

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/36/2013  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3013201009  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 09. 2014  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ing. Miroslav Mandáček  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2014:3013201009.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Miroslava Mandáčka a sudcov JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Eleny Zaťkovej v právnej veci žalobcu GIBALEX, s.r.o., so sídlom Slovenskej armády 48, Nemšová, IČO: 31 408 401, práv. zast. Advokátskou kanceláriou MOJŽIŠ a Partneri s.r.o. so sídlom Sasinkova 10, Bratislava, IČO: 35 892 994 proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 16. októbra 2013, č. 1100306/1/498109/2013/5051 jednomyselne, takto

### rozhodol:

Krajský súd žalobu **z a m i e t a .**

Žalobcovi náhradu trov konania **n e p r i z n á v a .**

### odôvodnenie:

Žalobca sa podanou žalobou domáhal preskúmania a zrušenia v záhlaví tohto rozsudku označeného rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3387744/2013/Vask zo dňa 12. júla 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 vo výške 28 237,34 euro, keď správca dane s poukazom na ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 28 237,34 euro z dodávateľských faktúr od dodávateľa HK trade, s.r.o., so sídlom Bučany 594, IČO: 36 243 493 za nákup bravčových poliek, hovädzieho a bravčového mäsa, a to:

- faktúra číslo 20117001 zo dňa 20. mája 2011, základ dane 58 333,33 euro, DPH vo výške 11 666,67 euro, celková suma 70 000 eur,

- faktúra číslo 20117002 zo dňa 25. mája 2011, základ dane 58 333,33 euro, DPH vo výške 11 666,67 euro, celková suma 70 000 eur,

- faktúra číslo 20113005 zo dňa 30. mája 2011, základ dane 1259,61 euro, DPH vo výške 251,92 euro, celková suma 1511,53 euro,

- faktúra číslo 20113006 zo dňa 31. mája 2011, základ dane 23 260,39 euro, DPH vo výške 4652,08 euro, celková suma 27 912,47 euro.

Žalovaný pri svojom rozhodovaní vychádzal zo skutkového stavu zisteného správcom dane. Zopakoval, že žalobca si uplatnil odpočítanie DPH zo sporných faktúr od dodávateľa HK trade, s.r.o., pričom tovar uvedený v týchto sporných faktúrach spoločnosť HK trade, s.r.o. žalobcovi reálne nedodala. Vyššie uvedený dodávateľ žalobcu - spoločnosť HK trade, s.r.o. so sídlom Bučany 594, IČO: 36 243

493 podľa výpisu z obchodného registra zmenila dňa 12.07.2013 svoje obchodné meno na i HK trade, s.r.o., pričom do 19.07.2011 sídlila na adrese Bučany 594 a od 20.07.2011 sídli na adrese Februárová 154, Partizánske. V mene spoločnosti HK trade, s.r.o. konal od 18.01.2011 do 30.05.2011 N. Z., od 30.05.2011 do 21.05.2013 N. Z. a od 21.05.2013 I. G.. Žalobca predložil správcovi dane Rámcovú zmluvu zo dňa 03.05.2011, uzatvorenú medzi spoločnosťou HK trade, s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim, predmetom ktorej je predaj a nákup bravčových poliek, hovädzieho a bravčového mäsa. Za spoločnosť HK trade, s.r.o. zmluvu uzatváral N. Z. napriek tomu, že konateľom sa stal až 30.05.2011 a zmluva bola podpísaná dňa 03.05.2011. Polícia šetrením realizovaných obchodov s bravčovým mäsom zistila, že tento tovar (bravčové mäso) nadobudli slovenskí predajcovia z iných členských štátov Európskej únie. Všetky slovenské subjekty boli zaregistrované ako platitelia DPH, pričom sa jedná o nastrčené spoločnosti, ktoré v skutočnosti nevykonávali žiadnu reálnu činnosť, sídla spoločností boli len formálne, konatelia spoločností boli alebo sú bezdomovci, osoby v pátraní s bohatou kriminálnou minulosťou, resp. subjekty boli prevedené na občanov Maďarska (konkrétne od 12.07.2014 je jediným spoločníkom a konateľom spoločnosti i HK trade, s.r.o. Etelka Borbála Seresné Árkosi, bytom Bem József Tér 1, Budapešť, Maďarsko). Zodpovedné osoby za tieto subjekty nepodávali daňové priznania, nekomunikovali s príslušnými daňovými úradmi. V intrakomunitárnych dodaniach tovaru od dodávateľov z Európskej únie na Slovensko pochybnosti nie sú, za to závažné pochybnosti sú v deklarovaných nadobúdateľoch tovaru z Česka. Na základe faktúr, ktoré mali vystaviť nadobúdatelia (Ostwerke, s.r.o., HK trade, s.r.o., PARADISSE, s.r.o. ...) si uplatnili odpočítanie dane viaceré daňové subjekty na Slovensku a v súvislosti s takto deklarovanými dodávkami mäsa z členských štátov Európskej únie došlo a dochádza ku kráteniu štátneho rozpočtu Slovenskej republiky vo veľkom rozsahu. N. Z., ktorý bol konateľom spoločnosti HK trade, s.r.o. v rozhodnom období máj 2011, pred správcou dane dňa 07.01.2013 potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre žalobcu, uvedených na sporných faktúrach. Uviedol, že jeho dodávateľia z Českej republiky majú vlastné autá a dovezú tovar na Slovensko. Žalobca objednáva tovar cez spoločnosť HK trade, s.r.o., ktorá ho objedná u dodávateľa v Česku - u spoločnosti Spektrum, s.r.o. alebo Jatky Moravský Krumlov. V dohodnutý termín je mäso expedované konečnému odberateľovi. Platby prebiehajú na účet. Fyzicky je teda mäso dodané z Čiech priamo konečnému spracovateľovi - na miesto vykládky, napr. Púchovský mäsokombinát, Fabuš Borčice, LAPREMA, s.r.o., Lančarič, Trnava, Siladice. Celý proces dodania a vyskladnenia z kamiónu je taký, že mäso sa naloží v Čechách u dodávateľov do ich vlastných áut, následne putujú tieto autá na žalobcom zadané miesto, napr. Siladice, Borčice. Kamión sa otvorí prvýkrát za účasti zamestnanca príslušného spracovateľského mäsokombinátu, mäso sa odváži a uloží do chladiacich boxov spracovateľa, ktorý zabezpečí veterinára na vykonanie kontroly kvality mäsa. Spoločnosť HK trade, s.r.o., ako vyplýva z kontrolných zistení v zdaňovacích obdobiach 1. - 4. štvrtrok 2011, nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovarov - konkrétne mäsa z Českej republiky. Spoločnosť HK trade, s.r.o. vystupuje ako problémový subjekt, bývalý konateľ tejto spoločnosti N. Z. nepreukázal objektívne a dôveryhodným spôsobom, že tovar naozaj spoločnosť HK trade, s.r.o. vlastnila. Z výpovede bývalého konateľa spoločnosti HK trade, s.r.o. N. Z. je zrejmé, že s tovarom nemanipuloval, ani ho nekontroloval, tovar išiel priamo k spracovateľom. Hoci spoločnosť HK trade, s.r.o. deklarovala faktúrami obchody s mäsom a mäsovými výrobkami, v skutočnosti však spoločnosť HK trade, s.r.o. tovar v deklarovanom množstve nenakupovala, ani nepredávala. Spoločnosť HK trade, s.r.o. tak bola zapojená do procesu obchodovania s mäsom ako dodávateľ tovaru pre žalobcu, pričom celá obchodná transakcia je obchodom založeným len na vystavovaní faktúr, nezakladá sa na priamom fyzickom vlastníctve tovaru a jeho dodaní. Spoločnosť HK trade, s.r.o. a ani žalobca mäso nenakladali, nikdy ho u seba neskladovali, nemali vlastné ani prenajaté priestory na skladovanie takéhoto tovaru, akým je mäso a mäsové výrobky, nikdy tovar neprepravovali, ani ho nevykladali, nesprávali sa ako vlastníci tohto tovaru, nevedeli uviesť prepravcov, ani mená vodičov, ani evidenčné čísla vozidiel, či trasu prepravy. Obstarávanie mäsa prebiehalo v obchodnom reťazci výlučne spôsobom priamej dodávky od prvotného dodávateľa až ku konečnému odberateľovi - spracovateľovi, ostatné články plnili len funkciu sprostredkovania. Skutkový stav žalovaný právne posúdil podľa § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH, rovnako ako správca dane v prvostupňovom rozhodnutí. S odkazom na to, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, žalovaný rozhodol vo veci tak, ako je uvedené vo výroku žalobou napadnutého rozhodnutia.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu. Žalobca vytýka žalovanému, že správca dane v daňovom konaní porušil základné zásady daňového konania. Správca dane sa neriadil dôsledne

ustanovením § 3 ods. 2 daňového poriadku, keď neoboznámil žalobcu s pochybnosťami počas konania, čím bola žalobcovi odňatá možnosť odstránenia nedostatkov v daňovom konaní.

Taktiež správca dane porušil § 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, keď uzatvoril daňovú kontrolu rozhodnutím, bez vykonania ústneho pojednávania s oznámením pochybností. Správca dane v rozhodnutí neuviedol, v akej skutočnosti konkrétne bol porušený zákon zo strany žalobcu a taktiež neuviedol na ústnom pojednávaní konkrétne návrhy, ako by mal žalobca ako platiteľ odstrániť nedostatky v procese daňovej kontroly.

Žalobca vytýka žalovanému, že si nevyžiadal od Daňového úradu Partizánske dokumentáciu spoločnosti HK trade, s.r.o., v dôsledku čoho žalobca nepovažuje skutkový stav veci za náležite objasnený.

Žalobca ďalej v správnej žalobe poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 7. decembra 2010, sp. zn. 3Sžf 25/2010, podľa ktorého právny záver vo veci, t.j. právne posúdenie veci, musí urobiť daňový orgán so všetkých skutkových zistení a nielen právnych tvrdení zástupcov obchodných spoločností zúčastnených na transakciách. Vo vyššie uvedenom rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky taktiež uviedol, že z daňového hľadiska je hospodárska kauza významnejšia ako samotný typ právneho úkonu. Žalobca taktiež poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 17. mája 2007, sp. zn. 4 SžoKS 90/2006, podľa ktorého zisťovanie ekonomického dôvodu daňovej transakcie je súčasťou zásady skutočného obsahu právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Žalobca tvrdí, že správca dane bezprostredný hospodársky cieľ pri svojom rozhodovaní nijak nebral v úvahu, a tým dospel k nesprávnemu rozhodnutiu o neexistencii plnenia.

Žalovaný podľa žalobcu taktiež pochybil pri uplatňovaní § 74 ods. 2 daňového poriadku aj tým, že rozhodnutie správcu dane, ktoré obsahovalo odôvodnenie, ale neobsahovalo povinné náležitosti rozhodnutia, nezrušil. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku sa v odôvodnení okrem iného uvedie tiež, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia a aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov.

Žalobca zdôraznil, že disponuje niekoľkými nákladnými listami CMR, tieto však správcovi dane nepredložil, nakoľko z dikcie zákona o DPH, a to konkrétne z § 49 mal žalobca za to, že faktúry a daňové priznania sú dostatočným dôkazom na uplatnenie práva na odpočet DPH.

Taktiež žalobca v správnej žalobe zdôraznil, že pre účely uplatnenia DPH nie je podstatná skutočnosť, od koho dodávateľ žalobcu tovar nadobudol. Celý priebeh obchodu od prvého dodávateľa až k poslednému odberateľovi je reťazovým obchodom, pričom sa nejednalo o podvodný reťazový obchod, nakoľko tovar, s ktorým sa obchodovalo, aj reálne existoval. Účastník reťazového obchodu právo disponovať s tovarom ako vlastník vôbec nemusí získať a získanie tohto práva nie je podmienkou uznania platnosti obchodného vzťahu medzi jednotlivými účastníkmi reťazového obchodu. Opačný názor žalovaného je v rozpore so všeobecne platným výkladom Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktorým je usmerňovaná podnikateľská verejnosť. Keďže žalovaný uznáva, že sa jednalo o reťazový obchod, uznáva aj reálny tok tovaru, nemôže bezdôvodne z obchodného reťazca vylúčiť žalobcu, ktorý bol v tomto obchode legálne zapojený.

Žalovaný vo vyjadrení k žalobe, ktoré si súd od neho vyžiadal, navrhol žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietnuť.

K námietke žalobcu o porušení základných zásad daňového konania, keď správca dane neoboznámil žalobcu s pochybnosťami počas konania, čím mala byť žalobcovi odňatá možnosť odstránenia nedostatkov v daňovom konaní, žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe uviedol, že správca dane postupoval v súlade s ust. § 45 ods. 1 písm. f), § 46 ods. 5, § 68 ods. 1 až 3 daňového poriadku. Dňa 13. mája 2013 správca dane doručil žalobcovi Oboznámenie sa so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2009, č. 9301401/5/1789174/2013/Vask zo dňa 9. mája 2013, pričom žalobca využil svoje právo a v stanovenej lehote sa písomne vyjadril k zisteným skutočnostiam správcu dane. Dňa 11. júna 2013 bol žalobcovi doručený Protokol z daňovej kontroly č. 9301401/5/2522468/2013/Vask a Výzva č. 9301401/5/2522720/2013/Vask na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, pričom žalobca sa listom zo dňa 24.06.2013 vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole a pripomienky žalobcu k protokolu

boli so žalobcom prerokované dňa 11.07.2013, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9301401/5/3359928/2013/Vask. V zápisnici je uvedené, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy ani doklady, ktoré by vyžadovali ďalšie dokazovanie a ktoré by menili záver správcu dane. Žalobca bol so všetkými zisteniami riadne oboznámený, predkladať dôkazy mohol a mal počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a mohol ich predložiť aj spolu s odvolaním. Vyrubovacie a odvolacie konania prebiehali po oboznámení žalobcu so všetkými zisteniami správcu dane. Žalobca mal teda dostatočný priestor na odstránenie nedostatkov v daňovom konaní.

K námietkam žalobcu, že 1. správca dane nedožiadala Daňový úrad Partizánske, aby preveril spoločnosť HK trade, s.r.o., že 2. správca dane sa dopustil nesprávneho voľného hodnotenia dôkazov, že 3. právne posúdenie veci musí urobiť daňový orgán zo všetkých skutkových zistení, že 4. z daňového hľadiska je hospodárska kauza významnejšia ako samotný typ právneho úkonu, a teda, že zisťovanie ekonomického dôvodu daňovej transakcie je súčasťou zásady skutočného obsahu právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane, žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe uviedol, že správca dane je ten, ktorý určuje procesný postup v daňovom konaní, keď je povinný postupovať v medziach zákona. Správca dane je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dôkazy, ktoré môžu prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj bez návrhu účastníkov konania. Je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či si treba obstaráť ešte iné podklady pre rozhodnutie. Dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, dôkazné bremeno preukázať svoje tvrdenia však spočíva na žalobcovi (§ 24 ods. 1, 2 daňového poriadku). V rámci dokazovania posudzuje správca dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je tiež v jeho právomoci posúdiť vierohodnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a rozhodnúť o ich preukaznosti. Finančné orgány preverili viacerých účastníkov obchodov a na základe kompletných zistení si správca dane urobil úsudok. Takéto konanie správcu dane je postupom v súlade s ustanoveniami § 44, § 45, § 46, § 47 daňového poriadku, v nadväznosti na § 24 ods. 2 daňového poriadku, keď viedol dokazovanie a použil všetky dostupné prostriedky, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 24 ods. 4 daňového poriadku). Správca dane dodržal zásady uvedené v § 3 daňového poriadku, postupoval podľa všeobecne záväzných predpisov, chránil záujmy štátu a obcí a dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb (§ 3 ods. 1 daňového poriadku), pri správe dane postupoval v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami, ktoré boli poučené o procesných právach a povinnostiach (§ 3 ods. 2 daňového poriadku). Správca dane vyhodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku) a v neposlednom rade vykonal úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ako napríklad zaslané dožiadanie alebo predvolania a vypočutia svedkov (§ 3 ods. 1 v poriadku). Podľa § 3 ods. 8 daňového poriadku právom a povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcou dane. Zákonný postup správcu dane, ktorý prihliadal na všetky dôkazy zistené v daňových konaniach, nie je možné vyhodnotiť ako postup v neprospech daňového subjektu. Vo vzťahu k prevereniu spoločnosti HK trade, s.r.o. žalovaný vo vyjadrení k žalobe uviedol, že tvrdenie žalobcu, že správca dane nepreveroval spoločnosť HK trade, s.r.o., sú nepravdivé. Žalovaný zdôraznil, že správca dane vykonal daňové kontroly aj v spoločnosti HK trade, s.r.o., pričom zistil, že k sporným zdaniteľným obchodom nedošlo. Spoločnosť HK trade, s.r.o. síce deklarovala faktúrami obchody s mäsom a mäsovými výrobkami, v skutočnosti však tovar v deklarovanom množstve nenakupovala ani nepredávala, spoločnosť HK trade, s.r.o. bola zapojená do procesu obchodovania s mäsom len ako dodávateľ tovaru pre žalobcu; intrakomunitárne nadobudnutie mäsa z krajín Európskej únie spoločnosťou HK trade, s.r.o. bolo totiž daňovou kontrolou vykonanou u spoločnosti HK trade, s.r.o. spochybnené. Správca dane pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní bral do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6 daňového poriadku) a zistil, že celá obchodná transakcia je obchodom založeným len na vystavovaní faktúr, nezakladá sa na priamom vlastníctve tovaru a jeho dodaní. K rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 7. decembra 2010, sp. zn. 3Sžf/25/2010 žalovaný uviedol, že v prípade citovaného rozsudku ide o diametrálne odlišný prípad. Správca dane postupoval v súlade s názorom vysloveným v citovanom rozsudku, keď posúdil skutočnosť, že spoločnosť HK trade, s.r.o. vystavovala faktúry bez skutočného dodania tovarov so zámerom, aby žalobca mal možnosť uplatniť si odpočítanie DPH, a to bez jej odvedenia do

štátneho rozpočtu na predchádzajúcom stupni. Ekonomickým dôvodom obchodnej transakcii nemôže byť odpočítanie dane z faktúr, ktoré nezodpovedajú skutočnému dodaniu tovaru.

K námietke žalobcu, že žalovaný pochybil pri uplatňovaní § 74 ods. 2 daňového poriadku, keď nezrušil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, žalovaný vo svojom vyjadrení uviedol, že podrobne preskúmal rozhodnutie prvostupňového orgánu, spisový materiál žalobcu a zistil, že rozhodnutie správcu dane vychádzalo z podrobne zisteného skutkového stavu, ktorý bol v rozhodnutí zaznamenaný. Odôvodnenie rozhodnutia prvostupňového orgánu má všetky náležitosti podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, správca dane dobre vystihol podstatu veci, odôvodnenie je zrozumiteľné a presvedčivé.

K námietke žalobcu, že disponuje niekoľkými nákladnými listami CMR, ktoré preukazujú existenciu prepravovaného tovaru nad všetky pochybnosti žalovaný vo svojom vyjadrení uviedol, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení (uznesenie Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 401/09-17, rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 30. mája 2000, sp. zn. 4SŽ/136/1999). Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z.z. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 daňového poriadku), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej. Žalobca je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Ak dodávateľ žalobcu nepodáva daňové priznanie alebo ak je fakticky nezastihnuteľný, nemôže byť táto skutočnosť podkladom pre poskytnutie úľav žalobcovi spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti uplatneného odpočtu dane. V zmysle § 74 ods. 2 daňového poriadku, odvolací orgán preskúma odvolanie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Odvolací orgán preskúmaval odvolaním napadnuté rozhodnutie a posudzoval jeho správnosť v nadväznosti na námietky uvedené v odvolaní a predložené dôkazy. Ak žalobca disponoval CMR už počas daňovej kontroly, bol povinný ich predložiť už počas daňovej kontroly, následne mal možnosť ich predložiť vo vyrubovacom konaní a najneskôr v odvolacom konaní. Ani jedno z CMR žalobcom najneskôr v odvolacom konaní predložené nebolo. Navyše, ani jedno z CMR sa netýka predmetného zdaňovacieho obdobia máj 2011, a ani spoločnosti HK trade, s.r.o.; jedno CMR sa týka augusta 2011 (spoločnosť PARADISSE s.r.o.) a druhé CMR februára 2009 (spoločnosť Ostwerke, s.r.o.). Predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie námietky proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, s ktorými sa musel žalovaný ako odvolací orgán vysporiadať vo svojom druhostupňovom rozhodnutí napadnutom žalobou. Inak by potom preskúmacie súdne konanie nahrádzalo inštitút odvolacieho konania ako nevyhnutného predpokladu na podanie žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného súdom podľa II. hlavy piatej časti O.s.p. V daňovom konaní platí nielen zásada voľného hodnotenia dôkazov vykonaných v tomto konaní kompetentným orgánom, ale i zásada prejednávacia. Tým sa daňové konanie líši od všeobecného správneho konania, v ktorom platí zásada vyhľadávacia.

K námietke žalobcu, že v súdnej veci sa jedná o reťazový obchod, a teda že účastník reťazového obchodu nemusí disponovať s tovarom ako vlastník, žalovaný vo svojom vyjadrení uviedol, že žalobca v odvolaní vyhlasoval, že nikdy nebol členom žiadneho obchodného reťazca a nezúčastnil sa vedome nikdy na žiadnom reťazovom obchode, v žalobe však žalobca zaujal presne opačný postoj, keď vyhlásil, že obchod bol správne posúdený ako reťazový obchod. Pri reťazovom obchode je pre správne uplatnenie dane dôležité určiť pohyblivú dodávku, t. j. dodávku s prepravou, ostatné dodávky sú nepohyblivé. Podnikateľ, účastník reťazového obchodu, môže previesť na iného podnikateľa právo

disponovať s tovarom ako vlastník, len ak toto právo predtým získal od svojho dodávateľa. Toto vyjadrenie nie je možné vykladať tak, že počas reťazového obchodu je nepodstatné právo nakladať s tovarom ako vlastník. Práve naopak, počas reťazového obchodu každý zmluvný vzťah je potrebné posudzovať samostatne a správne identifikovať dodávku. Intrakomunitárny nadobúdateľ tovaru musí z neho priznať daň a odviesť ju do štátneho rozpočtu, nakoľko daňová povinnosť vzniká v krajine dodania tovaru. Formálne vystavenie dokladov a vloženie peňažných prostriedkov na účet preukazuje len zapojenie obidvoch účastníkov do transakcií, bez ďalších dôkazov nepreukazuje reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Reťazový obchod nie je problém, pokiaľ pohyblivá dodávka tovaru skutočne ide od dodávateľa ako konečnému odberateľovi a všetci účastníci si splnia svoje daňové povinnosti. Spoločnosť HK trade, s.r.o. podľa zistení správcu dane je problémový a nekontaktný subjekt, bývalý konateľ tejto spoločnosti N. Z. nepreukázal objektívne a dôveryhodným spôsobom, že tovar naozaj spoločnosť HK trade, s.r.o. vlastnila, manipulovala s ním a následne ho dodávala odberateľom. Na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH nepostačuje skutočnosť, že žalobca, ktorý si nárokuje odpočítanie dane z predložených dokladov, formálne preukáže správcovi dane, že došlo k obchodným transakciám. V prípade žalobcu sa nepreukázalo, že daň bola reálne do štátneho rozpočtu odvedená. Keď spoločnosť HK trade, s.r.o. daň do štátneho rozpočtu neodviedla a v tejto spoločnosti daň je nevymožiteľná, tak uplatnením odpočítania dane žalobcom došlo k narušeniu princípu neutrality dane. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z tovarov, z ktorých daň nebola odvedená, čím bol narušený princíp neutrality dane. Žalovaný postupoval objektívne, keď do štátneho rozpočtu neodvedenú daň nepriznal žalobcovi.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe ďalej správne poukázal na rozporupnosť správnej žaloby v bodoch II., III. a údajov na prvej a poslednej strane žaloby, keď z takto podanej správnej žaloby nie je zrejmé, voči ktorému rozhodnutiu žalovaného žaloba vôbec smeruje. V tejto súvislosti Krajský súd v Trenčíne dopĺňa, že na výzvu súdu žalobca podaním došlým na Krajský súd v Trenčíne dňa 20.01.2014 uviedol, že žaloba smeruje proti v záhlaví tohto rozsudku označenému rozhodnutiu žalovaného, t.j. rozhodnutiu zo dňa 16. októbra 2013, č. 1100306/1/498109/2013/5051.

Žiadosti žalobcu o odklad vykonateľnosti rozhodnutia správneho orgánu Krajský súd v Trenčíne nevyhovel, o čom bol žalobca prostredníctvom svojho advokáta písomne upovedomený listom zo dňa 23.05.2014, č.k. 11S/36/2013-53, ktorý prevzal jeho advokát dňa 05.06.2014.

Krajský súd v Trenčíne ako súd vecne a miestne príslušný na konanie (§ 246 ods. 1 O.s.p., § 246a ods. 1 veta druhá O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutie a postup správneho orgánu podľa § 247 ods. 1 O.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 249 ods. 2 O.s.p.), pričom rozsahom a dôvodmi žaloby je súd v správnom súdnictve viazaný (§ 250j ods. 3 O.s.p. argumentum a contrario). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou, zastúpenou advokátom (§ 250a O.s.p.), v zákonnej lehote (§ 250b ods. 1 O.s.p.) proti rozhodnutiu, ktoré môže byť premetom súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 2, § 248 O.s.p.), Krajský súd v Trenčíne rozhodol o žalobe bez pojednávania, pretože to nie je v rozpore s verejným záujmom (§ 250f ods. 1 O.s.p.) a po oboznámení sa s vyjadreniami účastníkov konania, ako aj s obsahom administratívneho spisu dospel Krajský súd v Trenčíne jednohlasne k záveru, že nakoľko rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom (keď Krajský súd v Trenčíne v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia podľa ust. § 250j ods. 3 O.s.p.), nie je možné priznať správnej žalobe úspech a preto rozsudkom vyslovil, že sa žaloba zamietá (§ 250j ods. 1 O.s.p.).

Predmetom konania v danej veci je preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 16. októbra 2013, č. 1100306/1/498109/2013/5051, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3387744/2013/Vask zo dňa 12. júla 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 vo výške 28 237,34 euro, keď správca dane s poukazom na ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 28 237,34 euro z dodávateľských faktúr od dodávateľa HK trade, s.r.o., so sídlom Bučany 594, IČO: 36 243 493 za nákup bravčových poliek, hovädzieho a bravčového mäsa, a to faktúr podrobne popísaných v úvode odôvodnenia tohto rozsudku.

K záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom dospel Krajský súd v Trenčíne preto, lebo žalobné námietky žalobcu obsiahnuté v správnej žalobe vyhodnotil Krajský súd v Trenčíne ako neopodstatnené.

K žalobnej námietke žalobcu, že správca dane v daňovom konaní porušil základné zásady daňového konania, a to konkrétne § 3 ods. 2 a § 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku Krajský súd v Trenčíne uvádza, že z administratívneho spisu predloženého žalovaným na žiadosť súdu vyplýva, a to konkrétne vo vzťahu k námietke žalobcu o nedostatočnej súčinnosti správcu dane so žalobcom (§ 3 ods. 2 daňového poriadku), že 1. správca dane dňa 13. mája 2013 doručil žalobcovi Oboznámenie sa so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly (na ktoré zistenia nakoniec žalobca aj reagoval podaním zo dňa 27. mája 2013), že 2. správca dane dňa 11. júna 2013 doručil žalobcovi Protokol z daňovej kontroly s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole (na ktoré zistenia žalobca taktiež reagoval podaním zo dňa 24. júna 2013), že 3. správca dane dňa 11. júla 2013 prerokoval so žalobcom pripomienky a dôkazy, z čoho bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, t.j. žalobca bol zo strany správcu dane priebežne informovaný o skutočnostiach zistených v rámci výkonu daňovej kontroly, pričom z takto zistených a žalobcovi oznámených skutočností jednoznačne vyplynulo, že správca dane mal od počiatku pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia, a teda záver správcu dane vyslovený v prvostupňovom rozhodnutí nemohol mať pre žalobcu povahu prekvapivého a neočakávaného rozhodnutia (v úplnej zhode s tým, že žalobca očakával prvostupňové rozhodnutie v znení, ako bolo vydané je i tá skutočnosť, že žalobca priebežne podával námietky voči všetkým zisteniam správcu dane, ktoré mu boli oznámené). Námietka nedostatočnej súčinnosti správcu dane so žalobcom nie je absolútne namieste. Obsahom § 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku je povinnosť daňového subjektu (v súdnej veci žalobcu) preukazovať skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania. Odsek 1 písm. b) citovaného zákona však nemožno interpretovať izolovane a to tak, že daňový subjekt preukazuje len tie skutočnosti, na ktoré ho vyzve správca dane. Správna interpretácia citovaného ustanovenia musí byť učená ako celok, t. j. že daňový subjekt preukazuje - okrem skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (§ 24 ods. 1 písm. b/ cit. zákona) - i tie skutočnosti, na ktoré nebol zo strany správcu dane vyzvaný, ale ktoré majú vplyv na správne určenie dane, alebo, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (§ 24 ods. 1 písm. a/ cit. zákona). Pokiaľ bol teda žalobca s poukazom na znenie ust. § 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku toho právneho názoru, že správca dane bol povinný uviesť - označiť daňovému subjektu (v súdnej veci žalobcovi) konkrétne návrhy - doklady, ktoré má daňový subjekt (žalobca) predložiť správcovi dane na odstránenie pochybností o reálnosti zdaniteľného plnenia, takýto názor žalobcu nie je správny.

K námietke žalobcu, že správca dane nedožiadal Daňový úrad Partizánske, aby vykonal šetrenie u spoločnosti HK trade, s.r.o., Krajský súd uvádza, že uvedené tvrdenie žalobcu nie je pravdivé. Z obsahu spisu vyplýva, že Daňový úrad Trenčín, pobočka Partizánske vykonal u spoločnosti HK trade, s.r.o. daňovú kontrolu k DPH za zdaňovacie obdobie 1. - 4. štvrtrok 2011 (daňová kontrola sa začala 22.05.2012) a o výsledkoch z tejto kontroly riadne informoval správcu dane, a zistené skutočnosti boli aj podkladom pre vydanie prvostupňového rozhodnutia v prejednávanej veci.

K námietke žalobcu, že vo veci nebol dostatočne zistený skutkový stav veci, Krajský súd v Trenčíne uvádza, že z pripojeného administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane v prejednávanej veci dostatočne objasnil skutkový stav. Za účelom zistenia, či zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach aj v skutočnosti - reálne prebehli medzi spoločnosťou HK trade, s.r.o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom sa vykonalo rozsiahle šetrenie samotného dodávateľa - spoločnosti HK trade, s.r.o., a bolo zistené, že 1. spoločnosť HK trade, s.r.o. zmenila nielen svoje obchodné meno a sídlo, ale opakovane menila svojich konateľov a spoločníkov, pričom v súčasnosti je jediným konateľom a spoločníkom Etelka Borbála Seresné Árkosi, bytom Bem József Tér 1, Budapešť, Maďarsko, 2. spoločnosť HK trade, s.r.o. nespupracuje so správcom dane, nepredkladá účtovné a daňové doklady, ide teda o problémový subjekt, 3. výsledkom daňovej kontroly spoločnosti HK trade, s.r.o. k DPH za obdobie 1. - 4. štvrtrok 2011 bolo neuznanie nadobudnutie bravčového mäsa z Českej republiky, 4. bývalý konateľ spoločnosti HK trade, s.r.o. N. Z. (bol konateľom v rozhodnom období máj 2011) mal o samotných zdaniteľných plneniach len všeobecné informácie, podrobnosti konkrétneho obchodného prípadu uviesť nevedel, do styku s mäsom sa žiadnym spôsobom nedostal (nemanipuloval s mäsom, neuskladňoval ho), nevedel uviesť ani prepravcov, mená vodičov, evidenčné čísla vozidiel, ani trasu prepravy. Keďže spoločnosť HK trade, s.r.o. je problémovou a nekomunikujúcou spoločnosťou, preto s pravdepodobnosťou hraničiacou s istotou je možné ustáliť, že spoločnosť HK trade, s.r.o. neodviedla do štátneho rozpočtu DPH na výstupe z faktúr, ktoré vystavila v období mesiaca máj 2011 žalobcovi,

a ktoré faktúry sú predmetom tohto súdneho konania. V úplnej zhode s týmto záverom súdu sú i vyššie uvádzané skutočnosti, a to skutočnosť, že spoločnosti HK trade, s.r.o. nebol na základe daňovej kontroly uznaný nákup bravčového mäsa z Českej republiky, ako i skutočnosť, že spoločnosť HK trade, s.r.o. sa nijakým reálnym spôsobom nepodieľala na dodávke mäsa pre žalobcu (nemanipulovala s mäsom, neuskladňovala ho), navyše o samotných obchodoch mal konateľ spoločnosti HK trade, s.r.o. len všeobecné informácie, podrobnosťami o obchodnom prípade nedisponoval. Z vyššie uvedeného je len jeden logický záver, že k reálnemu zdaniteľnému plneniu uvedenému na sporných faktúrach medzi spoločnosťou HK trade, s.r.o. a žalobcom nedošlo. K predloženým CMR krajský súd len v stručnosti uvádza, že v súdnej veci sú predmetom dodávky mäsa od spoločnosti HK trade, s.r.o. v období mesiaca máj 2011. Pre Krajský súd v Trenčíne je nepochopiteľné, prečo sa žalobca odvoláva na CMR, kde dátum dodania tovaru pre spoločnosť Ostwerke, s.r.o. je 26.02.2009, resp. sa odvoláva na CMR, kde subjektom dodania tovaru je spoločnosť PARADISSE. Námieta žalobcu, že vo veci nebol dostatočne zistený skutkový stav, nie je dôvodná. Na tento záver súdu priamo nadväzuje námietka žalobcu, že správca dane nezisťoval ekonomický dôvod daňovej transakcie. Krajský súd v Trenčíne v tejto súvislosti poukazuje na to, že pokiaľ medzi odberateľom a dodávateľom nedôjde k reálnemu zdaniteľnému plneniu (tak ako je tomu práve v súdnej veci), a napriek tomu dodávateľ vystaví odberateľovi faktúru, jediným ekonomickým dôvodom takéhoto konania je získanie nenáležitej daňovej výhody, ktorá vo vzťahu k štátnemu rozpočtu predstavuje daňový únik (neodvedená DPH na výstupe zo strany dodávateľa pri jej uplatnení na vstupe odberateľom zakladá tento daňový únik). Charakteristickým typom takýchto fiktívnych obchodov sú práve nelegálne reťazové obchody, o ktorý prípad ide aj v súdnej veci. Ani táto námietka žalobcu nie je dôvodná.

Ani námietku žalobcu, že žalovaný pochybil pri uplatňovaní § 74 ods. 2 daňového poriadku tým, že nezrušil rozhodnutie správcu dane, ktoré neobsahovalo skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia a ani úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, nevyhodnotil Krajský súd v Trenčíne ako námietku dôvodnú. Krajský súd v Trenčíne po posúdení prvostupňového rozhodnutia, ktoré vydal správca dane, musí konštatovať, že z uvedeného rozhodnutia jednoznačne vyplýva, ktoré skutočnosti boli pre správcu dane podkladom rozhodnutia, a taktiež z prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, akými úvahami sa správca dane uberal pri hodnotení dôkazov.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať jednak to, že 1. zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a jednak, že 2. prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

V súdnej veci správne orgány oboch stupňov dôvodne ustálili, že zdaniteľné plnenia neboli reálne uskutočnené, preto žalobcovi nemohlo byť priznané právo na odpočet DPH na vstupe podľa ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ak súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (ďalej len "v medziach žaloby") dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, vysloví rozsudkom, že sa žaloba zamieta.

Za použitia vyššie citovaného ustanovenia zákona súd vo výroku tohto rozsudku vyslovil, že žaloba sa zamieťa.

Žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu súd nepriznal právo na náhradu trov konania (§ 250k ods. 1 O.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustné odvolanie do 15 dní od jeho doručenia, písomne, cestou tunajšieho krajského súdu na Najvyšší súd Slovenskej republiky.

Podľa § 42 ods. 3 a § 205 ods. 1 O.s.p. pokiaľ zákon pre podanie určitého druhu nevyžaduje ďalšie náležitosti musí byť z podania zjavné, ktorému súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka a čo sleduje, a musí byť podpísané a datované. Podanie treba predložiť s potrebným počtom rovnopisov a s prílohami tak, aby jeden rovnopis zostal na súde a aby každý účastník dostal jeden rovnopis, ak je to potrebné. Ak účastník nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, súd vyhotoví kópie na jeho trovy. V odvolaní sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 42 ods. 3) uviesť, proti ktorému rozhodnutiu smeruje, v akom rozsahu sa napáda, v čom sa toto rozhodnutie alebo postup súdu považuje za nesprávny a čoho sa odvolateľ domáha.