré s tovarom manipulovali a mená osôb, ktoré tovar prepravovali.

27. Spoločnosť Štepánek bola dňa 28. 07. 2014 zrušená a vymazaná z obchodného registra z dôvodu zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá bola dňa 14. 05. 2015 vymazaná z obchodného registra ex offa z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2-R-A, s.r.o., ktorá bola dňa 02. 06. 2015. zrušená. Z odpovede na dožiadanie vyplynulo, že spoločnosť na adrese sídla nesídlila, je nekontaktná. spoločnosť nemá splnomocneného zástupcu, bolo jej zrušené živnostenské oprávnenie a jej konateľ bol právoplatne odsúdený za majetkový trestný čin. A. K., ktorý bol zapísaný v období od 13. 05. 2013 do 06. 02. 2014 ako konateľ spoločnosti, je bezdomovec, ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní spísanej správcom dane uviedol, že spoločnosť nepozná a žiadne účtovné doklady nemá.

28. Správca dane ako dôkaz použil protokol z daňovej kontroly Peter Štepánek, s. r. o. č. 268885/2015. Predmetom daňovej kontroly bolo preverenie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou Štepánek (dodávateľ žalobcu) a dodávateľskými spoločnosťami Bewis, s.r.o., M-I, s.r.o., SAPETIUS, s.r.o., SUSS, s.r.o., ASSORO, s.r.o., COKER, s.r.o., FAMAX, s.r.o., INTEC - VH, s.r.o., JET LET spol. s r.o., R1NOR, s.r.o., ROFOC, s.r.o., RENEGAR s.r.o. (od 23. 05. 2013 Ro.Li. s.r.o.), FAMAX plus s.r.o., OPTAR, s.r.o. a AIRBORNE s.r.o.

29. Správca dane na základe zistených skutočností skonštatoval, že uskutočnenie zdaniteľných plnení spoločnosťou Štepánek nebolo preukázané, avšak vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že uvedené subdodávateľské spoločnosti slúžili na zakrývanie podvodov s DPH ako deklarovaní dodávateľia pre iné spoločnosti - ich odberateľov.

30. Ďalej správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v celkovej sume 73. 493,36 eura z dodávateľských faktúr č. 1210446 zo dňa 07. 11. 2012. č. 1210453 zo dňa 09. 11. 2012, č. 1210456 zo dňa 12. 11. 2012, č. 1210463 zo dňa 16. 11. 2012, č. 1210469 zo dňa 20. 11. 2012, č. 1210484 zo dňa 28. 11. 2012. za dodanie tovaru ( kuracie rezne BR 2x6kg) od dodávateľa Konex SK plus s.r.o. Spoločnosť dňa 02. 06. 2016 zmenila názov na NUBAKO s.r.o. a sídlo. Za účelom preverenia deklarováných obchodných vzťahov vyžiadala v priebehu miestneho zisťovania vykonaného dňa 23. 09. 2014 v spoločnosti Konex SK Plus s.r.o. doklady spoločnosti, preukazujúce zrealizované zdaniteľné plnenia v prospech žalobcu. Splnomocnená zástupkyňa spoločnosti A. Z. uviedla, že spoločnosť sa zaoberala nákupom a predajom mrazených výrobkov, ktoré dodávala aj žalobcovi. Potvrdila vystavenie faktúr a dodacích listov o dodávke tovaru, ich zaevidovanie v účtovnej evidencii, bezhotovostnú úhradu faktúr a odvedenie dane z pridanej hodnoty. Ďalej uviedla, že spoločnosť využívala skladové priestory v spoločnostiach Mraziarne Nitra a Terno NR, s.r.o. Nitra. Podľa predložených dokladov spoločnosť nakúpila tovar od spoločností OCELLO, s.r.o., MEDER, s.r.o., Corsano, s.r.o., Montieri, s.r.o., TC-Group, s.r.o., a EXMATIC, s.r.o. Dopravu tovaru zabezpečovali dodávateľia, pri preberaní tovaru boli prítomní skladníci, za spoločnosť bol prítomný vodič.

31. Správca dane v súvislosti s vykonávaním daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 12/2004 a 01/2015 uskutočnil dňa 10. 09. 2015 ústne pojednávanie s J. Z., konateľom spoločnosti Konex SK Plus s.r.o.. ktorý uviedol, že hlavným predmetom činnosti spoločnosti bola obchodná činnosť s potravinárskym tovarom, spoločnosť využíva distribučný sklad v Prievidzi a v mraziarňach Sládkovičovo, je registrovaná na RVPS v Prievidzi a v Galante. J. Z. obchodnú spoluprácu s daňovým subjektom potvrdil a ďalej uviedol, že všetky činnosti s vyskladňovaním tovaru pre žalobcu zabezpečoval zamestnanec mraziarni na základe uzatvorenej zmluvy a pokynov.

32. V rámci reťazca dodávateľov správca dane preveroval spoločnosť Montieri, s.r.o. a zistil, že sa jedná o spoločnosť, ktorá so správcom dane nekomunikuje a sídli na virtuálnom sídle. Správca dane v priebehu daňovej kontroly nazrel do spisu spoločnosti Corsano, s.r.o. a zistil, že sa jedná o spoločnosť, ktorá na adrese sídla nesídlila, konateľom spoločnosti je občan maďarskej republiky a zásielky doručované na adresu konateľa sa vrátili správcovi dane s označením „adresát neznámy“. Z nazretia do protokolu z daňovej kontroly, vykonanej u dodávateľa spoločnosti Konex SK Plus s.r.o.. v spoločnosti TC-Grupe, s.r.o. vyplynulo, že daňový subjekt nepredložil k daňovej kontrole žiadne účtovné doklady a konateľ spoločnosti, občan bulharskej republiky je na adrese trvalého bydliska neznáma osoba. Z dokladov, ktoré správcovi dane poskytol KUFS vyplynulo, že konateľ spoločnosti J. T. (konateľ spoločnosti TC-Grupe. s.r.o. od 09. 10. 2009 do 09. 07. 2014) potvrdil, že spoločnosť obchodovala s kuracím mäsom. U. J.,

ktorá bola taktiež konateľkou spoločnosti uviedla, že spoločnosť pre nezhody konateľov bola odpredaná spoločnosti Kmeťo Services s.r.o., či boli spoločnosti odovzdané pri predaji aj doklady uviesť nevedela. P. D., konateľ spoločnosti Kmeťo Services s.r.o. vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že spoločnosť Kmeťo Services s.r.o. nepozná, nemá vedomosť o tom, že by spoločnosť kúpil a bol jej konateľom a žiadne doklady spoločnosti k dispozícii nemá.

33. Správca dane na základe zistených skutočností skonštatoval, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti Konex SK Plus s.r.o. a jeho dodávateľov a subdodávateľov nebolo preukázané, avšak vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že tieto spoločnosti slúžili na zakrývanie podvodov s DPH ako deklarovaní dodávatelia pre iné spoločnosti - ich odberateľov. Vyslovil záver, že uplatnením práva na odpočítanie dane v sume 73.493,36 eur od dodávateľa Konex SK Plus s.r.o. porušil daňový subjekt § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty.

34. Na základe požiadavky žalobcu o zabezpečenie svedeckých výpovedí zamestnancov skladu, nahliadol do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie marec 2015, pričom ako dôkaz použil zápisnice o ústnych pojednaniach, ktorých predmetom boli svedecké výpovede zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Jednalo sa o svedecké výpovede F. X., A. G., B. O., O. D. a D. S.. Svedkovia vo svojich výpovediach uviedli informácie najmä o skladovaní a manipulácii s tovarom pre žalobcu, o spôsobe komunikácie s ním, ktorý im poskytoval informácie o jednotlivých pohyboch mrazeného mäsa do skladu a zo skladu spravidla e-mailom (dátum, druh tovaru, množstvo, evidenčné čísla vozidiel), o disponovaní sprievodných dokladov k mrazenému mäsu (dodacie listy, medzinárodné nákladné listy), o vedení skladovej evidencie. Svedkovia tiež uviedli spôsob vedenia skladovej evidencie, pôvod tovaru uviedli z Brazílie. Správca dane k svedeckým výpovediam uviedol, že vyjadrenia zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo ako dôkazy pre preukázanie práva na odpočítanie dane ako i preukázanie uskutočnenia jednotlivých zdaniteľných transakcií, ktoré sú predmetom kontroly sú nepostačujúce, vzhľadom na ich obsah a uvádzanie všeobecných skutočností.

35. Správca dane na základe vykonanej kontroly vypracoval dňa 21. 08. 2017 protokol z daňovej kontroly, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. doručil žalobcovi dňa 25. 08. 2017. Správca dane prerokoval pripomienky k protokolu v rámci ústneho pojednania, z ktorého spísal zápisnicu o ústnom pojednaní zo dňa 24. 01. 2020. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly nepriznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane v celkovej sume 644.037,36 eur.

36. K jednotlivým námietkam daňového subjektu odvolací orgán uvádza nasledovné: žalovaný nesúhlasil s námietkou žalobcu, že správca dane nesprávne vyhodnotil vykonané dokazovanie a vec nesprávne právne posúdil, nakoľko obchody tak ako ich deklaruje, boli v celom rozsahu preukázané. Nakoľko žalobca nešpecifikuje, v čom správca dane nesprávne právne posúdil a vyhodnotil zistený skutkový stav veci, nevedel k danej námietke zaujať relevantné stanovisko. K svedeckým výpovediam uviedol, že vyjadrenie svedkov vo vzťahu k dodaniu tovaru, ktoré podľa predložených faktúr vykonali jednotlivé dodávateľské spoločnosti v prospech žalobcu, nemajú bez predloženia ďalších relevantných dôkazov vypovedaciu hodnotu. Z vykonaného dokazovania správcom dane jednoznačne vyplýva, že žalobca pri uplatnení práva na odpočítanie dane nespĺnil podmienky deklarované v zákone o DPH ( § 49 v spojení s § 51 zákona o DPH). Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. K rozsudkom NS SR nebude z dôvodu, že daňový subjekt neuvádza, v ktorých bodoch je možné odôvodnenie uvedených rozsudkov aplikovať na jeho transakcie, zaujímať stanovisko.

37. K námietke žalobcu týkajúcej sa dôkazného bremena žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné niesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že dodanie tovaru dodávateľmi nebolo preukázané, a ani dodávatelia nepreukázali reálnosť zdaniteľných plnení, rozhodujúcich pre uznanie odpočtu dane. Nárok na odpočítanie vzniká podľa znenia § 49 ods. 2 zákona

o DPH. Daňový subjekt bol povinný preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi, nakoľko dôkazné bremeno bolo na ňom. Žalovaný zastával názor, že je potrebné, aby si daňový subjekt pri uzatváraní obchodných transakcií preveroval svojich obchodných partnerov, čo nie je síce jeho povinnosťou, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaných obchodov a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne dodanie deklarovaných obchodov medzi ním a jeho dodávateľmi.

38. K námietke žalobcu, že nemôže byť zodpovedný za subdodávateľské spoločnosti žalovaný s vyjadrením žalobcu nesúhlasil, nakoľko žalobca má právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, ktorý bude predmetom jeho obchodných transakcií. Pokiaľ dodávateľ daňového subjektu nepreukáže realizáciu obchodných transakcií, správca dane je oprávnený preveriť jeho subdodávateľa, za účelom získania relevantných dôkazov. Je na rozhodnutí žalobcu, koho si vyberie za obchodného partnera, avšak v prípade, že dodávateľ resp. subdodávateľ nepreukáže realizáciu obchodného prípadu a vznik daňovej povinnosti, daňový subjekt sa dostáva do dôkaznej núdze.

39. K námietke žalobcu týkajúcej sa účasti na podvodnom konaní uviedol, že správca dane získal podozrenie, že by žalobca mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovaných zdaniteľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola žiadnym spôsobom preukázaná.

40. K námietke týkajúcej sa tvrdenia, že žalobca poskytol súčinnosť počas daňovej kontroly žalovaný uviedol, že uvedené mu explicitne vyplýva z § 45 ods. 2 písm. d) daňového poriadku. K ďalšej námietke týkajúcej sa predloženia relevantných dôkazov (štandardných dokladov) uviedol, že samotné preukázanie dodania tovaru len faktúrami a iným listinným dôkazmi nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom. len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Daňový subjekt má povinnosť na jednej strane daň priznať (bremeno tvrdenia) a povinnosť toto tvrdenie preukázať (dôkazné bremeno). Povinnosť dôkazného bremena nastáva vtedy, ak vzniknú pochybnosti správcu dane o tvrdeniach daňového subjektu. Pokiaľ nie je možné u dodávateľa preveriť doklad predložený daňovým subjektom a skutočnosti v ňom uvedené, tento doklad je nepreukázateľný. Nakoľko žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili závery správcu dane a dodávateľmi nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, nevzniklo mu zákonné právo odpočítať daň z predmetných faktúr podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. V ustanoveniach zákona o DPH t. j. § 49 a § 51 ustanovuje podmienky, po splnení ktorých môže daňový subjekt daň odpočítať. V súvislosti s uvedenými faktúrami správca dane požadoval predloženie relevantných dôkazov o uskutočnení zdaniteľných obchodov, avšak žalobca nepreukázal uskutočnenie obchodov žiadnou formou. Za súčasného stavu existujúcich dôkazov absentujú práve tie dôkazy, ktoré by preukázali, že faktúry, ktoré boli predmetom uplatneného práva na odpočítanie dane sú vystavené na základe reálne uskutočneného dodania tovaru dodávateľmi. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, nakoľko podmienky boli splnené len formálne. Žalovaný na základe predloženého spisového materiálu a výsledkov vykonaného dokazovania konštatoval, že záver, ktorý správca dane vyvodil zo zisteného skutkového stavu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

41. Žalobca namietal, uskladnený tovar (sklad Mraziarne Sládkovičovo) je pod stálym veterinárnym dohľadom, je teda vylúčené obchodovanie s tovarom neznámeho pôvodu. Žalovaný k uvedenej námietke uviedol, že správca dane ako ani žalovaný nespochybujú skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo a ani skutočnosť, že boli splnené všetky zákonné podmienky pre skladovanie tovaru- komodity mäso. To, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo nepreukazuje, kto je majiteľom resp. dodávateľom uskladneného tovaru. Keďže žalobca presne neuviedol, v čom vidí nezákonnosť rozhodnutia žalovaný nevedel k danej námietke zaujať relevantné stanovisko.

42. Vzhľadom na uvedené mal žalovaný za to, že preskúmaním spisového materiálu zistil, že správca dane pri vydaní rozhodnutia postupoval v intenciách daňového poriadku, pričom svoje rozhodnutie náležite odôvodnil (§ 63 ods. 5 daňového poriadku), uviedol skutočnosti resp. úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, pričom získané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Správca dane v priebehu daňovej kontroly viedol dokazovanie v súlade s § 24 ods. 2 a 4 daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Preverovaním bolo zistené, že obchodné transakcie predloženými faktúrami sa neuskutočnili tak, ako to deklaroval samotný žalobca. Práve naopak, správca dane preverovaním zistil, že jednotlivé dodávateľské spoločnosti so správcom dane nekomunikujú (nekontaktné. výmaz ex off). Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane v tom, že v konkrétnom posudzovanom prípade nebola naplnená základná skutková podstata podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovaru alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný zaplatiť, daň z tovarov a služieb, ktoré využije 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. Z uvedeného je zrejmé, že konaním daňového subjektu došlo k porušeniu jednotlivých ustanovení zákona o DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a). § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH), keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z vyššie deklarovaných dodávateľských faktúr.

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

43. Žalobca v podanej žalobe zo dňa 21. 04. 2021 žiadal preskúmať rozhodnutie žalovaného a toto zrušiť spolu s rozhodnutím Daňového úradu Nitra zo dňa 24. 08. 2020.

44. V časti II. žaloby uviedol podstatu argumentov v rozhodnutí správcu dane, v časti III. žaloby popísal dôvody a námietky žalobcu, ktoré tvorili obsah podaného odvolania proti rozhodnutiu správcu dane.

45. V časti IV. žaloby žalobca uviedol, že žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol tvrdenia a skutočnosti uvedené v pôvodnom rozhodnutí a tieto doplnil o ďalšie vyjadrenia, ktoré považuje za nezákonné z dôvodov uvedených nižšie.

46. Poukázal na to, že správca dane vyslovil záver, že uplatnením práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr porušil § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty a z tohto dôvodu správca dane nepriznal daňovému subjektu uplatnené právo na odpočítanie dane.

47. V daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol správcom dane vyzvaný v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených. Súdy sa stotožňujú s obranou daňových subjektov, ktorá spočíva v tom, že nie je možné požadovať od daňového subjektu preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno.

48. Dôkazné bremeno daňového subjektu je jasne limitované ustanovením § 24 daňového poriadku, ktoré však nemožno vykladať na ťarchu daňového subjektu a zaťažovať ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. 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. Ďalej citoval ust. § 8, § 19, 49, 51 a § 8 zákona o dani z pridanej hodnoty, ako i ust. § 411, 412, 443 ods. 1, 446 obchodného zákonníka. Uviedol, že termín „dodať tovar“ presahuje obsah termínu „odovzdať tovar“. Dodávku tovaru možno uskutočniť aj mimo rámec faktického (technického) odovzdania tovaru kupujúcemu, napr. zmluvne poskytnutá možnosť nakladať s tovarom v určenom mieste, V takom prípade nedochádza k faktickému „odovzdaniu“ tovaru, ale k jeho „dodaniu“ v zmysle splnenia

povinnosti tovar dodať. V danom prípade sa jedná o zákonné ustanovenia, ktoré vychádzajú z konceptu tzv. ekonomického vlastníctva, ktoré nie je možné zamieňať s vlastníctvom v zmysle Občianskeho zákonníka. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018 bod 40, z ktorého citoval. Keďže bolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi, tak v zmysle a v súlade s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH vzniklo platiteľovi aj právo odpočítať daň z tovaru. Zákon predpokladá splnenie dvoch podmienok na vznik práva na odpočítanie dane, ktoré treba splniť kumulatívne (existencia platiteľa dane a vznik daňovej povinnosti). Tieto podmienky žalobca v celom rozsahu splnil.

49. Vychádzajúc z čl. 2 ods. 3 Ústavy SR možno prijať záver, že iné podmienky pri uplatňovaní práva na odpočítanie dane nie sú zákonné a nemožno zdaniteľnej osobe podmieňovať uplatnenie práva akoukoľvek inou podmienkou. Akoukoľvek interpretáciou zákona nenájde správca dane a ani žalovaný podmienku splnenia povinnosti na dodávateľskom či odberateľskom stupni predchádzajúcom alebo nasledujúcom po platiteľovi dane, ktorý si právo uplatňuje. Žalobca v daňovom konaní preukázal reálne nadobudnutie tovaru, materiálnu povahu obchodných transakcií a splnenie obidvoch podmienok pre odpočet dane.

50. Žalobca splnil všetky zákonom vyžadované povinnosti:

- žalobca preukázal nákup tovaru od tuzemského dodávateľa
- dodávateľia žalobcu obchod riadne potvrdili
- obchod bol riadne preukázaný všetkými potrebnými listinnými dôkazmi (faktúra, dodací list, príjem, výdaj tovaru, skladovanie, evidencia tovaru, preprava tovaru)
- žalobca má faktúry riadne zaúčtované, daň vo faktúrach riadne zaplatil
- sklad potvrdil skladovanie, evidenciu tovaru, manipuláciu s tovarom a predložil aj všetky potrebné listinné dôkazy ohľadne skladovania tovaru a sklad samotné skladovanie potvrdil aj svedeckými výpoveďami,
- žalobca v daňovom konaní preukázal hmotnú povahu realizovaných obchodných transakcií, ktorú správca dane nespochybnil
- žalobca preukázal dodanie tovaru v súlade so zákonom.

51. Žalobca nechal vypracovať súkromný znalecký posudok, ktorý bol vypracovaný za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu a posúdenia problematiky DPH, v rámci ktorého položil súdnemu znalcovi otázku. V ďalšej časti žaloby uviedol otázky položené znalcovi a jeho odpovede na ne v znaleckom posudku č. 3/2019 zo dňa 19. 02. 2019, ktorý vyhotovil Ing. Milan Chovan, súdny znalec.

52. Čo sa týka zodpovednosti žalobcu za subdodávateľské spoločnosti, žalobca uviedol, že nemá vedomosť o dodávateľoch jeho dodávateľov a nemá vedomosť ani o odberateľoch jeho odberateľov. Tieto údaje sú predmetom obchodného tajomstva, keďže predávajúci v záväzkovom vzťahu nezverejní svojich obchodných partnerov, to je jeden z princípov obchodovania, aby tak nedochádzalo k obchádzaniu obchodných partnerov. Medzi skutočnosťou obchodnej povahy, ktoré patria do predmetu obchodného tajomstva, možno zaradiť aj zoznam zákazníkov, klientov, či zmluvných partnerov a údaje o nich. V zmysle platných zákonných ustanovení, kontrolovaný daňový subjekt nemôže mať vedomosť o dodávateľoch svojich dodávateľov a ani o odberateľoch svojich odberateľov, keďže by tak porušoval obchodné tajomstvo. Žalobca nemal žiadnych subdodávateľov. Žalobca mal len dodávateľov. Dodávateľia dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu nie sú subdodávateľia kontrolovaného daňového subjektu, tak ako to označuje správca dane. Žalobca nemá žiadnu vedomosť o dodávateľoch svojich dodávateľov a preto správca dane nemôže označovať dodávateľov dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu za subdodávateľov kontrolovaného daňového subjektu. Žalobca sa môže vyjadrovať len k svojim obchodným partnerom. Všetci dodávateľia kontrolovaného daňového subjektu ako aj všetci odberatelia kontrolovaného daňového subjektu sú spoločnosti, ktoré vykonávajú, alebo v čase realizovaných obchodných transakcií vykonávali riadnu hospodársku činnosť, čo bolo preukázané aj v daňovom konaní.

53. Správca dane má zákonné mechanizmy pre prípad porušovania právnych predpisov, pre prípad nepredloženia požadovaných dokladov. Správca dane má zákonné prostriedky na sankcionovanie daňového subjektu v prípade, že daňový subjekt nesplní niektorú z povinností nepeňažnej povahy (§ 154 a nasl. daňového poriadku). Je zákonnou povinnosťou daňových subjektov archivovať účtovné dokumenty. V zmysle zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu (§ 35 zákona o účtovníctve). Rovnako

je povinná účtovná jednotka zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov, informácií atď. Rovnako je účtovná jednotka povinná pred svojím zánikom alebo pred skončením podnikania alebo inej zárobkovej činnosti zabezpečiť uchovanie účtovných záznamov. To sú povinnosti definované v zákone, ktoré je povinný daňový subjekt dodržiavať.

54. Žalobca neporušil ani jedno z uvedených zákonných ustanovení, preto nemôže niesť zodpovednosť za porušenie povinností iného daňového subjektu, pričom neplnenie si povinností iných daňových subjektov nevie žalobca nijako ovplyvniť. Žalobca nevie ovplyvniť ani konanie iných daňových subjektov (zlúčenie, splynutie, zánik) a právny poriadok SR umožňuje takéto konanie (§ 69 Obchodného zákonníka). Legislatívne medzery však nemôžu byť pripísané na farchu žalobcu, ktorý si splnil všetky zákonom požadované povinnosti. Nie je možné, aby zistenia správca dane u iných daňových subjektov, s ktorými žalobca neobchodoval, nemá o nich žiadnu vedomosť, ťaživo prenášal na žalobcu a pripisoval daňovému subjektu účasť na konaní, ktoré nesie znaky dňového podvodu.

55. Žalobca v súvislosti s daňovým podvodom poukázal na rozsudky ESD C-131/13, C-163/13 a C-164/13: Bod 50. Okrem toho treba uviesť, že podľa ustálenej judikatúry ide o takýto prípad nielen vtedy, ak sa daňového podvodu dopustí samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutou transakciou zúčastňuje na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasiahol do reťazca dodania. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci Spoločenstva uplatnenie práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od DPH alebo práva na vrátenie DPH, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti DPH, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní. V tejto súvislosti, ako už bolo uvedené v bode 50 tohto rozsudku, sa podľa ustálenej judikatúry za podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ktoré môže vo vzťahu k nej viesť k zamietnutiu práva upraveného šiestou smernicou, považuje nielen situácia, keď sa daňového podvodu okamžite dopustí sama táto zdaniteľná osoba svojím vlastným konaním, ale aj situácia, keď zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa vykonaným nadobudnutím alebo dodaním zúčastňovala na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasiahol do reťazca dodania.

56. Tak ako vyplýva z vyššie uvedených rozsudkov, za podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ktoré môže vo vzťahu k nej viesť k zamietnutiu práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od DPH alebo práva na vrátenie DPH, sa považuje situácia, keď sa daňového podvodu dopustí sama táto zdaniteľná osoba svojím vlastným konaním. Tu jednoznačne a nespochybniteľne možno deklarovateľ, že v danom prípade sa žalobca nedopustil žiadneho daňového podvodu svojím vlastným konaním a nezískal ani žiadnu daňovú výhodu tak ako je to uvedené v súkromnom znaleckom posudku, ktorý je prílohou žaloby.

57. Žalobca v žalobe poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C- 355/03 (Fulcrum Elektronios) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený. Správca dane musí na základe objektívnych okolností preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že svojimi obchodnými transakciami sa stane súčasťou konania, ktoré nesie znaky dňového podvodu. Dôkazné bremeno je teda na strane správca dane, ktorý na základe objektívnych okolností musí preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľal na konaní, ktoré nesie znaky daňového podvodu v oblasti DPH. Žalobca žiadny podvod nespáchal a správca dane a ani žalovaný nepomenovali objektívne skutočnosti, ktoré by mali preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb stane súčasťou konania, ktoré nesie znaky dňového podvodu.

58. Žalobca poukázal na znalecký posudok, ktorý bol vypracovaný za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu a posúdenia problematiky DPH, a to posudok č. 3/2019 zo dňa 19. 02. 2019, vyhotovený Ing. Milanom Chovanom, súdnym znalcom.

59. Žalobca poukázal na to, že pokiaľ správca dane zistil porušenie zákona u nejakého iného daňového subjektu, potom je potrebné vykonať kontrolu u tohto daňového subjektu a zodpovednosť vyvodzovať voči tomuto daňovému subjektu a neprenášať zodpovednosť iného subjektu na kontrolovaný daňový subjekt. Pokiaľ si nejaký iný daňový subjekt nespĺnil svoju zákonnú povinnosť vyplývajúcu zo zákona o DPH, prípadne porušil iný daňový predpis, potom je potrebné vyvodzovať zodpovednosť voči tomuto subjektu. Takéto konanie iného daňového subjektu, nevie a nemôže žalobca nijako zistiť, ovplyvniť ani mu nijako zabrániť. Žalobcovi daňový dlh nevznikol, keďže svoje povinnosti si žalobca riadne splnil. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za konanie iných subjektov a nemôže niesť zodpovednosť za to, že legislatíva SR umožňuje takéto konanie daňových subjektov, bez akýchkoľvek sankcií a postihov. Žalobca poukazuje na to, že nedostatky iných subjektov sú prenášané na subjekty, ktoré spolupracujú so správcom dane, poskytujú mu náležitú súčinnosť a sú kontaktné, tak ako je to aj v prípade žalobcu.

60. Žalobca zotrval na svojich tvrdeniach, že v daňovom konaní zaobstaral dostatočné množstvo dôkazov, ktoré preukázali uskutočnené zdaniteľné plnenia tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní a v zmysle predložených dokladov. Mal za to, že pristupoval k jednotlivým obchodným transakciám s potrebnou odbornou starostlivosťou a v súlade so zákonom. Žalobca mohol použiť pri realizovaných obchodných transakciách len tie zákonné prostriedky, ktoré mu zákon umožňuje použiť.

61. Žalobca ďalej uviedol, že daňová kontrola dani z pridanej hodnoty bola vykonávaná ako jeden celok za zdaňovacie obdobie január 2012, február 2012, marec 2012, apríl 2012, jún 2012, júl 2012, august 2012, september 2012, október 2012, november 2012, december 2012, január 2013, február 2013, marec 2013, apríl 2013, máj 2013, jún 2013, júl 2013, august 2013, september 2013, október 2013, november 2013, december 2013, január 2014, február 2014, pričom v rámci daňovej kontroly bolo vydané jedno Oboznámenie o zistených skutočnostiach v daňovej kontrole č. 101672420/2017 zo dňa 01. 08. 2017 a jeden Protokol č. 101801894/2017 zo dňa 21. 08. 2017a to za všetky preverované obdobia. Rozhodnutie vo veci samej však zahŕňa už len jedno preverované obdobie. V danom prípade všetky preverované obdobia boli riešené jednou daňovou kontrolou a všetky preverované obdobia sa týkajú tých istých účastníkov konania. Jednotlivé rozhodnutia vychádzajú z jedného administratívneho spisu daňovej kontroly z jedného oboznámenia a z jedného protokolu, preto žalobca po podaní jednotlivých žalôb podá samostatne návrh na spojenie vecí z dôvodu hospodárnosti konania v súlade s § 65 SSP.

62. Nezákonný postup žalobca vidí vo vyššie uvedených skutočnostiach ako aj v tom, že tak ako uviedol opakovane vo svojich vyjadreniach a odvolaní, žalovaný sa nevysporiadal s otázkou ako a čím žalobca porušil zákon. Žalobca je presvedčený, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je:

- nezákonným rozhodnutím z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a pre rozpor medzi zisteným skutkovým stavom a obsahom spisov, z nasledovných dôvodov:

A) rozhodnutie žalovaného je zmätočné, najmä s prihliadnutím na vykonané dôkazy a ich hodnotenie jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti, s ktorými si logicky odporuje. Žalovaný ani Daňový úrad Nitra neodôvodnili, prečo na dôkazy, ktoré získali pri zisťovaní skutkového stavu, ktoré svedčia v prospech žalobcu a na vysvetlenia žalobcu podané v daňovom konaní, neprihliadli. Rozhodnutie neobsahuje ani jediný priamy dôkaz, ktorý by odôvodňoval závery žalovaného.

B) žalobca uvádza, že ani žalovaný ani Daňový úrad Nitra nepredložil nespochybniteľné dôkazy o tom, že plnenia vyplývajúce z obchodných prípadov deklarovaných prostredníctvom faktúry a iných poskytnutých dôkazov počas daňovej kontroly a následného daňového konania, nebolo žalobcovi poskytnuté a žalobcom poskytnuté tak, ako to uviedol. Žalobca a ani Daňový úrad Nitra nepomenovali aké iné dostatočné opatrenia mal žalobca prijať okrem tých ktoré prijal, aby sa uistil, že jeho postup pri odpočítaní dane je v súlade so zákonom. Žalovaný a správca dane tým porušili princíp rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane pri výkone daňovej kontroly vyplývajúci z § 24 ods. 1,2 Daňového poriadku uvádzaný aj v judikatúre NS SR. Konanie správcu dane tiež nie je v súlade s Etickým kódexom Finančnej správy, v zmysle ktorého okrem iného zamestnanec FS poskytuje informácie, ktoré pomôžu klientom pochopiť čo a kedy je potrebné urobiť, poskytuje jasné vysvetlenie, čo sa od nich vyžaduje.

C) správca dane sa pri výkone kontroly musí držať daňových zásad hodnotenia dôkazov, spôsobu dokazovania rozsahu kontroly. V zmysle zákona možno ako dôkazný prostriedok použiť čokoľvek, čo má vypovedaciu schopnosť o objektívnej skutočnosti. Žalobca je presvedčený, že dôkazné prostriedky,

ktorých predloženie počas daňovej kontroly zabezpečil, ako aj dôkazné prostriedky, ktoré žalovaný a Daňový úrad Nitra získali vlastnou činnosťou, všetky svedčia o objektívnej skutočnosti - zdaniteľných obchodoch žalobcu.

D) žalobca namietal trvanie daňovej kontroly. Daňová kontrola môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom uvedeným v zákone. Daňová kontrola začala dňa 27. 06. 2014. Protokol č. 101801894/2017 v daňovej kontrole bol vydaný dňa 21. 08. 2017, doručený 25. 08. 2017. Daňová kontrola bola prerušená od 06. 03. 2015 do 07. 05. 2015, ďalej od 19. 06. 2015 do 04. 01. 2016, ďalej od 27. 01. 2016 do 09. 09. 2016, ďalej od 19. 09. 2016 do 01. 08. 2017. Žalobca poukazuje na to, že rozsah a spôsob daňovej kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, pričom samotné prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom č. 442/2012 Z. z., ktorý implementuje smernicu Rady 2011/16/EÚ. Zároveň žalobca poukazuje na to, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nie je oprávnený u kontrolovaného daňového subjektu vykonávať kontrolné úkony a nie je oprávnený vyžadovať od neho súčinnosť. Počas prerušenia kontroly vykonával správca dane úkony (zápisnica z ústneho pojednávania zo dňa 09. 05. 2016, zápisnica z ústneho pojednávania zo dňa 01. 06. 2016). Inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže byť zneužívaný na jej faktické predĺženie prostredníctvom vyžadovania súčinnosti od daňového subjektu v procesných formách, ktoré sa môžu realizovať počas daňovej kontroly a to v období, keď je výkon daňovej kontroly formálno-právne prerušený.

E) porušenie neutrality DPH. Správca dane odmietol žalobcovi priznať odpočet DPH, pričom preukázateľne žalobca túto DPH v dodávateľských faktúrach bezhotovostne uhradil, čím došlo k porušeniu základného princípu neutrality DPH, ktorý je konštantné judikovaný Najvyšším súdom SR aj Súdnym dvorom EÚ. Orgány finančnej správy si tak neoprávnene nárokujú od žalobcu DPH, ktorú preukázateľne zaplatil v dodávateľských faktúrach za účelom svojho podnikania, čo je v rozpore s § 49 a nasl. zákona o DPH.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného

63. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe, v podaní zo dňa 02. 11. 2021 uviedol, že trvá na výroku v žalobu napadnutom rozhodnutí a poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu. Žalobca v žalobe neuvádza také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia Krajského súdu v Nitre, pričom by neboli predmetom odvolania.

64. Žalovaný konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvrátili závery správcu dane a dodávateľmi nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, žalobcovi nevzniklo zákonné právo odpočítať daň z predmetných faktúr podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Ustanovenia zákona o DPH - § 49 a § 51 ustanovujú podmienky, po splnení ktorých môže žalobca daň odpočítať. Žalovaný poukázal na zistenia správcu dane týkajúce sa spoločnosti Štepánek, a to, že spoločnosť zanikla, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, ktorá bola ex offo vymazaná z obchodného registra, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť K-2-R-A, ktorá bola zrušená (dňa 02.06.2015). Podľa zistení správcu dane konateľ spoločnosti SLOVRESPO je osoba, ktorá bola právoplatne odsúdená za majetkový trestný čin; jedná sa o bezdomovca, ktorý nedisponuje účtovnými dokladmi spoločnosti; jedná sa o nekontaktnú spoločnosť. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že konateľ spoločnosti Štepánek, Z. K., vo svojej svedeckej výpovedi potvrdil uskutočnenie zdaniteľných plnení, avšak svoje tvrdenia žiadnymi relevantnými dôkazmi nepreukázal. Ďalej preverovaním zistil, že subdodávateľské spoločnosti neboli registrované ako prevádzkovatelia potravinových podnikov. Správca dane v súvislosti so spoločnosťou Konex SK Plus zistil, že predmetná spoločnosť zmenila názov a sídlo spoločnosti; že konateľ spoločnosti potvrdil obchodovanie so žalobcom, pričom svoje tvrdenia nepreukázal (nepredložil relevantné dôkazy). V súvislosti s nákupom tovaru správca dane zistil, že spoločnosť Konex SK Plus nakúpila tovar od spoločnosti Montieri, s.r.o., ktorá je nekontaktná, má virtuálne sídlo spoločnosti; že spoločnosť Corsano, s.r.o., taktiež na adrese sídla spoločnosti nesídli; konateľom je občan Maďarska, ktorý so správcom dane nekomunikuje („adresát neznámy“); že spoločnosť TC-Grupe, s.r.o., má konateľa spoločnosti občana Bulharskej republiky, jedná sa o neznámu osobu ( podľa adresy trvalého bydliska); že bývalý konateľ spoločnosti J. T. (konateľ spoločnosti TC-Grupe, s.r.o. od 09. 10. 2009 do 09. 07. 2014) potvrdil uskutočnenie zdaniteľného plnenia, pričom U. J., ktorá bola taktiež konateľkou spoločnosti sa zreteľne vyjadrila, že spoločnosť pre nezhody konateľov bola odpredaná spoločnosti Kmeťo Services s.r.o., ale to či boli spoločnosti odovzdané pri predaji aj doklady, uviesť nevedela. Podľa zistení správcu dane, sa

mal stať novým konateľom predmetnej spoločnosti P. D., (spoločnosti Kmeťo Services s.r.o.), ktorý o tom, že je konateľom uvedenej spoločnosti nemal vedomosť. Žalovaný považuje námietky žalobcu za právne irelevantné.

65. K vypracovanému znaleckému posudku žalovaný uviedol, že jeho účelom je „objektívne zistenie skutkového stavu a posúdenia vo veci posúdenia problematiky DPH“. Podkladmi pre vypracovanie posudku boli: Hlavné knihy spoločnosti CORAL, s.r.o., Evidencia DPH (vstup a výstup), daňové priznanie k DPH za preverované zdaňovacie obdobie a pod. Žalovanému, ale iste aj znalcom a žalobcovi je určite zrejmé, že objektívny skutkový stav nie je možné založiť len na účtovnej a daňovej evidencii. Práve z dôvodu, že v znaleckom posudku nie sú zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, poskytuje znalecký posudok len odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích pfs, kuracie rezne, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane, či formálny výklad zákona o DPH. Žalovaný opakuje, že v danej veci bola jednoznačne spochybnená opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako bolo formálne deklarované prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období.

66. K splneniu hmotnoprávných a formálno-právných podmienok pre odpočítanie dane žalovaný uviedol, že tým, že žalobca predložil správcovi dane ku kontrole účtovné doklady (napr. faktúry), nie sú dôkazmi preukazujúcimi, že boli splnené podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, pretože predloženie dokladov je len jednou z podmienok pre uznanie práva na odpočítanie dane, ale nie je tým preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie. Akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia, nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo reálne aj uskutočnené. V prípade žalobcu realizáciu obchodného prípadu preukázal predložením listinných dôkazov iba jeden obchodný partner, a to žalobca, a teda nemožno skonštatovať, že obchodná transakcia bola uskutočnená tak, ako to deklaruje žalobca na dokladoch, na základe ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane. K vyjadreniu žalobcu, že nakoľko sa správcovi dane nepodarilo odstrániť svoje vlastné pochybnosti o skutočnom dodávateľovi, má za to, že táto skutočnosť nezakladá dôvod na upretie práva na odpočítanie dane žalovaný uviedol, že nakoľko obchodní partneri žalobcu nepredložili správcovi dane žiadne dôkazy o tom, že fakturované dodanie tovaru žalobcovi skutočne aj dodali, vznikli pochybnosti správcu dane o osobe dodávateľa (dodávateľských spoločností). Vzniknuté pochybnosti nie je povinný preukazovať správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu, pretože správca dane v zmysle ustanovení daňového poriadku, vedie dokazovanie a preveruje skutočnosti deklarované na predložených účtovných dokladoch ale žalobca, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok právo na odpočítanie dane, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že si právo uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok.

67. Žalovaný s vyjadrením žalobcu ohľadne dodávateľských resp. subdodávateľských spoločností nemôže súhlasiť, nakoľko žalobca má právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, ktorý bude predmetom jeho obchodných transakcií. Pokiaľ dodávateľ žalobcu nepreukáže realizáciu obchodných transakcií, správca dane je oprávnený preveriť jeho subdodávateľa, za účelom získania relevantných dôkazov. V prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako v danom prípade, keď nevedel svoje tvrdenia preukázať relevantnými správcom dane overiteľnými dokladmi t. j. nevedel preukázať reálne naplnenie tvrdeného obchodu medzi ním a dodávateľmi (spoločnosťami Konex SK Plus a Štepanek) v zmysle predložených faktúr.

68. Žalobca v podanej žalobe vzniesol opakované námietky ohľadne podvodného konania, pričom poukázal na rozsudky ESD C-131/13, C- 163/13 a C- 164/13. Žalovaný k uvedenému opakované uvádza, že správca dane preverovaním obchodných transakcií získal podozrenie, že žalobca mohol byť účastníkom podvodného konania, a to z dôvodu, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovaných zdaniteľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola žiadnym spôsobom preukázaná. Podľa Judikatúry Súdneho dvora EÚ sa takýto prístup používa pri posudzovaní situácií, keď platiteľ dane v rámci reťazovej transakcie vstúpi do obchodu, ktorý mohol byť resp. bol poznačený podvodným konaním. Ďalej žalovaný konštatuje, že nie je ani v súlade s právom Spoločenstva, ak si žalobca uplatňuje svoje práva bez toho, aby dostatočne preukázal, že tieto práva si uplatňuje oprávnené. Na všetkých uvedených tvrdeniach žalovaný trvá a zdôrazňuje, že podľa ustálenej judikatúry európskych súdnych dvorov sa subjekty nemôžu dovoliavať právnym noriem Spoločenstva podvodne alebo ich zneužívať. V danej veci existujú

objektívne skutočnosti, na základe ktorých je rovnako možné prijať záver, že žalobca o nezákonnosti vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť, nakoľko pre zabránenie účasti na podvodnom konaní sa predpokladá dobrá viera daňového subjektu. Aj judikáty európskych súdnych dvorov teda prisvedčili správcovi dane, ktorý nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane za predpokladu, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že sa svojim konaním nezapojil do obchodného reťazca, ktorého cieľom je získanie neoprávnenej daňovej výhody. Nariadenie komisie (EÚ) č. 931/2011 z 19. septembra 2011 o požiadavkách na vysledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu právne zaistilo, že prevádzkovatelia potravinárskych podnikov zabezpečia, aby prevádzkovateľom potravinárskych podnikov, ktorým sa potraviny dodávajú, a na požiadanie aj príslušnému orgánu boli k dispozícii názov a adresa prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorý potravinu odoslal (článok 3 ods. 1 písm. c) a názov a adresa odosiateľa (vlastníka), ak sa líši od prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorý potravinu odoslal (článok 3 ods. 1 písm. d). Skutočnosť, že žalobca nemal ani potrebu zistiť pôvod tovaru, priznal v žalobe, v odvolaní, opakoval v priebehu daňovej kontroly i vyrubovacieho konania a nasvedčujú tomu aj zistenia správcu dane. Táto skutočnosť je zároveň jasným znakom toho, že k výkonu svojej ekonomickej činnosti nepristupoval s potrebnou starostlivosťou.

69. Žalovaný opakovane k dôkaznému bremenu uviedol, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodávkach tovaru resp. služieb od jednotlivých dodávateľov Štepánek, Konex SK Plus v kontrolovanom zdaňovacom období, bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok tohto tovaru uvedenými spoločnosťami. Tieto okolnosti musí preukázať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť dodávok tovaru zo strany deklarovaných dodávateľov. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že žalobcom predložené doklady a správcovi dane vykonané dôkazy nepreukazujú reálnosť dodania tovaru týmito spoločnosťami. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť zisteniu správcu dane, že daňový subjekt/žalobca nepreukázal ním tvrdené obchodné transakcie (dodanie tovarov) od deklarovaných spoločností. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcovi dane je žalovaný toho názoru, že dodávateľom daňového subjektu/žalobcu v zmysle predložených faktúr nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, nepreukázaného dodania tovaru resp. služby daňovému subjektu/ žalobcovi, a preto nemohlo daňovému subjektu/ žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie dane. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok NS SR 5Sžf/63/2011 ako i ďalší rozsudok v konaní č. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR v konaní pod sp. III. ÚS 78/2011. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídaný a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi (správcovi dane), čo daňový subjekt nesporne nepreukázal. Žalobca si preto musí zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženými faktúrami, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúrach. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Žalovaný v tejto súvislosti konštatuje, že žalobca uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniateľného plnenia konkrétnym subjektom, resp. konkrétnym subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Bolo teda povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri dodaní tovaru, ktorý mu dodali spoločnosti deklarované na faktúrach, t. j. Štepánek, Konex SK Plus (ako dodávateľia), aby preukázal nielen existenciu zdaniateľných plnení, ale aj ich skutočné dodanie zo strany týchto dodávateľov, resp. subdodávateľov. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie práva na odpočítanie dane). Žalovaný taktiež poukazuje v súvislosti s dôkazným bremenom na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I ÚS 269/2014-13, v ktorom skonštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na žalobcovi. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, žalobca preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, tvoria dôkazné bremeno žalobcu. Žalovaný zdôrazňuje, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniateľného plnenia ako odberateľ takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie. Bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť

tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (NS SR 5Sžf/94/2014).

70. Žalovaný nesúhlasí s námietkou žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia a uviedol, že nepreskúmateľným je rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné, ale aj rozhodnutie, ktoré obsahuje také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje. Žalobcom namietaná vada zmätočnosti rozhodnutia, z dôvodu nepresvedčivosti a nepreskúmateľnosti rozhodnutia je v rozpore s jeho obsahom. Rozhodnutie nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov netrpí, jednak preto, že z jeho obsahu je zrejmé, na čom správca dane ako aj žalovaný založili svoje právne závery, a z akých skutkových zistení a podkladov vychádzali a tiež preto, že so všetkými podstatnými námietkami žalobcu sa dostatočne vysporiadali. Správca dane rozsiahlym popisom chronologického postupu podrobne popísal zistený skutkový stav, vyhodnotil vykonané dôkazy a vysporiadal sa s podstatnými námietkami žalobcu. Námietky žalobcu spočívajúce vo všeobecných tvrdeniach a v odkazoch na rozhodnutia súdov s citáciami fragmentov ich textov sú všeobecné a nekonkrétne. Takto formulovanými odvolacími námietkami žalobca v podstate len vyjadril všeobecný nesúhlas so zisteniami a závermi správcu dane, bez jeho vlastných skutkových tvrdení a konkrétnych námietok podložených dôkazmi alebo inými podkladmi.

71. Na základe uvedených skutočností žiadal, aby Krajský súd v Nitre žalobu ako bezdôvodne podanú zamietol.

#### V. Ďalší priebeh konania

72. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 16. 03. 2022 a zopakoval, že skutočné dodanie tovaru bolo riadne preukázané. Opätovne poukázal na rozsudok NS SR 10 Sžfk/5/2018 bod 40. Pokiaľ žalovaný a správca dane spochybňujú dodanie tovaru na inom stupni obchodovania, tak je potrebné tiež poukázať na ustanovenie Obchodného zákonníka a citoval ust. § 446 Obchodného zákonníka.

73. Žalobca uviedol v daňovom konaní veľakrát, že nemá žiadnych subdodávateľov. Žalobca má len dodávateľov. Dodávateľia dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu nie sú subdodávateľia žalobcu. Žalobca tiež v konaní uviedol, že nemá žiadnu vedomosť o dodávateľoch svojich dodávateľov. Taktiež žalobca uviedol, že sa môže v daňovom konaní vyjadrovať len k svojim obchodným partnerom. Žalobca sa taktiež môže svojich dodávateľov pýtať len na to čo mu zákon dovoľuje, umožňuje. Žalobca nemá vedomosť o dodávateľoch jeho dodávateľov a nemá vedomosť ani o odberateľoch jeho odberateľov. Tieto údaje sú predmetom obchodného tajomstva, keďže predávajúci v záväzkovom vzťahu nezverejní svojich obchodných partnerov, to je jeden z princípov obchodovania, aby tak nedochádzalo k obchádzaniu obchodných partnerov. V zmysle platných zákonných ustanovení, kontrolovaný daňový subjekt nemôže mať vedomosť o dodávateľoch svojich dodávateľov a ani o odberateľoch svojich odberateľov, keďže by tak porušoval ich obchodné tajomstvo.

74. V zmysle § 24 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Vykonanie daňovej kontroly správcou dane u daňových subjektov, ktoré neobchodovali s kontrolovaným daňovým subjektom je právne irelevantný dôkaz. Žalobca tiež v tejto súvislosti uviedol, že nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávací procesy tovarov u iných subjektov. Takáto kontrola je prakticky v obchodnom styku vylúčená. Žalobca nemá zákonnú možnosť zistiť s kým a akým spôsobom obchoduje jeho dodávateľ a samozrejme nemá dosah ani na to s kým a akým spôsobom obchoduje ďalej jeho odberateľ. Zodpovednosť za prípadné nedostatky na predchádzajúcom stupni obchodu nemožno automaticky ťaživo prenášať na kontrolovaný daňový subjekt. Takýto právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR (5Sžf/49/2010). V rozsudku Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektronios) a C-484/03 (Bond House), súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Pokiaľ správca dane a

žalovaný zistili, že nejaký iný daňový subjekt porušuje zákon, potom musia vyvodzovať právne dôsledky voči tým daňovým subjektom, ktoré zákon porušujú a nie voči žalobcovi.

75. Žalobca žiadny podvod nespáchal a správca dane doposiaľ nepomenoval objektívne skutočnosti, ktoré by mali jednoznačne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. V tomto ohľade správca dane a žalovaný neunesli dôkazné bremeno. Správca dane musí na základe objektívnych okolností preukázať, že kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľal na podvode v oblasti DPH.

76. Žalobca daň preukázateľne uhradil v dodávateľských faktúrach. Žalobca teda žiadnu „daňovú výhodu“ nezískal, tak ako je to uvedené v znaleckom posudku, ktorý tvorí prílohu žaloby. Žalobca poukazuje na skutočnosť, že správca dane a žalovaný opakovane uvádzajú, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že sa svojim konaním nezapojil do obchodného reťazca, ktorého cieľom je získanie neoprávnenej daňovej výhody, avšak žalobca poukazuje tiež na to, že daňová kontrola nemá mať len represívny charakter. Žalobca doposiaľ od správcu dane počul len vyjadrenie ako nepostupuje správne, ale doposiaľ nedostal kontrolovaný daňový subjekt od správcu dane vyjadrenie ako inak má postupovať, aké iné povinnosti okrem tých, ktoré si riadne splnil má ešte plniť, prípadne aké iné opatrenia má prijať, aby podľa správcu dane konal daňový subjekt správne.

77. Všetky dôkazy predložené žalobcom, alebo vykonané v priebehu daňovej kontroly, preukazujú materiálne plnenie a skutočnú hmotnú povahu realizovaných obchodov, skutočné dodanie tovaru, vlastné dôkazné bremeno žalobca absolútne vyčerpал. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane (Rozsudok NS SR 6 Sžf/10/2012).

78. Žalobca v daňovom konaní poukázal na zistenia správcu dane, ktorý konštatuje, že niektoré subjekty nepredložili doklady, sú nekontaktné, nespolupracujú, premenovali sa alebo zanikli. Takéto zistenie správcu dane nemôže byť na ťarchu žalobcu. To nie je dôkaz opaku, to je zistenie správcu dane, pričom ak správca dane zistil, že nejaký iný daňový subjekt porušuje zákon, musí vyvodit' dôsledky porušovania zákona voči tomu subjektu, ktorý zákon porušuje. Žalobca poukázal na skutočnosť, že je predsa zákonnou povinnosťou archivovať účtovné dokumenty.

79. Správca dane má zákonné prostriedky na sankcionovanie daňového subjektu v prípade, že daňový subjekt nespĺní niektorú z povinností nepeňažnej povahy (§ 154 daňového poriadku). Žalobca tiež v daňovom konaní poukázal na ustanovenie Obchodného zákonníka, ktoré v § 69 upravuje zánik spoločnosti bez likvidácie, „Pri dobrovoľnom zrušení spoločnosti môže sa zároveň rozhodnúť, že sa zlúči alebo splynie s inou spoločnosťou, prípadne sa rozdelí.“ V § 69aa Obchodného zákonníka je ďalej upravené „Cezhraničné zlúčenie alebo cezhraničné splynutie spoločností na území štátov Európskeho hospodárskeho priestoru“. Pokiaľ teda právny poriadok SR umožňuje takéto konanie tak ako je vyššie opísané v súlade s ustanoveniami Obchodného zákonníka, bez ďalších prepojení a zodpovednosti vo vzťahu k iným orgánom SR, ako je napríklad daňový úrad, potom daná právna úprava nemôže byť pripísaná na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu, ktorý si splnil všetky zákonom požadované povinnosti.

80. Pôvod tovaru bol riadne uvedený na faktúre. Pôvod tovaru ale nie je rozhodujúcou okolnosťou pre splnenie podmienok pre odpočítanie dane. Ak si aj nejaký subjekt nespĺnil povinnosti v súvislosti s vysledovateľnosťou potravín, toto nemôže mať vplyv na naplnenie podmienok na uplatnenie práva daňového subjektu na odpočet. Právny názor žalobcu podporuje aj rozhodnutie súdu NS SR sp. zn. 10 Sžfk/5/2018.

81. Žalobca poukázal na to, že správca dane je povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (od realizovanej obchodnej transakcie uplynulo už 10 rokov). Daňová kontrola začala dňa 27. 06. 2014. Protokol č. 101801894/2017 v daňovej kontrole bol vydaný dňa 21. 08. 2017, doručený 25. 08. 2017. Daňová kontrola bola prerušená od 06. 03. 2015 do 07. 05.

2015, ďalej od 19. 06. 2015 do 04. 01. 2016, ďalej od 27. 01. 2016 do 09. 09. 2016, ďalej od 19. 09. 2016 do 01. 08. 2017. Ak správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Daňová kontrola v takom prípade nie je vykonávaná v súlade so zákonom (t.j. v rámci zákonom maximálne povolenej dĺžky trvania daňovej kontroly) a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, že použitý je, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zvršením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole je rovnako nezákonné. Lehotu na vykonanie daňovej kontroly je možné prerušiť. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Správca dane však musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, a to nielen významné pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorej daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektivitu a účelnosť daňovej kontroly.

82. Do otvorenia daňových kontrol v roku 2014 mal žalobca niekoľko daňových kontrol na DPH a všetky bez nálezu, t. j. do tohto obdobia správca dane uznával všetky odpočty, ktoré boli žalobcom uplatnené. Od spomínaného obdobia roku 2014 však správca dane začal nadmerné odpočty žalobcovi za niektoré obdobia zdržiavať, odpočet DPH nepriznávať, pričom však žalobca obchodoval len tým istým spôsobom ako dovtedy.

83. Žalovaný ďalšie písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalobcu nepodal.

84. Súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní konanom dňa 22. 02. 2023, za účasti žalobcu a právneho zástupcu žalobcu, ktorí sa na pojednávaní vyjadrili v zhode s písomnými vyjadreniami. Žalovaný svoju neúčasť na pojednávaní ospravedlnil a súhlasil s prejednaním veci v jeho neprítomnosti.

## VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

85. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 22. 02. 2021 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol.

86. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2012 (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období november 2012), predmetom dane je  
a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je a) 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.

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

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

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

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

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 71 ods. 1 vyššie citovaného zákona, pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

87. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania žalovaného a správcu dane), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, 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.

Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcou dane.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona v znení do 31. 12. 2021 (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane pri správe daní,

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

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

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

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona v znení účinnom do 31. 12. 2021 (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 61 ods. 1 až 6 vyššie citovaného zákona v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Ustanovenia o prerušení daňového konania sa vzťahujú rovnako aj na daňové konanie vedené finančným riaditeľstvom alebo ministerstvom.

Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

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

88. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku v znení neskorších predpisov a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to, či došlo k prerušeniu daňovej kontroly zákonným spôsobom, či doba trvania daňovej kontroly neprekročila zákonom stanovenú lehotu a či správca dane správne určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 v sume 644.037,36 eur tak, že znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 676.046,32 eur na sumu 32.008,96 eur.

89. Súd sa v prvom rade vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly. Túto vyhodnotil ako nedôvodnú, keď preskúmaním obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá dňa 27. 06. 2014 (čo nebolo medzi účastníkmi sporné, ani namietané) a ukončená bola dňa 25. 08. 2017 (dňom doručenia protokolu). Keďže v priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, daňová kontrola bola prerušená odo dňa 06. 03. 2015 až do dňa 07. 05. 2015, odo dňa 19. 06. 2015 do dňa 04. 01. 2016, odo dňa 27. 01. 2016 do dňa 09. 09. 2016 a tiež bola daňová kontrola prerušená z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia odo dňa 19. 09. 2016 do 24. 07. 2017 (žalobca v žalobe nesprávne uviedol dátum 01. 08. 2017, ktorý však z administratívneho spisu nevyplýva). Vychádzajúc z celkového času trvania daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená, správny súd konštatuje, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok (daňová kontrola prebiehala v období od 27. 06. 2014 do 05. 03. 2015, od 08. 05. 2015 do 18. 06. 2015, od 05. 01. 2016 do 26. 01. 2016, od 10. 09. 2016 do 18. 09. 2016, od 25. 07. 2017 do 25. 08. 2017, čo je celkovo 357 dní). K tvrdeniu žalobcu, že spôsob a rozsah daňovej kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, pričom samotné prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom č. 442/2012 Z. z., správny súd uvádza, že v danom prípade nemožno aplikovať ustanovenia zákona č. 442/2012 Z. z., keďže tento sa nevzťahuje na daň z pridanej hodnoty (§ 3 ods. 2 písm. a/ zákona č. 442/2012 Z. z.). Ohľadom spĺňania požiadavky nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, správny súd vytyka, že žalobca nespĺnenie týchto požiadaviek v žiadnom rozsahu nerozvinul, ako ani neuviedol, v čom by daňová kontrola tieto požiadavky spĺňať nemala, preto správny súd na uvedené námietky nemohol ani prihliadať. Nie je úlohou správneho súdu dopĺňať právnu a skutkovú argumentáciu žalobcu. Správny súd mal v uvedenej súvislosti za to, že správca dane neporušil žiadne zákonné ustanovenia a ani nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa ustanovenia § 61 daňového poriadku. V tejto súvislosti je potrebné dať do pozornosti žalobcu rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20, z ktorého jednoznačne vyplýva, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 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 dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

90. Okrem toho správny súd nezistil ani žalobcom konkretizované porušenie, spočívajúce vo vykonávaní úkonov počas prerušenia daňovej kontroly, nakoľko žalobcom namietané zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 09. 05. 2016 a zo dňa 01. 06. 2016 sa v administratívnom spise nenachádzajú, a ani daňové orgány na tieto zápisnice nepoukazujú v rámci svojich rozhodnutí, a preto ani správny súd nemohol konštatovať existenciu žalobcom vytykaného konkrétneho porušenia procesných predpisov. Žalobcom namietané zápisnice neobsahovali žiadne číslo konania, a preto ani nebolo zrejmé, či sa týkali predmetnej daňovej kontroly, čo znemožnilo aj ich dodatočné vyhľadanie, resp. konkretizovanie, a preto ani z tohto dôvodu nebolo možné na takúto argumentáciu žalobcu prihliadať.

91. K námietkam žalobcu ohľadne určenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 správny súd uvádza, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach vystavených spoločnosťou Peter Štepánek, s. r. o. (faktúry uvedené v bode 25 tohto rozsudku) za dodanie tovaru kuracie prsia BRAZIL 2kg. HZ Tr.A) a spoločnosťou Konex SK plus s.r.o. (faktúry uvedené v bode 30 tohto rozsudku) za dodávku tovaru kuracie rezne BR) ako dodávateľmi tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaných a vyššie uvedených dodávateľov len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním listinných

dokladov od žalobcu a jeho dodávateľov prostredníctvom dožiadaného správcu dane, pričom preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa obchodovalo aj v ďalšom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval vychádzajúc z informácií získaných od subjektov tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca.

92. Čo sa týkalo argumentácie žalobcu ohľadom znaleckého posudku, v tomto ohľade správny súd uvádza v zhode so žalovaným, že „Znalecký posudok č. 3/2019 zo dňa 19. 02. 2019 vo veci posúdenia problematiky DPH“, vypracoval Ing. Milan Chovan, znalec v odbore ekonómia a manažment, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo. Posudok bol vypracovaný dňa 19. 02. 2019 a ako je v ňom uvedené, jeho účelom je „objektívne zistenie skutkového stavu a posúdenia vo veci posúdenia problematiky DPH“. Podkladmi pre vypracovanie posudku boli: Hlavné knihy spoločnosti CORAL, s r. o., Evidencia DPH (vstup a výstup), daňové priznanie k DPH za preverované zdaňovacie obdobie a pod. Správny súd súhlasí so žalovaným, že objektívny skutkový stav nie je možné založiť len na účtovnej a daňovej evidencii. Práve z dôvodu, že v znaleckom posudku nie sú zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, poskytuje znalecký posudok len odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích pŕs, kuracie rezne, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane, či formálny výklad zákona o DPH. Keďže v danej veci bola jednoznačne spochybnená opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli formálne deklarované prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období, uvedená argumentácia ani podľa názoru súdu neobstála.

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

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

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

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

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

97. Z novej judikatúry správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/26/2019 zo dňa 25. 05. 2022 týkajúci sa obchodu s kuracím mäsom, z ktorého vyplýva, že sťažovateľova námietka proti jeho zaťaženiu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností (k tomu postačí odkázať na odôvodnenia napadnutých rozsudkov, ale aj bohatú judikatúru kasačného súdu vid' citované rozhodnutia vyššie). Za pozornosť stojí, že preskúmané rozhodnutia nestoja iba na závere o spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (i krajský súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií. Podstatnou skutočnosťou však je, že dôvodom nepriznania nadmerného odpočtu žalobcovi v tomto zdaňovacom období (november 2012) bolo nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH, z dôvodu, že nebolo preukázané, že tovar bol, resp. nemohol byť dodaný práve žalobcom deklarovanými dodávateľmi. V takomto prípade už potom nie je dôvod sa ďalej zaoberať prípadnou účasťou žalobcu na podvodnom konaní v rámci reťazca s kuracím mäsom.

98. Uvedené je možné subsumovať na daný prípad, kedy v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry špecifikované v bodoch 25 a 30 tohto rozsudku. Predloženie uvedených dokladov (opätrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

99. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosť o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločností Peter Štepánek, s. r. o. a Konex SK plus s.r.o., predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (kuracie prsia, rezne) žalobcovi podľa faktúr uvedených v bodoch 25 a 30 tohto rozsudku, vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom využil i poznatky získané od dožiadaných daňových úradov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ako aj iné poznatky z iných daňových kontrol, a tiež poznatky získané zo správ Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Galanta, ako aj výsluchu svedkov.

100. Žalobca si v zdaňovacom období november 2012 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľom Peter Štepánek, s. r. o. a dodávateľom Konex SK plus s.r.o., predmetom fakturácie bola kúpa kuracích pŕs, kuracích rezňov. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetným kuracím mäsom bol realizovaný v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral a opísal vo svojom rozhodnutí. Na základe týchto zistení a deklarovaných obchodov bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko realita deklarovaného obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov.

101. Čo sa týka dodávateľa Peter Štepánek, s. r. o., správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v obchodnom reťazci obchodujúcom s predmetným kuracím mäsom síce bývalý konateľ priameho dodávateľa žalobcu ústne potvrdil zrealizovanie obchodu, avšak uvedené v žiadnom rozsahu nezdokladoval, keď uviedol, že v súčasnosti nemá prístup k žiadnym dokladom, keď tieto boli odovzdané novému majiteľovi. Spoločnosť Peter Štepánek, s. r. o. bola dňa 28. 07. 2014 zrušená a následne bola vymazaná z obchodného registra z dôvodu zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá bola dňa 14. 05. 2015 vymazaná z obchodného registra ex offo z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2 - R-A, s. r. o., ktorá bola dňa 02. 06. 2015 zrušená a následne dňa 18. 06. 2015 vymazaná z obchodného registra. Dožiadaním správca dane požiadal aj o preverenie spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o., pričom z odpovede zo dňa 25. 09. 2014 vyplývalo, že spoločnosť na adrese sídla nesídli a je nekontaktná. Okrem toho správca dane použil aj protokol z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti Peter Štepánek, s. r. o., predmetom ktorej bolo preverovanie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou Peter Štepánek, s. r. o. a dodávateľskými spoločnosťami, na základe čoho bolo potrebné konštatovať, že nebolo preukázané dodanie tovaru na faktúre deklarovaným dodávateľom, ako ani nebolo preukázané, že

u predchádzajúceho článku tohto reťazca jednotlivým subjektom vznikla daňová povinnosť, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť nasledujúceho obchodného článku a následne právo žalobcu na odpočítanie dane. Nebol teda preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH ani u priameho dodávateľa žalobcu - spoločnosti Peter Štepánek, s. r. o. Navyše, výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsah, vzhľadom na postavenie takýchto svedkov, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Tvrdenia inej zmluvnej strany (osoby vystupujúcej v mene dodávateľa), ktorá sa mala podieľať na dodaniach tovaru daňovému subjektu v súlade s predloženými účtovnými dokladmi, ale tiež v súlade so záujmami oboch zmluvných strán (inak by aj pre ňu mohli plynúť prípadné sankčné alebo iné právne následky, ktoré zákon spája s podieľaním sa na postupe pri nezákonne uplatnených daňových výdavkoch), je potrebné preto hodnotiť obzvlášť citlivo. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér) a ktorá tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhaja ho). Žalobca a bývalý konateľ deklarovaného dodávateľa tak zjavne nie sú tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), tzn. v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), ktoré boli vystavené len vo vzájomnej súčinnosti žalobcu a bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa, a teda neobsahujú verifikovateľné skutočnosti. Preto ich nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach. Aj z uvedeného dôvodu k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

102. Ohľadom dodávateľa Konex SK plus s.r.o. daňové orgány zistili, že splnomocnená zástupkyňa spoločnosti A. Z. v odpovediach na otázky správcu dane týkajúcich sa nadobudnutia tovaru uviedla, že spoločnosť sa zaoberala nákupom a predajom mrazených výrobkov, ktoré dodávala aj žalobcovi. Potvrdila vystavenie faktúr a dodacích listov o dodávke tovaru, ich zaevidovanie v účtovnej evidencii, bezhotovostnú úhradu faktúr a odvedenie dane z pridanej hodnoty. Správca dane v súvislosti so spoločnosťou Konex SK Plus s.r.o. zistil, že predmetná spoločnosť zmenila názov a sídlo spoločnosti. Konateľ spoločnosti potvrdil obchodovanie so žalobcom, pričom svoje tvrdenia nepreukázal, keď o tom nepredložil relevantné dôkazy. Zároveň bolo správcom dane konštatované, že daňový subjekt nebol súčinný so správcom dane a na adrese v zmysle výpisu z obchodného registra nesídlil. K dodávateľom v roku 2012 patrili spoločnosti OCELLO s. r. o., MEDER s. r. o., Montieri s. r. o. a Corsano s.r.o. Následne správca dane, ako aj žalovaný poukázal na tieto reťazce a nepreukázanie, že dodávatelia tovar dodali samotnej spoločnosti Konex SK plus, s.r.o.. Ohľadom spoločnosti OCELLO s.r.o. bolo zistené, že uvedená spoločnosť v preverovanom období podala daňové priznania k DPH len za január až apríl 2012, v ktorých vykazovala vysoké obraty a nízke daňové povinnosti. Od mája 2012 nepodávala daňové priznania. Registrácia dane z pridanej hodnoty jej bola ukončená dňa 10. 04. 2013 a dňa 15. 08. 2014 bola spoločnosť vymazaná z obchodného registra ex offo. Ohľadom spoločnosti MEDER s. r. o. vykonaným dokazovaním bolo zistené, že posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty bolo podané za mesiace 01-05/2012 a to nulové a posledné bolo za 08/2012. Okrem toho z Obchodného registra SR vyplývalo, že konateľom spoločnosti od 11. 06. 2012 do 20. 09. 2012 bol J. Z., ktorý bol tiež konateľom spoločnosti Konex SK plus s.r.o. a od 16. 10. 2012 Y. A.. O uskutočnených obchodoch bol vypočítaný J. Z., konateľ spoločnosti Konex SK plus s.r.o., ktorý k pôvodu tovaru uviedol, že pochádza z Brazílie, ale ako sa dostalo na územie SR uviesť nevedel. Čo sa týka zistení ohľadom dodávateľov spoločnosti Konex SK plus s.r.o., správca dane vyhodnotil, že dodávatelia spoločnosti Konex SK plus s.r.o. sú nekontaktní, so správcom dane nekomunikujú. Tí, ktorí potvrdili existenciu obchodných vzťahov, dôkazy o ich uskutočnení nepredložili, a preto bolo potrebné konštatovať, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti Konex SK plus s.r.o. a jeho dodávateľov, k čomu žalobca rovnako žiadne preukazujúce dôkazy nepredložil.

103. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho

dodávateľa Peter Štepánek, s. r. o. a dodávateľa Konex SK plus s.r.o., ďalej že jeho dodávateľ predmetné obchody ústne potvrdil a potvrdil tiež, že vystavené faktúry riadne zaúčtoval a priznal daňovú povinnosť k DPH, ešte nedokazuje, že im v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnosť. Predloženie dokladov je totiž len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom.

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

105. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie Slovenskej republiky, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva, najmä zákon č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, zákon č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov a vykonávacie nariadenie komisie (EU) č. 931/2011 z 19. 09. 2011 o požiadavkách na vysledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu, ktoré sú povinné subjekty obchodujúce s potravinami dodržiavať a riadiť sa nimi, pričom žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne. Zisťovanie pôvodu živočíšneho produktu, pričom už z faktúry vyplýva skutočnosť, že bolo dovezené z tretej krajiny, nemôže byť považované za obchodné tajomstvo. Rovnako tak je pravda, že samotná táto skutočnosť nemá vplyv na uplatnenie odpočítania dane, avšak má vplyv na unesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu.

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

107. Je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch vykonaného dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly správcom dane podrobne oboznamovaný a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. V daňovom konaní správcu dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Povinnosťou správcu dane je zväžiť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné.

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

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

110. Čo sa týkalo poukazu na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018 bod 40, správny súd uvádza, že preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočnenie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný však aj charakter zdaniteľného plnenia. Ako už bolo uvedené vyššie, odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Súdna prax jednoznačne ustálila, že dôkazné bremeno v prípade preukazovania reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia leží na pleciach 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 uvedenu. 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, vymieraní a výbere dane (viď. rozhodnutie Ústavného súdu SR II. ÚS 705/2017). Dodanie tovaru alebo služieb, na základe ktorého

vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, čo odzrkadľuje aj žalobcom namietaný rozsudok. Avšak z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke, ale aj materiálnej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Žalobca tak bol povinný pri dodávkach tovaru preukázať skutočnú realizáciu dodávok tovaru od jeho dodávateľov, čo v danom prípade bolo zo strany správcu dane, ako aj žalovaného spochybnené a to na základe vykonaného dokazovania. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na novšiu judikatúru, týkajúcu sa dôkazného bremena daňového subjektu, ako napr. sp. zn. 1Sžfk/16/2019, sp. zn. 2Sžfk/46/2018, sp. zn. 10Sžfk/26/2019.

111. K námietke presunu dôkazného bremena na správcu dane pri hodnotení podvodného konania správny súd uvádza, že dôvodom na rozhodnutie správcu dane o nepriznaní odpočítania dane nebolo podvodné konanie alebo podozrenie z podvodného konania žalobcu alebo jeho dodávateľov a subdodávateľov, ale skutočnosť, že v konaní nebolo preukázané, že k samotnému dodaniu tovaru reálne došlo, resp. predloženými dôkazmi nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch. Z uvedeného dôvodu súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú.

112. Ohľadom poukazu na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/22/2016 (v žalobe nesprávne označené ako 5Sfž/22/2016), správny súd úplne súhlasí s tým, že ak správca dane nedostatočne vysvetlí v odôvodnení rozhodnutia svoju správnu úvahu ohľadom určitej okolnosti, ktorú namietne daňový subjekt, ide o neodstraniteľnú vadu konania spôsobujúcu arbitrárnosť rozhodnutia. Uvedené správny súd aplikoval v minulosti v rámci svojho rozhodnutia aj vo veci vedenej pod sp. zn. 11S/1/2020, týkajúcej sa žalobcu, kedy rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, vytýkajúc práve nedostatočné zdôvodnenie napadnutého rozhodnutia, ako aj jeho zmätočnosť. Predmetné právne posúdenie však nemožno aplikovať na rozhodnutia preskúmané v predmetnom súdnom konaní (t. j. 11S/63/2021), majúci pritom za to, že správca dane, ako aj žalovaný dostatočne vysvetlili v odôvodnení svojich rozhodnutí svoju správnu úvahu ohľadom žalobcom namietaných okolností. Z rozhodnutí správcu dane i žalovaného je zrejmé, že dôvodom nepriznania nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2012 bolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, nie účasť žalobcu na podvodnom konaní. Pokiaľ sa žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zaoberá i možnou účasťou žalobcu na podvodnom konaní, je zrejmé, že reaguje na vyjadrenia žalobcu v samotnej žalobe. Podstatná je tá skutočnosť, že z rozhodnutí správcu dane i žalovaného je celkom jednoznačné, čo bolo dôvodom nepriznania nadmerného odpočtu. Samotná skutočnosť, že žalobca sa s takýmto odôvodnením nestotožňuje, nemôže založiť nedostatočné zdôvodnenie napadnutého rozhodnutia, preto aj túto námietku správny súd vyhodnotil za nedôvodnú.

113. S poukazom na uvedené súd po preskúmaní dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 24. 08. 2020 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 v sume 644.037,36 eur tak, že mu znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 676.046,32 eur na sumu 32.008,96 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 24. 08. 2020 potvrdil. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

114. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

115. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a

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

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

117. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol), nepriznal právo na náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

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

#### **Poučenie:**

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

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

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

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

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

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