

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/84/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200408
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 01. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2023:4019200408.10

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: Richard Tóth, Hollého 1847/34, Šaľa, IČO: 34 761 543, zastúpeného advokátom JUDr. Ivom Babjakom, Sov. hrdinov 200/33, Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 09. 08. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 101417095/2019 zo dňa 10. 06. 2019, takto

rozhodol:

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**.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Dňa 10. 07. 2015 sa u žalobcu začala daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2015, a to na základe oznámenia správcu dane zo dňa 02. 07. 2015.

2. Správca dane spísal so žalobcom dňa 10. 07. 2015 zápisnicu o ústnom pojednávaní, kedy žalobca uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období bol hlavným predmetom jeho činnosti nákup a predaj mrazeného mäsa. Z predložených dokladov vyplynulo, že nadmerný odpočet vznikol titulom nákupu mäsa od dodávateľa TENDERFOOD AB, s.r.o. a jeho následného predaja do Českej republiky spoločnostiam Conflans Energy s.r.o. a Žouželka s.r.o..

3. Spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. vystavila ako dodávateľ pre odberateľa - žalobcu v zdaňovacom období apríl 2015 nasledovné faktúry: č. 1501368 zo dňa 10. 04. 2015 na sumu 70.164,48 eur, základ dane 58.470,40 eur, DPH 11.697,08 eur, za dodanie kuracie prsia Brasil Solené v množstve 20480 kg s uvedením dodacej podmienky: DDP Sládkovičovo, uvedenie čísla veterinárneho skladu SK 153, značka Perdix, šarža BR 466, 2014 a expiráciou 7/2016 + dodací list zo dňa 10. 04. 2015 a príjem cudzích uskladniteľov potvrdený Mraziarňami a.s. Sládkovičovo v množstve 20480 kg kuracie prsia 8/2 sol. Perdix zo dňa 10. 04. 2015, faktúra č. 1501332 zo dňa 02. 04. 2015 na sumu 70.287,36 eur, základ dane 58.572,80 eur, DPH 11.714,56 eur, za dodanie kuracie prsia Brasil Solené (8 x 2 kg) v množstve 20480 kg s uvedením dodacej podmienky: DDP Sládkovičovo, uvedenie čísla veterinárneho skladu SK 153, značka Perdix, šarža BR 466 a expirácia 6/2016, + dodací list zo dňa 02. 04. 2015 a príjem cudzích uskladniteľov potvrdený Mraziarňami a.s. Sládkovičovo v množstve 20480 kg kuracie prsia 8/2 sol. Perdix zo dňa 02. 04. 2015, faktúra č. 1501415 zo dňa 17. 04. 2015 na sumu 72.334,08 eur, základ

dane 60.278,40 eur, DPH 12.055,68 eur, za dodanie kuracie prsia Brasil Solené (6 x 2 kg) v množstve 21528 kg s uvedením dodacej podmienky: DDP Sládkovičovo, uvedenie čísla veterinárneho skladu SK 153, značka Coopavel, šarža BR 3887 2L03, expirácia 7/4//2016 + dodací list zo dňa 17. 04. 2015 a príjem cudzích uskladniteľov potvrdený Mraziarňami a.s. Sládkovičovo v množstve 21528 kg kuracie prsia 6/2 Coopavel zo dňa 17. 04. 2015, faktúra č. 1501387 zo dňa 14. 04. 2015 na sumu 75.135,31 eur, základ dane 62.612,76 eur, DPH 12.522,55 eur, za dodanie kuracie prsia Brasil Solené (6 x 2 kg) v množstve 22008 kg s uvedením dodacej podmienky: DDP Sládkovičovo, uvedenie čísla veterinárneho skladu SK 153, značka Seara, šarža BR 2172 TB1055905, expirácia 9/6/2016 + dodací list zo dňa 14. 04. 2015 a príjem cudzích uskladniteľov potvrdený Mraziarňami a.s. Sládkovičovo v množstve 22008 kg kuracie prsia 6/2 sol. SEARA zo dňa 15. 04. 2015, faktúra č. 1501440 zo dňa 23. 04. 2015 na sumu 72.385,92 eur, základ dane 60.321,60 eur, DPH 12.064,32 eur, za dodanie kuracie prsia Brasil Solené (6 x 2 kg) v množstve 21240 kg s uvedením dodacej podmienky: DDP Sládkovičovo, uvedenie čísla veterinárneho skladu SK 153, značka Seara, šarža BR 2172 + dodací list zo dňa 23. 04. 2015 a príjem cudzích uskladniteľov potvrdený Mraziarňami a.s. Sládkovičovo v množstve 21240 kg kuracie prsia 6/2 sol. SEARA zo dňa 23. 04. 2015, faktúra č. 1501428 zo dňa 22. 04. 2015 na sumu 69.550,08 eur, základ dane 57.958,40 eur, DPH 11.591,68 eur, za dodanie kuracie prsia Brasil Solené (6 x 2 kg) v množstve 20480 kg s uvedením dodacej podmienky: DDP Sládkovičovo, uvedenie miesta expedície a číslo veterinárneho skladu SK 153 Sládkovičovo, značka Perdix, šarža BR 466 855290, expirácia 8/2016, + dodací list zo dňa 22. 04. 2015 a príjem cudzích uskladniteľov potvrdený Mraziarňami a.s. Sládkovičovo v množstve 20.480 kg kuracie prsia 8/2 sol. Perdix zo dňa 22. 04. 2015. Žalobca predložil i faktúru č. 34150301 zo dňa 04. 05. 2015 vystavenú dodávateľom Mraziarne a. s. Sládkovičovo na sumu 1.319,80 eur s predmetom fakturácia - služby - skladovanie za mesiac apríl 2015 podľa priloženej prílohy 10 skladovanie, z ktorej ako mesačnej uzávierky Mraziarní a.s. vyplýva príjem.

4. Žalobca ako dodávateľ predložil i faktúru č. 150034 zo dňa 07. 04. 2015 pre odberateľa Conflans Energy s. r. o. so sídlom v Českej republike za dodanie mraz. kur. prsia BK BR 466 Perdix 8 x 2 kg, soľ, BR 466, šarža 3125022G22 so spotrebou 15. 07. 2016 v sume 64.921,60 eur bez DPH v množstve 20480 kg + dodací list zo dňa 07. 04. 2015 a CMR zo dňa 07. 04. 2015 do ČR, vozidlom R. XXX P. a prívesom R. XXX G., vodič K. N., a výdaj cudzích ukladaťov potvrdený Mraziarne, a.s. Sládkovičovo zo dňa 07. 04. 2015 v množstve 20480 kg kuracie prsia 8/2 sol Perdix s uvedením vodiča K. N., faktúru č. 150038 zo dňa 23. 04. 2015 v sume 64.921,60 eur za dodanie mraz. kur. prsia BK, Perdix 8x2, soľ, BR2014, BR 466 spotreba 11. 08. 2016, šarža 3125048F2 s dodacím listom zo dňa 23. 04. 2015, CMR zo dňa 23. 04. 2015 rovnakým vozidlom i vodičom, faktúru č. 150036 zo dňa 16. 04. 2015 na sumu 69.765,36 eur za dodanie mraz. kur. prsia BK BR 2172 22.008 kg Seara 6x2, soľ., BR 2172, šarža 739085.1.1 spotreba jún, august 2016 a CMR zo dňa 16. 04. 2015 a rovnakým vodičom i ŠPZ vozidlom i návesom. Žalobca predložil okrem toho i faktúru, ktoré vystavil ako dodávateľ pre odberateľa Žouželka s.r.o. so sídlom v ČR, a to faktúru č. 150040 zo dňa 28. 04. 2015 na sumu 20.485,74 eur za dodanie kura kalib. mraz v rôznych gramážach, k nej dodací list zo dňa 28. 04. 2015 a CMR zo dňa 28. 04. 2015 vozidlom XCX XXXX a návesom XCX XXXX vodičom S. N., faktúru č. 150039 zo dňa 23. 04. 2015 na sumu 67.330,80 eur za dodanie mraz, kur. prsia BK 21240 kg šarže 25112014T1 so spotrebou 23. 05. 2016 a CMR zo dňa 23. 04. 2015 s uvedením vozidla i návesu, meno vodiča N. N., faktúru č. 150037 zo dňa 20. 04. 2015 na sumu 66.736,80 eur za dodanie mraz. kur. prsia BK BR, Coopavel, 6x2 soľ, BR 3887, spotreba 07. 04. 2016 šarža 2L03 + CMR zo dňa 20. 04. 2015 s uvedením špz vozidla a vodiča Z. a faktúru č. 150035 zo dňa 10. 04. 2015 na sumu 64.921,60 eur za dodanie mraz. kur. prsia BK, Perdix 8 x 2 kg, množstvo 20480 kg, spotreba 16. 07. 2016 a šaržu 3215023, 3125020F2 a CMR zo dňa 10. 04. 2015 s uvedením špz vodiča K. C..

5. Správcom dane bolo vypracovanie dožiadanie zo dňa 10. 07. 2015 Daňovému úradu Trenčín, ohľadom daňového subjektu TENDERFOOD AB, s. r. o., ktorý postúpil dožiadanie Daňovému úradu Žilina.

6. Na základe žiadosti správcu dane o MVI ohľadom spoločnosti Conflans Energy s.r.o., česká finančná správa dňa 02. 11. 2015 oznámila, že tovar bol skladovaný v sklade Inpost, spol. s r.o. sklad Kunovice, podľa skladovej evidencie bol tovar ďalej predávaný spoločnostiam Twardzik CZ, s.r.o., MYO-FOOD s.r.o., SLOVPOS CZ a.s., BONACA EXPO s.r.o., MOONDUSK, s.r.o., ukladaťel uložil množstvo tovaru v deklarovanom množstve na sklad, pričom štátna veterinára správa vedie šetrenie v spoločnosti Conflast Energy s.r.o. vo veci neplnení povinnosti veterinárneho zákona, jedná sa o registráciu, ktorá sa podieľa

na obchodovaní so zvieratami a živočíšnymi produktmi. Na spoločnosť Conflast Energy, s.r.o., dňa 22. 09. 2015 bolo zahájené správcom dane správne konanie vo veci rozhodnutia o nespoľahlivosti platcu.

7. Dňa 03. 11. 2015 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom Ing. S. I., konateľom spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o. za prítomnosti žalobcu, ktorý potvrdil, že v apríli 2015 obchodoval so žalobcom, bol jeho dodávateľom, potvrdil, že faktúry podpísala zamestnankyňa K. F. a tiež potvrdil, že fakturovaný tovar bol aj dodaný žalobcovi, faktúry sú riadne zaúčtované, daň odvedená v príslušnom zdaňovacom období. K preprave tovaru uviedol, že nakoľko obidvaja skladujú v Mraziarňach Sládkovičovo, išlo len o vnútro-skladové presuny, ktoré sú evidované a fakturované spoločnosťou Mraziarne Sládkovičovo. Z toho dôvodu sa preprava na faktúrach neuvádza, lebo ide len o vnútro -skladový presun tovaru. Tovar, ktorý dodal žalobcovi, mu bol dodaný spoločnosťou CSENG Kft Maďarsko, od spoločnosti DANER GASTRO s.r.o. a od spoločnosti Halker Kft. Maďarsko. Ďalej uviedol, že nakupuje na dodacej podmienky DDP Mraziarne Sládkovičovo, čo znamená, že dodávateľ bol povinný dodať tovar do Mraziarní Sládkovičovo po splnení všetkých legislatívnych veterinárnych a finančných zákonov a noriem. Evidenčné čísla prepravcov je možné získať z vrátnice Mraziarní Sládkovičovo, kde sú údaje monitorované a archivované. Preprava je zahrnutá v cene tovaru a zabezpečuje ju dodávateľ. Vlastníkom tovaru sa stáva po úhrade faktúr. Tovar pochádza z Brazílie, ak bola priamym dovozcom na územie SR spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. a ak ním nebola, tak nemá vedomosť, kto doviezol tovar na územie SR. Svedok predložil zoznam faktúr za apríl 2015 - vydané a prijaté, podklady k DPH za apríl 2015 a iné.

8. Dňa 12. 01. 2016 bola doručená odpoveď na MVI z českej finančnej správy ohľadne odberateľa žalobcu Žouželka s.r.o., ktorý potvrdil zaúčtovanie faktúr uvedeným subjektom, tovar bol ďalej predaný subjektom Malec a Vavřík spol, s r.o., CHRIMEX s.r.o., S. I.. Daňový subjekt je oprávnený vykonávať obchodnú činnosť so živočíšnymi produktmi.

9. Daňový úrad Bratislava v podaní zo dňa 03. 03. 2016 oznámil správcovi dane, že subjekt DANER GASTRO s.r.o. má „office house“, registračné číslo na adrese sídla na základe nájomnej zmluvy. Predvolanie na výsluch E. W. do Španielska sa vrátilo s poznámkou - nesprávna adresa, teda konateľ spoločnosti sa na výsluch nedostavil. Zásielky na sídlo spoločnosti nie sú preberané, nedali sa preveriť a potvrdiť požadované skutočnosti.

10. Rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016 správca dane v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. prerušil daňovú kontrolu odo dňa 22. 03. 2016 do dňa získania podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť. Prerušenie daňovej kontroly bolo odôvodnené zaslaním žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Predmetné rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 22. 03. 2016. Súčasťou spisu sú i žiadosti o MVI ohľadom spoločnosti Malec a Vavřík s.r.o. (ČR) Jana Schmidtová (ČR), CHRIMEX s.r.o. (ČR), Halker Kft. (Maďarsko), CSENG Kft. (Maďarsko), TWARDZIK CZ s.,r.o. (ČR), MYO-FOOD s.r.o. (ČR), BONACA EXPO s.r.o. (ČR), SLOVPOS CZ s.r.o. (ČR), MOONDUSK s.r.o. (ČR), Bari Trade Kft. (Maďarsko), Inyenc Gasztro Kft. (Maďarsko), Seafood Trade Kft.(Maďarsko), Meat Food Tompa Kft. (Maďarsko), ako i odpovede na jednotlivé žiadosti.

11. Oznámením zo dňa 16. 01. 2017 správca dane oznámil žalobcovi pominutie dôvodov prerušenia daňovej kontroly ku dňu 12. 01. 2017. Predmetné oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 01. 02. 2017.

12. Rozhodnutím zo dňa 19. 01. 2017 správca dane opätovne prerušil daňovú kontrolu odo dňa 20. 01. 2017 do dňa získania podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť. Prerušenie daňovej kontroly bolo odôvodnené zaslaním žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Predmetné rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 24. 01. 2017. V administratívnom spise sa nachádzajú žiadosti a odpovede na MVI, ktoré sa týkali spoločností uvedených v bode 10 tohto rozsudku, ktoré bolo potrebné doplniť.

13. Oznámením zo dňa 19. 07. 2017 správca dane oznámil žalobcovi pominutie dôvodov prerušenia daňovej kontroly ku dňu 18. 07. 2017. Predmetné oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 24. 07. 2017.

14. Podaním zo dňa 30. 08. 2017 správca dane oznámil žalobcovi pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov ním predložených pri daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2015, keď opísal postup správcu

dane počas predmetnej kontroly, ako aj jeho zistenia. K oznámeniu správcu dane sa písomne vyjadril žalobcu prostredníctvom svojho zástupcu podaním zo dňa 14. 09. 2017.

15. Dňa 06. 10. 2017 vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly, z ktorého vyplýva, že si žalobca podal daňové priznanie, v ktorom si uplatnil odpočítanie dane 72.185,60 eur, výsledky vzťah k štátnemu rozpočtu zistil správca dane - 542,73 eur, rozdiel je 71.642,87 eur. Správca dane uviedol, že zdaniteľné obchody tak, ako boli deklarované sa neuskutočnili a nie je preukázané dodanie tovaru - mrazených kuracích prís jednotlivými dodávateľmi v reťazci Ínyene Gasztro Kft., Seafood Trade Kft., Meat Food Tompa Kft. > HALKER Kft > TENDERFOOD AB, s. r. o. > žalobca. Rovnako tak zistil, že zdaniteľné obchody tak, ako boli deklarované sa neuskutočnili pri dodávateľmi vytvorenej reťazci - Bari Trade Kft. > Seafood Trade Kft.> CSENG Kft. > TENDERFOOD AB, s. r. o. > žalobca.

16. Protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa bol doručený žalobcovi dňa 10. 10. 2017. Žalobca zaslal správcovi dane vyjadrenie k protokolu dňa 26. 10. 2017. Vo vyjadrení namietal zistenia správcu dane. Mal za to, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, vec po právnej stránke nesprávne posúdil a v jeho konaní sa vyskytla vada, ktorá môže mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Dňa 07. 12. 2017 bola spísaná i zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok k zisteniam uvedeným v protokole predložených žalobcom.

17. Z úradných záznamov správcu dane, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise vyplýva, že si správca dane zadovážil zo spisu žalobcu z daňovej kontroly DPH a jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2015 žiadosť o MVI a odpoveď na ňu španielskymi finančnými orgánmi ohľadom osoby E. W. a z odpovede vyplýva, že uvedené meno nie kompletné, ide len o prvé meno. Z uvedeného spisu si tiež zadovážil odpoveď na žiadosť o MVI spoločnosti Confplans Energy s.r.o. z Českej republiky a iné dôkazy týkajúce sa uvedenej spoločnosti.

18. Dňa 20. 12. 2017 vydal správca dane - Daňový úrad Nitra rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 71.642,87 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015 tak, že znížil nadmerný odpočet zo sumy 72.185,60 eur na sumu 542,73 eur. Proti rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný svojim prvým rozhodnutím zo dňa 16. 05. 2018 tak, že rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, v ktorom mu uložil povinnosť zaoberať sa dôkazmi navrhnutými žalobcom, a to preveriť skutočnosti v Mraziarňach, a.s. Sládkovičovo, vyhodnotiť dôkazy - výpovede svedkov, na ktoré žalobca poukazoval.

19. Správca dane vo vyrubovacom konaní, o pokračovaní ktorého upovedomil žalobcu, dňa 27. 08. 2018 vyzval Mraziarne, a.s., Sládkovičovo, aby v lehote 15 dní zapožičali písomnosti, a to skladovú evidenciu prijatého a vyskladneného tovaru v podrobnom členení za obdobie apríl 2015, fotokópie skladových dokladov s prílohami, príjemky tovaru, výdajky tovaru, prepravné doklady, dodacie listy, maily o naskladnení a vyskladnení tovarov, ručné číselné rozpisy, medzinárodné nákladné listy príp. iné doklady. Tiež vyzval uvedenú spoločnosť, aby zapožičali správcovi dane pohyb a evidenčné čísla vozidiel prepravcov cez vstupnú bránu areálu z vrátnice mraziarní za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Spoločnosť v podaní zo dňa 12. 09. 2018 zaslala doklady - podsúvahovú skladovú evidenciu tovaru pre žalobcu, príjem a výdaj za sklad za obdobie apríl 2015 a scan zmluvy o skladovaní, zmrazovaní a skladovacích službách č. SLA 19/2011. Zároveň bola predložená kniha evidencie vjazdu a výjazdu motorových vozidiel Mraziarne Sládkovičovo, a.s.

20. Výzvou zo dňa 27. 11. 2018 správa dane vyzval žalobcu, aby mu v určenej lehote oznámil, aké opatrenia prijal v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode.

21. V podaní zo dňa 08. 12. 2018 žalobca cestou svojho zástupcu namietal dĺžku daňovej kontroly. Uviedol, že svojich dodávateľov osobne poznal, preveril si výpis z obchodného registra, či firma nie je v konkurze, reštrukturalizácii, likvidácii, či konateľ nefiguruje v ďalších 20 spoločnostiach, zaujímal sa o skladové priestory, pri preberaní tovaru ho skontroloval vizuálne aj podľa identifikátorov, platby realizoval bezhotovostne, pri výdaji tovaru bol osobne, je registrovaný na RVPS Galanta.

22. Z úradného záznam správcu dane zo dňa 26. 11. 2018 vyplýva, že správca dane nahliadol do spisu TENDERFOOD AB, s. r. o. a žalobcu a vyhotovil si kópie, a to zápisnicu z ústneho pojednávania so

svedkom A. S., V. W., K. H., Mgr. X. C., všetko zamestnanci Mraziarní Sládkovičovo, a.s. v súvislosti s daňovou kontrolou v spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o., rozhodnutie, výzvu, plnú moc a poskytnutie súčinnosti u žalobcu za obdobie máj 2015.

23. Dňa 03. 01. 2019 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní so žalobcom, predmetom bolo oboznámenie žalobcu s úkonmi v rámci vyrubovacieho konania, ktoré bolo nariadené žalovaným.

24. V poradí druhým rozhodnutím zo dňa 16. 01. 2019 správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 71.642,87 eur na DPH v zdaňovacom období apríl 2015, znížil nadmerný odpočet zo sumy 72.185,60 eur na sumu 542,73 eur. Podaním zo dňa 21. 02. 2019 žalobca podal odvolanie proti uvedenému rozhodnutiu, o ktorom rozhodol v poradí druhým rozhodnutím žalovaný tak, že ho potvrdil.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

25. Žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo 100202835/2019 zo dňa 16. 01. 2019, ktorým žalobcovi určil na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015 rozdiel v sume nadmerného odpočtu 71.642,87 eur tak, že nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní v sume 72.185,60 eur znížil na sumu 542,73 eur potvrdil.

26. Uviedol, že žalobca si v zdaňovacom období apríl 2015 uplatnil odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr, ako sú uvedené v bode 3 od dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o. , poukázal na výpoveď konateľa uvedenej spoločnosti, ktorý potvrdil, že obchodoval so žalobcom, predmetom boli kuracie prsia z Brazílie. Tovar sa premiestňoval v rámci skladu od TENDERFOOD AB, s. r. o. k žalobcovi, daň bola priznaná, odvedená v apríli 2015, úhrady faktúr boli uskutočnené bezhotovostne (v ČSOB). Spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. nadobudnutie tovaru deklarovala faktúrou č. 1501332 od spoločnosti CSENG Kft, Maďarsko (predložená faktúra, dodací list, CMR, potvrdenie príjmu z MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, rozpis paliet, zálohová faktúra); tovar na faktúrach č. 1501368, 1501387, 1501415, 1501428 od spoločnosti DANER GASTRO s.r.o., Slovensko (predložená objednávka, dodací list, príjem z MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, paletový rozpis, fotokópia balenia tovaru); tovar na faktúre č. 1501440 bol nakúpený od spoločnosti HALKER Kft., Maďarsko (evidenčné číslo spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. 501, č. faktúry dodávateľa E1/15/00401-uvadená faktúra sa však nachádza na Daňovom úrade Žilina z dôvodu kontroly zdaňovacieho obdobia máj 2015). Fakturovaný tovar bol nakúpený na dodacej podmienke DDP MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo (t. j. dodávateľ bol povinný dodať tovar do spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo po splnení všetkých legislatívnych, veterinárnych i finančných zákonov a noriem).

27. Správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 08/2014 vykonávanej u žalobcu a vyhotovil si fotokópiu Zmluvy o skladovaní, zmrazovaní a skladovacích službách, nahliadol do spisu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 05/2015 vykonávanej v spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. a vyhotovil si fotokópie dodávateľských faktúr, kde dodávateľom boli spoločnosti DANER GASTRO s.r.o. a HALKER Kft., Maďarsko.

28. Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že v zdaňovacom období apríl 2015 žalobca deklaroval dodanie tovaru - mrazených kuracích prs z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. odberateľovi Conflans Energy s.r.o., Praha, na základe vystavených faktúr č. 150034 zo dňa 07. 04. 2015 - dodanie mrazených kuracích prs Perdix, 8 x 2 kg, soľ. BR 466 v množstve 20480 kg v sume 64.921.60 eur, č. 150036 zo dňa 16. 04. 2015 - dodanie mrazených kuracích prs Seara, 6x2 kg, soľ. BR 2172 v množstve 22008 kg v sume 69.765,36 eur, č. 150038 zo dňa 23. 04. 2015 - dodanie mrazených kuracích prs Perdix, 8 x 2 kg, soľ, BR 2014. BR 466 v množstve 20408 kg v sume 64 921,60 eur.

29. Správca dane na základe zistených informácií zaslal dožiadanie na Daňový úrad Bratislava na spoločnosť DANER GASTRO s.r.o., v ktorom požiadal o preverenie dodávateľských faktúr pre spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. Dňa 08. 03. 2016 bola správcovi dane doručená odpoveď, v ktorej dožiadaný správca dane uviedol, že vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti DANER

GASTRO s.r.o. a zistil, že ide o virtuálne sídlo, nemohol preveriť žiadané skutočnosti, preto predvolal svedka E. W. (Španielsko), ktorá zásielka sa vrátila s poznámkou „neprávna adresa“. Ani následne dožiadaný správca dane v Španielsku nebol schopný identifikovať uvedenú osobu a zistil, že meno je nesprávne, resp. nie je kompletne. RVPS Galanta uviedla, že spoločnosť DANER GASTRO s.r.o. nie je u nej zaregistrovaná.

30. Následne správca dane popísal jednotlivé žiadosti o MV1 do Maďarska za účelom preverenia faktúr vystavených spoločnosťou HALKER Kft., pre odberateľa TENDERFOOD AB, s. r. o., za účelom preverenia zdaniteľných obchodov medzi Inyenc Gasztro Kft., 1154 a spoločnosťou HALKER Kft., za účelom preverenia zdaniteľných obchodov medzi Meat Food Tompa Kft., a spoločnosťou HALKER Kft., za účelom preverenia faktúr vystavených spoločnosťou CSENG Kft., pre odberateľa TENDERFOOD AB, s. r. o., za účelom preverenia faktúr vystavených spoločnosťou Bari Trade Kft., pre odberateľa Seafood Trade Kft.

31. Ďalšie žiadosti o MVI boli zaslané do Českej republiky za účelom preverenia odberateľských faktúr vystavených žalobcom pre odberateľa Conflans Energy s.r.o., za účelom preverenia zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom Conflans Energy s.r.o., a TWARDZIK CZ, s.r.o., za účelom preverenia zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom Conflans Energy s.r.o., a MYO-FOOD, s.r.o., za účelom preverenia zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom Conflans Energy s.r.o., a BONACA EXPO, s.r.o., za účelom preverenia zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom Conflans Energy s.r.o., a SLOVPOS CZ, s.r.o., za účelom preverenia zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom Conflans Energy s.r.o., a MOONDUSK, s.r.o., za účelom preverenia odberateľských faktúr vystavených žalobcom pre odberateľa Žouželka s.r.o., (od 25. 05. 2015 ALI-FRIGO s.r.o.).

32. Správca dane vo vyrubovacom konaní nahliadol do spisu dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o. a žalobcu v súvislosti s výkonom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia február a marec 2015 vykonávanej v spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. a daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2015 u žalobcu.

33. V ďalšej časti popísal obdobie prerušenia daňovej kontroly za účelom ískania informácií potrebných pre správne určenie dane, s čím žalobcu riadne oboznamoval a rovnako tak ho oboznamoval s dátumom, odkedy bolo možné v daňovej kontrole pokračovať. Uviedol, že v súlade s § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Daňová kontrola bola prerušená odo dňa 22. 03. 2016 do 12. 01. 2017 (t. j. 297 dní), odo dňa 20. 01. 2017 do 18. 07. 2017 (t. j. 180 dní). Lehota na ukončenie daňovej kontroly bola posunutá o 477 dní, t. j. zákonom stanovená lehota na ukončenie daňovej kontroly uplynula dňa 31. 10. 2017. Daňová kontrola bola ukončená dňa 10. 10. 2017, t. j. neprekročila časový rámec na vykonanie daňovej kontroly, samotný výkon daňovej kontroly trval 347 dní.

34. Na námietku žalobcu uviedol, že Ústavný súd SR vo svojom náleze spis. zn. I. ÚS 241/07 z 18. 09. 2008 zdôraznil, že „základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti, čo správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania dodržal. Správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., hodnotil 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. Iba tá skutočnosť, že správca dane neuznal žalobcovi nadmerný odpočet, nemôže viesť daňový subjekt k tvrdeniu o nezákonom postupe správcu dane. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, zaslal niekoľko MVI do Maďarska a do Českej republiky a z odpovedí, ktoré zahraniční správcovia daní uviedli, dospel k záverom, na základe ktorých neuznal nadmerný odpočet žalobcovi. Svoje tvrdenie správca dane podložil relevantnými dôkazmi, ktoré získal jednak z vlastného dokazovania, z nazretia do spisov, z ústnych pojednávaní a pod.

35. K jednotlivým rozsudkom, na ktoré sa žalobca odvolával, žalovaný skonštatoval, že neuvádza, v ktorých konkrétnych bodoch, resp. neuvádza ktoré sú spoločné znaky z týchto rozsudkov s prejednávanej prípadom. Pri poukazovaní na právny výklad súdov, nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH,

avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv orgán preskúmal spomínaný protokol a má za to, že obsahuje všetky náležitosti v zmysle § 47 zákona č. 563/2009 Z. z., teda je zákonný.

36. Žalobca namietal, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou jednotného systému DPH uplatňovaného v krajinách EÚ a že toto právo možno obmedziť výlučne za podmienok stanovených v smernici 2006/112/ES a teda správca dane si nemôže zmyslieť, že neuzná nárok na odpočítanie dane žalobcovi z dôvodu, že druhý či tretí dodávateľ jeho dodávateľa je v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktný, alebo že nevie zdokladovať nadobudnutie predmetného tovaru alebo z akéhokoľvek iného dôvodu, ktorý spôsobí pochybnosti na strane správcu dane. Poukázal najmä na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, taktiež Optigen, rozsudok v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a rozsudok C-285/11 Bonik EOOD. Nárok na odpočet dane zdaniteľnej osobe môže byť zamietnutý výlučne v prípade, ak s ohľadom na objektívne skutočnosti je preukázané, a tiež dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012, rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), rozsudky Súdneho dvora EÚ C- 439/04 Kittel, C-354/03 Optigen LTD. Tieto judikáty je možné jednoznačne aplikovať aj na predmetné daňové konanie.

37. K uvedenej námietke žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane dospel k záverom na základe rozsiahleho dokazovania, že druhý či tretí dodávateľ bol v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktný. Ustálená judikatúra Súdneho dvora EÚ jednoznačne uvádza, že nie je jedno, kto je skutočným dodávateľom tovaru a kto jeho skutočným odberateľom. Správca dane je preto povinný skúmať, či účtovaná a daňová dokumentácia odráža hospodársku realitu (či k dodaniu došlo tak, ako je to uvedené na predložených dokladoch), či osoby uvedené na dokladoch mali právo disponovať s tovarom ako vlastníci, či obchodné operácie nenesú prvky zneužívajúceho alebo podvodného konania, či bola dodržaná náležitá starostlivosť v kontexte preukázania konania v dobrej viere. Správca dane je oprávnený v prípade pochybností preverovať celý reťazec.

38. K deklarovaniu splneniu zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane správca dane uviedol, že reťazové, prípadne karuselové obchody sú postavené na formálnom splnení zákonných podmienok pre uplatnenie nadmerného odpočtu (§ 49 a §51 zákona č. 222/2004 Z. z.), a to aj u dodávateľov a odberateľov daňového subjektu. Týmto sa preukazovanie daňového podvodu zo strany správcu dane stáva čoraz zložitejšie a komplikovanejšie. Až preverovaním ďalších článkov reťazca sa objavujú pochybnosti a podozrenie z podvodu. 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. Aby k odpočítaniu dane mohlo dôjsť, nestačí predložiť len faktúru, najskôr musí prísť k naplneniu materiálnej podstaty, t. j. k dodaniu tovaru a až následne k vystaveniu faktúry. Základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci.

39. Žalovaný z predloženého spisového materiálu zistil, že správca dane zaslal dožiadanie miestne príslušnému správcovi dane na spoločnosť TENDERFOOD AB s.r.o., ktorý v odpovedi uviedol, že doklady tejto spoločnosti za zdaňovacie obdobie 12/2014 boli zabezpečené Kriminálnym úradom Finančnej správy. Okrem toho správca dane zaslal dožiadanie na Daňový úrad Bratislava, na spoločnosť DANER GASTRO s.r.o., kde správca dane žiadal vypočuť konateľa E. W., Barcelona, Španielsko. V odpovedi dožiadanej správca dane uviedol, že zaslal konateľovi predvolanie, ktoré sa vrátilo s poznámkou „nesprávna adresa“. Okrem toho bolo zaslaných niekoľko predvolaní na adresu sídla spoločnosti, pričom dožiadanej správca dane uviedol, že na adrese sídla spoločnosti má zriadené virtuálne sídlo, na sídle nemá kancelárske, ani skladové priestory. Z dôvodu, že v čase uskutočnenia predmetných zdaniteľných plnení vystupoval ako konateľ spoločnosti DANER GASTRO s.r.o. E. W., občan Španielskeho kráľovstva, správca dane zaslal MVI do Španielskeho kráľovstva a žiadal o vypočutie tejto osoby ako svedka. V doručenej odpovedi na MVI španielsky správca dane uviedol, že nebol schopný identifikovať túto osobu vo svojej databáze, keďže nebolo poskytnuté španielske identifikačné číslo, bolo preverené, že meno je nesprávne, pretože „E. W.“ nie je kompletne meno. Okrem toho bolo zistené, že ulica Beruso v Barcelone neexistuje. Žalobca ako prevádzkovateľ potravinárskeho podniku je povinný ovládať legislatívne podmienky, za ktorých je možné obchodovať s mäsom a musí vedieť, aké podmienky preukaznosti a vysledovateľnosti potravín mu ukladá zákon, a taktiež aj jeho dodávateľom, má si riadne preveriť, či sú splnené všetky vyžadované podmienky aj zo strany jeho

dodávateľov. V uvedenom prípade nie je možné vyčleniť z obchodného reťazca len jeden dodávateľsko - odberateľský vzťah a tento osobitne skúmať.

40. Správca dane postupoval v súlade so zákonom pre opodstatnené pochybnosti a dbal o to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Za účelom získania objektívnej pravdy bol správca dane povinný šetriť celý obchodný reťazec a kontrolu dane v uvedenom rozsahu vykonal aj preto, lebo základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci, čo znamená, že najskôr musí byť daň za dodaný tovar do štátneho rozpočtu odvedená a až potom môže prísť k odpočítaniu dane. Správca dane bol povinný zisťovať pohyb tovaru v celom obchodnom reťazci a medzi všetkými uvedenými spoločnosťami. Správca dane nepreukazuje úmysel. Práve daňový subjekt je povinný preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a pre preukázanie dôkazného bremena nepostačujú iba formálne, t. j. listinné doklady. Nakoľko v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 o DPH v znení neskorších predpisov nebolo preukázané, že pri danom tovare vznikla prvotným dodávateľom v tuzemsku - platiteľom dane daňová povinnosť, nemohla následne vzniknúť ďalším dodávateľom v reťazci. Právo odpočítať daň z tovarov a služieb v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. vzniká platiteľovi dane v deň, keď vznikla povinnosť. V zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7, pričom 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. Správca dane k záverom dospel podrobným dokazovaním a všetky dôkazy získal zákonným spôsobom. Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade pochybností preukazuje daňový subjekt. Žalobca deklaroval, že nadobudol kuracie prsia od dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o., avšak tento nepreukázal, od koho nadobudol tovar a akým spôsobom bol tento tovar na územie Slovenskej republiky dodaný. K tvrdeniu žalobcu, že nemôže za to, že správca dane nemôže preveriť skutočnosti, týkajúce sa dodávateľov jeho dodávateľa a odberateľov jeho odberateľov, je potrebné dodať, že mal venovať náležitú starostlivosť zisteniu informácií o zákonnosti uskutočnenej obchodnej transakcie. Táto požiadavka je vyjadrením všeobecného zákazu zneužívania a podvodov ako aj zásady, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva vyplývajúce z právneho poriadku Európskej únie.

41. Správca dane postupoval v zmysle § 3 zákona č. 563/2009 Z. z. podľa všeobecných záväzných predpisov, chránil záujmy štátu a obcí, dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Všetky dôkazy hodnotil 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. To, že nepoukázal konkrétne na niektorý dôkaz, ešte neznamenalo, že by sa ním nezaoberal.

42. Žalobca poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/137/2013 zo dňa 31. 03. 2015, z ktorého cituje iba nejakú stať. Uvádza, že tvrdenie správcu dane je v rozpore so zisteniami uvedenými tak v protokole, ako aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Do pozornosti dáva ďalší rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/52/2017 zo dňa 08. 08. 2018, ktorý sa týka priamo jedného z dodávateľov daňového subjektu (spoločnosti Mima Market, s.r.o.), pričom uviedol že sa jedná o identický prípad a preto je potrebné tomuto rozsudku venovať náležitú pozornosť. Žalovaný k rozsudku sp. zn. 3Sžfk/52/2017 zo dňa 08. 08. 2018, na ktorý upozornil žalobca uviedol, že sa týka jedného zdaňovacieho obdobia, ale vo veci iného zdaňovacieho obdobia už súd rozhodol inak, a teda akýkoľvek rozsudok je vždy len rozhodnutím súdu v konkrétnej veci.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

43. Žalobca v podanej žalobe zo dňa 09. 08. 2019 žiadal, aby súd preskúmal a zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101417095/2019 zo dňa 10. 06. 2019, ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 100202835/2019 zo dňa 16. 01. 2019 z dôvodu jeho nezákonnosti pre nedostatočne zistený skutkový stav, nesprávne právne posúdenie veci a z dôvodu, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, lebo rozhodnutím bol žalobca ukrátený na svojich právach.

44. V II. časti žaloby žalobca poukázal na čl. 59 ods. 2, čl. 13 Ústavy SR a na rozhodnutia Ústavného súdu SR (I. ÚS 241/07, I. ÚS 314/2015, I. ÚS 238/06, PL ÚS 36/95), časti ktorých i citoval a ktoré podľa jeho názoru vytvárajú právny rámec ukladania daní. Ďalej poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR (sp. zn. M-SŽ doV 1/00, 6WSŽf/32/2011, 6SŽf/18/2013, 6SŽf/13/2014, 5SŽf/1/2016, 3SŽfk/64/2017) a na čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd z 20. 03. 1952 a čl. 11 Listiny základných práv a slobôd.

45. V časti III. žaloby uviedol, že vo svojom odvolaní zo dňa 16. 03. 2019 proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu č. 100202835/2019 zo dňa 16. 01. 2019 žalobca poukázal na nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodov, že:

1. rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 17. 03. 2016 nebolo vyhotovené v súlade so zákonom, pretože bolo vydané skôr, ako príslušný orgán zaslal žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu,

2. v daňovom spise sa nenachádza žiadna zmienka o tom, že by správca dane preukázal, že žalobca sa nákupom tovaru od svojho dodávateľa a jeho následným predajom svojim odberateľom dopustil nejakého podvodného konania, resp. že by vedel alebo mal vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR s dôrazom na rozsudok NS SR sp. zn. 3SŽfk/49/2017 zo dňa 27. 09. 2018,

3. dĺžka prerušenia daňovej kontroly na základe dvoch rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly presahuje dĺžku, ktorú ako maximálnu uvádza Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 v článku 10 s príhľadnutím na bod 25 preambuly, čo má za následok nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku,

4. splnenie všetkých zákonných podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie pri nákupe tovaru od svojho dodávateľa s poukazom na citovanú judikatúru Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR s dôrazom na rozsudok NS SR sp. zn. 3SŽfk/52/2017 zo dňa 08. 08. 2018, ktorý rieši úplne identický prípad.

46. V ďalšej časti žaloby (IV.) uviedol, ako sa s uvedenými odvolacími námietkami vysporiadal žalovaný, čo vyplýva z jeho rozhodnutia uvedeného v čl. II. tohto rozsudku. Do pozornosti súdu dal žalobca svoje vyjadrenie zo dňa 26. 10. 2017 k protokolu č. 102118312/2017, v ktorom žalobca vykonal právnu analýzu ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a tiež svoje odvolanie zo dňa 16. 03. 2019, v ktorom zdôraznil, že na to, aby správca dane mohol aplikovať toto zákonné ustanovenie, musia byť splnené dve zákonné podmienky: 1. musí byť Finančným riaditeľstvom SR zaslaná žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu, a 2. táto žiadosť musí byť podaná vo forme štandardného (vzorového) formulára prijatého Európskou komisiou. Z toho vyplýva aj ďalšie žalobcovo tvrdenie, že za deň, kedy môže správca dane najskôr vyhotoviť rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, možno považovať deň, kedy príslušný orgán zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu a to z toho dôvodu, že je potrebné dodržať spôsob stanovený osobitným predpisom. Tento právny názor žalobcu potvrdzuje aj rozhodovacia prax Najvyššieho súdu SR vo svojich rozsudkoch sp. zn. 5SŽfk/3/2018 zo dňa 21. 02. 2019 (bod 48) a sp. zn. 6SŽfk/62/2017 zo dňa 27. 02. 2019 (bod 74).

47. V našom konkrétnom prípade správca dane rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydal o štyri dni skôr, ako príslušný orgán zaslal žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu. V čase vydania predmetného rozhodnutia teda neboli splnené podmienky podľa osobitného predpisu a preto toto rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo vyhotovené v rozpore s ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Lehota na výkon daňovej kontroly počas takto nezákonne prerušenej daňovej kontroly plynula ďalej, čím došlo k jej nedodržaniu.

48. K druhej odvolacej námietke, že správca dane nepreukázal, že žalobca sa nákupom tovaru od svojho dodávateľov a jeho následným predajom svojim odberateľom dopustil nejakého podvodného konania, resp. že by vedel alebo mal vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR s dôrazom na rozsudok NS SR sp. zn. 3SŽfk/49/2017 zo dňa 27. 09. 2018. V tomto vyjadrení žalovaného spočíva dôvod, pre ktorý správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z faktúr vystavených mu spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. V priebehu celej daňovej kontroly a nasledujúceho vyrubovacieho konania žalobca všetkými dostupnými prostriedkami (faktúry, dodacie listy, medzinárodné

nákladné listy CMR, príjem na sklad a výdaj zo skladu realizovaný treťou osobou - skladovateľom, bezhotovostné úhrady došlých faktúr a bezhotovostné príjmy za vystavené faktúry, faktúry vystavené skladovateľom za manipuláciu s uskladneným tovarom) preukazoval reálnu existenciu tovaru. Aj keď si žalobca splnil svoju dôkaznú povinnosť, ak napriek tomu mu správca dane neuznal nárok na odpočítanie dane.

49. Do pozornosti súdu dal žalobca písomnosť správcu dane zo dňa 30. 08. 2017 označenú ako „Oboznámenie - vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným v rámci výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2015.“ na strane 7, tretí odsek správcu dane uviedol: „Nebolo preukázané, ktorým daňovým subjektom bol tovar nadobudnutý a akým spôsobom bol tovar na územie Slovenskej republiky dodaný. Na základe uvedeného správcu dane má pochybnosť, že kontrolovaný daňový subjekt W. T. nakúpil tovar na základe dodávateľských faktúr č. 1501368, č. 1501387, č. 1501415, č. 1501428 od dodávateľa TENDERFOOD AB, s.r.o.“. Jednoducho si správca dane povedal, že ak nemôže zistiť, kto doviezol predmetný tovar na Slovensko, neuzná nárok na odpočítanie dane žalobcovi z preukázateľných skutočností - dodanie tovaru potvrdil dodávateľ, faktúry má riadne zaúčtované, daň z pridanej hodnoty priznal a odviedol. Nedošlo k žiadnemu daňovému úniku.

50. V priebehu výkonu daňovej kontroly sám správca dane uznal, že vo vzťahu dodávateľ TENDERFOOD AB, s. r. o. a odberateľ Richard Tóth prebehli obchody reálne. Ak teda žalobca a jeho dodávateľ TENDERFOOD AB, s. r. o. si splnili podľa správcu dane všetky evidenčné (formálne) podmienky pre fakturáciu tovaru a zároveň reálnu existenciu tovaru (existencia materiálneho plnenia) potvrdil tretí subjekt, skladovateľ MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, prečo potom správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane? Odpoveďou bola nekontaktnosť prvého tuzemského dodávateľa spoločnosť DANER GASTRO s.r.o., u ktorej nebolo možné preveriť zdaniteľné obchody a tým pôvod tovaru zostal nepreukázaný.

51. Žalobca vo svojom odvolaní zo dňa 16. 03. 2019 poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR, ktorej spoločným mottom je neprípustnosť prenosu zodpovednosti bez zavinenia. Zo všetkých žalobcom citovaných rozsudkov, ktoré z dôvodu dodržania zásady hospodárnosti nebude v tejto žalobe opakovať, vyplýva, že zo skutočností vymedzených v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Každá transakcia v reťazci obchodov musí byť posudzovaná samostatne a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi či nasledujúcimi udalosťami.

52. Žalobca opakovane poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/49/2017 zo dňa 27. 09. 2018, z ktorého citoval vo svojom odvolaní zo dňa 16. 03. 2019 a v ktorom najvyšší súd zaujal jednoznačné stanovisko v súlade s eurokonformným výkladom zamietnutia či nezamietnutia nároku na odpočítanie dane, keď zdôraznil, že poruchy v dodávateľskom reťazci u dodávateľov žalobcovho dodávateľa je potrebné vyhodnocovať podľa judikatúry Súdneho dvora, t. j. neuznať nárok na odpočítanie dane je možné len v jednom, jedinom prípade, a to ak správca dane na základe objektívne zistených skutočností preukáže, že ten, ktorý uplatňuje odpočítanie dane vedel alebo mohol vedieť, že sa obchodnou činnosťou so svojim dodávateľom zúčastňuje na daňovom podvode.

53. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane z faktúry vystavených spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. splnil všetky zákonné podmienky, ktoré príslušné ustanovenia zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a Smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vyžadujú.

54. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27. 09. 2018, v ktorom najvyšší súd riešil obdobný prípad, keď dodávateľ v čase výkonu daňovej kontroly u odberateľa bol nekontaktný a správca dane nemohol fyzicky preveriť jeho účtovnú evidenciu. Bol to vzhľadom na uplatňovanie nároku na odpočítanie dane ešte prísnejší prípad, ako je to v našej veci, pretože v danej veci sa jednalo o nemožnosť preverenia účtovnej evidencie dodávateľa, zatiaľ čo v našom prípade je dodávateľ známy, avšak správca dane nevie fyzicky preveriť účtovnú evidenciu jeho dodávateľa a z neho citoval. Najvyšší súd SR aj v súlade so svojou predchádzajúcou judikatúrou (napr. 5Sžf/22/2009, 3Sžf/1/2011, 6Sžf/81/2013, 1Sžf/117/2015, atď.) jasne a zrozumiteľne uvádza, že kontrolovaný daňový

subjekt nemôže preukazovať skutočnosti týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti u jeho dodávateľa nad rámec zákonom stanovených podmienok. A tieto podmienky sú pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane jasne dané v ustanovení § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Do pozornosti súdu dal žalobca výklad článkov 167, 168 a 178 Smernice Rady 2006/112/ES, ktorá má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky prioritu pred vnútroštátnym právnym predpisom. Slovenská republika je členským štátom Európskej únie, v ktorej pre uplatňovanie dane z pridanej hodnoty platí spoločný systém upravený Smernicou Rady č. 2006/112/ES. Výklad Smernice Rady 2006/112/ES podáva Súdny dvor a tento výklad je záväzný pre všetky členské štáty EÚ. Je množstvo rozsudkov Súdneho dvora, v ktorých sa uvádza, že nemožno len tak jednoducho na základe akýchsi pochybností či vlastných konštrukcií kontrolných pracovníkov správcu dane neuznať daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane. Najznámejším je snád' rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, známy tiež ako Optigen. Potom je to rozsudok v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a tiež aj rozsudok C-285/11 Bonik EOOD. Vo všetkých týchto rozsudkoch Súdneho dvora sa nachádzajú odkazy na množstvo ďalších rozsudkov, v ktorých sa zdôrazňuje skutočnosť, že právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112/ES je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Preto nárok na odpočet dane zdaniteľnej osobe môže byť zamietnutý výlučne v prípade, ak s ohľadom na objektívne skutočnosti je preukázané, že platiteľ dane, ktorému bol tovar dodaný, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu. V ďalšej časti poukázal na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/1/2018.

55. Poukázal i na materiál Finančného riaditeľstva SR č. 243952/2019 zo dňa 29. 04. 2019 označený ako Pracovná pomôcka č. 6/2019/1900202 k posudzovaniu daňových únikov pri daňovej kontrole, ktorým Finančné riaditeľstvo SR metodicky usmerňuje kontrolných pracovníkov daňových úradov pri výkone daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty a ktorý si správny súd môže vyžiadať od žalovaného. V tomto pracovnom materiáli Finančné riaditeľstvo SR dáva do pozornosti kontrolným pracovníkom daňových úradov rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17. 10. 2017, v ktorom najvyšší súd v bode 50 poukazuje na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel, Recolta Recycling a zároveň uvádza, že „na to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce štyri kumulatívne položené otázky:

- vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?“

56. V našom konkrétnom prípade nedošlo k splneniu ani jednej z týchto kumulatívnych podmienok. Z obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom nedošlo k daňovému úniku. Dodávateľ priznal daň z pridanej hodnoty z faktúr vystavených žalobcovi vo svojej účtovnej evidencii a daň odviedol (preukázateľné vylúčenie daňového úniku). Žalobca sa nedopustil žiadneho podvodného konania v súvislosti s nákupom predmetného tovaru od svojho dodávateľa a pri ďalšom predaji tohto tovaru postupoval v súlade so zákonom.

57. Tretia odvolacia námietka sa týkala dvoch rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, na základe ktorých bola daňová kontrola opakovane prerušená na dobu dlhšiu, ktorú ako maximálnu uvádza Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 v článku 10 s prihladnutím na bod 25 preambuly, čo má za následok nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Túto námietku uviedol žalobca aj vo svojom vyjadrení zo dňa 08. 12. 2018 k výzve zo dňa 27. 11. 2018. Keďže zákonnou povinnosťou správcu dane je v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku v odôvodnení rozhodnutia vysporiadať sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, do pozornosti správneho súdu dal žalobca rozhodnutie správcu dane zo dňa 16. 01. 2019, v ktorom absentuje vysporiadanie sa správcu dane s touto námietkou žalobcu. Keďže toto vysporiadanie sa s námietkou žalobcu je podstatnou náležitosťou rozhodnutia, povinnosťou žalovaného pri zistení absencie tejto podstatnej záležitosti v zmysle § 74 ods. 2 a 4 Daňového poriadku bolo rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec mu vrátiť na nové konanie, v ktorom by sa správca dane vysporiadal s vyššie uvedenou námietkou žalobcu. Žalovaný tak v odvolacom konaní neurobil a preto jeho úkony vykonané v odvolacom konaní nemožno považovať za súladné

so zákonom. Žalobca dal do pozornosti správneho súdu práve vyššie uvedenú námietku týkajúcu sa nedodržania lehoty tri mesiace podľa čl. 10 Nariadenia Rady č. 904/2010, ktorú žalobca výslovne uviedol vo svojom odvolaní zo dňa 16. 03. 2019, pričom zdôraznil, že práve túto námietku považuje za podstatnú, avšak žalovaný k nej v napadnutom rozhodnutí nezaujal žiadne stanovisko, ba ju ani nespomenul. Tým je rozhodnutie žalovaného postihnuté vadou zákonnosti podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého odôvodnenie rozhodnutia musí obsahovať aj vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu. Samotný tento nedostatok zákonnosti rozhodnutia žalovaného je dôvodom na jeho zrušenie súdom.

58. Žalobca tak vo svojom vyjadrení zo dňa 08.12.2018, ako aj vo svojom odvolaní zo dňa 16. 03. 2019, poukázal na rozsudky Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/2/2016 a Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/205/2016, v ktorých obidva správne súdy konštatovali, že daňovú kontrolu nie je možné v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku prerušiť na neobmedzený čas, pretože podľa názoru správnych súdov je pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytovanie požadovaných informácií (tri mesiace). S týmto právnym názorom krajských súdov súhlasí aj Najvyšší súd SR, ktorý vo svojom rozsudku sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02. 07. 2019. V tejto súvislosti žalobca dal do pozornosti i rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/205/2016 zo dňa 10. 07. 2018, v ktorom krajský súd riešil identickú situáciu, keď správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu potreby získania informácií podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 na dobu od 23. 12. 2013 do 15. 06. 2015. Žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) namietal, že pri prerušení daňovej kontroly nebola dodržaná lehota uvedená v článku 10 citovaného nariadenia a preto došlo k nedodržaniu zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Krajský súd v Bratislave ďalej uviedol, že má za to, že správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku daňovej kontroly, čím porušil nielen ustanovenie § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní (§ 3 ods. 1, 2 Daňového poriadku). Z dôvodu tohto procesného pochybenia sa správny súd ďalšími žalobnými dôvodmi žalobcu nezaoberal a rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (bod 83 predmetného rozsudku).

59. V našom konkrétnom prípade daňová kontrola bola začatá dňa 10. 07. 2015 a v súlade s ustanovením § 46 ods. 10 Daňového poriadku mala byť ukončená najneskoršie dňa 10. 07. 2016. Predmetný protokol z daňovej kontroly však bol žalobcovi doručený až dňa 10. 10. 2017. Dĺžka prerušenia daňovej kontroly na základe rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 17. 03. 2016 (od 22. 03. 2016 do 12. 01. 2017) a zo dňa 19. 01. 2017 (od 20. 01. 2017 do 18. 07. 2017) presahuje trojmesačnú lehotu, ktorú ako maximálnu uvádza Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 v článku 10 s prihliadnutím na bod 25 preambuly. Ak by sme akceptovali zákonnosť vyššie uvedených dvoch rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, pričom v týchto rozhodnutiach sa uvádza, že daňová kontrola sa prerušuje do dňa, keď správca dane získa potrebné informácie resp. do dňa pominutia dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, potom však s prihliadnutím na vyššie uvedené rozsudky správnych súdov v Trnave a Bratislave, no najmä na vyššie citovaný rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02. 07. 2019, potom by daňová kontrola mala byť ukončená najneskôr dňa 10.01.2017, pričom v našom konkrétnom prípade bola ukončená až dňa 10. 10. 2017. Zo strany správcu dane tak došlo k zrejmemu porušeniu § 46 ods. 10 Daňového poriadku a tento nedostatok sa nedá odstrániť vo vyrubovacom konaní.

60. K aplikácii rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/52/2017 zo dňa 08. 08. 2018 na tento konkrétny prípad. Žalobca poukazuje na tú skutočnosť, že sa jedná o úplne identický prípad týkajúci sa priamo jedného z dodávateľov žalobcu, ktorý mu dodával tovar v inom zdaňovacom období, a to spoločnosti Mima Market, s.r.o. V danom prípade sa tiež jednalo o nákup brazílskeho kuracieho mäsa, pričom správca dane neuznal kupujúcemu COSMO, s.r.o. (odberateľ) nárok na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou Mima Market, s.r.o. (dodávateľ), pretože sa správcovi dane nepodarilo preveriť u dodávateľa tejto spoločnosti, či dodal tovar spoločnosti Mima Market, s.r.o. Už Krajský súd v Trenčíne rozsudkom sp. zn. 13S/2/2017-78 zo dňa 14. júna 2017 zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR zo dňa 8. novembra 2016, ktorým odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 13. 07. 2016. Finančné riaditeľstvo SR podalo kasačnú sťažnosť, ktorú Najvyšší súd SR vyššie citovaným rozsudkom zamietlo. Žalobca opakovane dal do pozornosti správneho súdu tú skutočnosť, že sa jedná o úplne identický prípad (stačí zmeniť názov spoločnosti COSMO, s.r.o. na Richard Tóth a názov spoločnosti Mima Market, s.r.o. na TENDERFOOD AB, s. r. o.). Podľa názoru žalobcu, ak súd posúdi úplne identickú vec tak, že neakceptuje právne posúdenie veci správcom dane a ani odvolacím

orgánom, a aj napriek tomu zotrvávajú daňové orgány na svojich tvrdeniach, potom toto nesprávne právne posúdenie je potrebné považovať za neodôvodnenú nezákonnosť konania orgánov verejnej moci.

IV. Vyjadrenie žalovaného

61. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 09. 12. 2019 uviedol, že trvá na výroku v žalobou napadnutom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia, ako aj na dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

62. Žalovaný námietku o nezákonnom postupe správcu dane a o jeho formálnom postupe pri výkone daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania nepovažoval za dôvodnú. Správca dane vykonal daňovú kontrolu štandardným spôsobom, znášal dôkazné bremeno v tom zmysle, že dôsledne zistil skutkový stav a na základe zistení vyčíslil daň. Správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti, získané dôkazy a všetko, čo pri daňovej kontrole u daňového subjektu vyšlo najavo, a to nielen u samotného daňového subjektu, ale aj u dodávateľov, pretože takýto postup považoval za dôvodný a nevyhnutný na preukázanie reality plnenia. Vykonané dokazovanie a vyhodnotenie dôkazov zodpovedá zásade logického myslenia. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii a v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Správca dane nemusí z úradnej povinnosti vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré mohli byť podkladom k tomu, aby platiteľ mohol v konaní uplatniť nároky na priznanie odpočtu dane a pod. Správca dane sa riadil úvahou skutočného obsahu právneho úkonu. Osoba, ktorá je uvedená na faktúrach ako dodávateľ musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala služby odberateľovi. Daňový subjekt musí viesť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre, v ich formálnej deklarácii, t. j. predložení dokladov s predpísaným obsahom alebo verbálnym či písomným prehlásením.

63. Správca dane v priebehu daňovej kontroly postupoval v zmysle ustanovení § 45 a § 46 zákona č. 563/2009 Z. z., v zmysle § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránil záujmy štátu a obcí a dbal pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. V zmysle § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. postupoval v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, zaoberal sa každou vecou, ktorá viedla k správne určeniu a vyrubeniu dane. Dôkazy hodnotil 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 v zmysle § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.. 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. V zmysle § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takéhoto daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

64. K námietke týkajúcej sa dĺžky daňovej kontroly uviedol, že rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly zo dňa 17. 03. 2016 bola daňová kontrola prerušená od dňa 22. 03. 2016 do dňa, keď správca dane získa potrebné informácie pre správne určenie dane. Správca dane zaslal žiadosti o MVI z dôvodu získania potrebných informácií podľa osobitného predpisu. V každej žiadosti o MVI uviedol, aké informácie požaduje zistiť. V zmysle § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. je konanie 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. Rozhodnutie o prerušení kontroly zo dňa 17. 03. 2016 bolo odovzdané na poštovú prepravu dňa 18. 03. 2016. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámil žalobcovi v zmysle § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. Správca dane v priebehu daňovej kontroly nahliadol do spisu z daňovej kontroly, vykonávanej u žalobcu, v rámci ktorého získal informácie z odpovede na MVI, kde bolo uvedené že spoločnosť Conflans Energy s.r.o. (teda odberateľ daňového subjektu) sa stala nespoľahlivým platcom DPH. Správca dane túto skutočnosť považoval za dostatočnú informáciu a túto odpoveď považoval za postačujúcu na žiadosť o MVI. Dňom 12. 01. 2017 pominuli prekážky na prerušenie daňovej kontroly a správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly. Túto skutočnosť správca dane oznámil žalobcovi. Na základe uvedeného, nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 17. 03. 2016 je nezákonné. Z ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z., ani zo žiadneho iného ustanovenia príslušného zákona nevyplýva, že konanie sa prerušuje dňom odoslania resp. dňom podania žiadosti o MVI povereným orgánom. Taktiež zo žiadneho ustanovenia príslušného zákona nevyplýva, že dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená pominú dňom prijatia odpovede na zaslanú žiadosť o MVI povereným orgánom.

65. Daňová kontrola bola následne prerušená odo dňa 20. 01. 2017. Správca dane zaslal žiadosť o MVI z dôvodu získania potrebných informácií podľa osobitného predpisu. Správca dane získal informácie z daňového systému, ktoré si overil aj žalovaný a zistil, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 19. 01. 2017 bolo odovzdané na poštovú prepravu dňa 19. 01. 2017. Deň prerušenia daňovej kontroly (20. 01. 2017) nebol skorší, ako deň odovzdania rozhodnutia na poštovú prepravu (19. 01. 2017), daňová kontrola bola prerušená v súlade s § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Po doručení poslednej odpovede na žiadosť o MVI (18. 07. 2017), správca dane túto skutočnosť oznámil žalobcovi dňa 24. 07. 2017). V prípade rozhodnutia zo dňa 17. 03. 2016 bola daňová kontrola prerušená odo dňa 22. 03. 2016 do 12. 01. 2017 (t. j. 297 dní). V prípade rozhodnutia zo dňa 19. 01. 2017 bola daňová kontrola prerušená odo dňa 20. 01. 2017 do 18. 07. 2017 (t. j. 180 dní). Lehota na ukončenie daňovej kontroly bola posunutá o 477 dní, t. j. zákonom stanovená lehota na ukončenie daňovej kontroly uplynula dňa 31. 10. 2017. Predmetná daňová kontrola bola ukončená dňa 10. 10. 2017, t. j. neprekročila časový rámec na vykonanie daňovej kontroly, samotný výkon daňovej kontroly trval 347 dní. Nakoľko sa jedná o oblasť DPH, osobitným predpisom pre prerušenie daňovej kontroly a pre získanie potrebných informácií je nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010. Správca dane ako žiadajúci orgán vypracoval žiadosť o poskytnutie informácie a prostredníctvom kontaktnej osoby túto žiadosť zaslal na ústredný kontaktný úrad, ktorý postúpil túto žiadosť príslušnému orgánu žiadaného štátu. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 potvrdzuje, že členské štáty si uvedomujú, že len reálnym preverením obchodných transakcií je možné odhaliť subjekty, ktoré páchajú trestnú činnosť súvisiacu s DPH. Najdôležitejším prvkom spolupráce medzi členskými štátmi je inštitút MVI, ktorý je medzinárodne dohodnutým a akceptovaným prostriedkom, ktorého účelom je ochrana verejného záujmu a štátnych rozpočtov jednotlivých členských štátov. Zaslanie žiadosti o MVI sa považuje za zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly, nakoľko bez potrebných informácií a podkladov, ktoré sa dajú zistiť len osobitným spôsobom, správca dane nemôže správne určiť daň.

66. S poukazom na rozsudky NS SR, ako aj rozsudky Krajských súdov v súvislosti s dĺžkou daňovej kontroly uvádzame rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/18/2014 a 8 Sžf/33/2014, v ktorých je v súvislosti s prerušením daňovej kontroly zhodne uvedené citujem „pokial' žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly, túto námietku najvyšší súd považoval za nedôvodnú. Vo vzťahu k odkazu na čl. 8 nariadenia Rady ES č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktorým sa zrušuje nariadenie EHS č. 218/92, najvyšší súd poukazuje, že tam upravená lehota sa vzťahuje na medzinárodnú výmenu informácií, nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Medzinárodná výmena informácií je dôvodom na prerušenie konania, počas ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú...“ Tento postup bol zvolený aj v prejednávanom prípade z čoho jasne vyplýva, že daňová kontrola je zákonná a bola vykonaná v rámci zákonnej lehoty.

67. K žalobcom namietanému a deklarovanému splneniu zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane žalovaný uviedol, že reťazové, prípadne karuselové obchody sú postavené na formálnom splnení zákonných podmienok pre uplatnenie nadmerného odpočtu (§ 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.), a to aj u dodávateľov a odberateľov daňového subjektu. Až preverovaním ďalších článkov reťazca sa objavujú pochybnosti a podozrenie z podvodu. Platiteľ môže odpočítavať 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. Aby k odpočítaniu dane mohlo dôjsť, nestačí predložiť len faktúru,

najskôr musí prísť k naplneniu materiálnej podstaty, t. j. k dodaniu tovaru a až následne k vystaveniu faktúry. Základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci. V zmysle § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z., každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Žalovaný konštatoval, že správca dane zasielal dožiadania na miestne príslušné daňové úrady, ktoré vykonávali ústne pojednávania so svedkami, ktorí do zápisníc o ústnom pojednávaní odpovedali na kladené otázky, ktoré sa týkali obchodných transakcií so žalobcom. Správca dane zaslal dožiadanie aj na dodávateľa, na spoločnosť TENDERFOOD AB s.r.o., ktorý v odpovedi uviedol, že doklady tejto spoločnosti za zdaňovacie obdobie 12/2014 boli zabezpečené Kriminálnym úradom Finančnej správy. Okrem toho správca dane zaslal dožiadanie na Daňový úrad Bratislava, na spoločnosť DANER GASTRO s.r.o., kde správca dane žiadal vypočítať konateľa E. W., Barcelóna, Španielsko. V odpovedi dožiadaný správca dane uviedol, že zaslal konateľovi predvolanie, ktoré sa vrátilo s poznámkou „nesprávna adresa“. Okrem toho bolo zaslaných niekoľko predvolaní na adresu sídla spoločnosti, pričom dožiadaný správca dane uviedol, že na adrese sídla spoločnosti má zriadené virtuálne sídlo, na sídle nemá kancelárske, ani skladové priestory. Z dôvodu, že v čase uskutočnenia predmetných zdaniteľných plnení vystupoval ako konateľ spoločnosti DANER GASTRO s.r.o. E. W., občan Španielskeho kráľovstva, správca dane zaslal MVI do Španielskeho kráľovstva a žiadal o vypočítanie tejto osoby ako svedka. V doručenej odpovedi na MVI španielsky správca dane uviedol, že nebol schopný identifikovať túto osobu vo svojej databáze, keďže nebolo poskytnuté španielske identifikačné číslo, bolo preverené, že meno je nesprávne, pretože „E. W.“ nie je kompletne meno. Okrem toho bolo zistené, že ulica Beruso v Barcelone neexistuje. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, vo vyrubovacom konaní preveroval skladové priestory v spoločnosti MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo, kde bol tovar uskladnený. Preveroval EČV prepravcov, pretože v svedeckej výpovedi S. I., konateľ, ako aj K. S., zamestnanec spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. uviedli, že EČV prepravcov je možné získať z vrátnice MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, kde sú tieto údaje archivované a monitorované. Žalobca ako aj spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o., mali skladové priestory v spoločnosti MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo, tovar sa iba fyzicky presúval v rámci skladu z jedného miesta na druhé. Na základe zistenia, ktorý podrobne uviedol správca dane do odôvodnenia rozhodnutia, skonštatoval, že zdaniteľné obchody tak ako boli deklarované na faktúrach sa neuskutočnili, nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru - mrazených kuracích pŕs jednotlivými dodávateľmi, teda u jednotlivých dodávateľov nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a preto daňovému subjektu nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Žalobca a jeho dodávateľa formálne tvrdili, že k dodaniu tovaru v obchodných reťazcoch tuzemských dodávateľov došlo tým, že predložili faktúru, resp. slovne potvrdili dodanie tovaru. Nepreukázali prepravu tovaru do skladu, nepreukázali aký je skutočný pôvod tovaru, dodávky neboli predmetom hlásení do elektronického systému. U slovenského dodávateľa tovaru TENDERFOOD AB, s. r. o. sa dodanie tovaru reálne nepotvrdilo, táto spoločnosť nepreukázala, že mala vytvorené podmienky na vykonávanie ekonomickej činnosti, údaje uvedené v daňových priznaniach zo strany uvedených spoločností boli len formálne, neodrážajúce skutočné zdaniteľné obchody, nakoľko uskutočňovanie reálnej hospodárskej činnosti zo strany uvedených subjektov nebolo preukázané. Žalobca, ako prevádzkovateľ potravinárskeho podniku je povinný ovládať legislatívne podmienky, za ktorých je možné obchodovať s mäsom a musí vedieť, aké podmienky preukaznosti a vysledovateľnosti potravín mu ukladá zákon, a taktiež aj jeho dodávateľom, má si riadne preveriť, či sú splnené všetky vyžadované podmienky aj zo strany jeho dodávateľov. V uvedenom prípade nie je možné vyčleniť z obchodného reťazca len jeden dodávateľsko - odberateľský vzťah a tento osobitne skúmať.

68. Žalobca deklaroval, že nadobudol kuracie prsia od dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o., avšak tento nepreukázal, od koho nadobudol tovar a akým spôsobom bol tento tovar na územie Slovenskej republiky dodaný. K tvrdeniu žalobcu, že nemôže za to, že správca dane nemôže preveriť skutočnosť týkajúcu sa dodávateľov jeho dodávateľa a odberateľov jeho odberateľov, je potrebné dodať, že mal venovať náležitú starostlivosť zisteniu informácií o zákonnosti uskutočnenej obchodnej transakcie. Táto požiadavka je vyjadrením všeobecného zákazu zneužívania a podvodov ako aj zásady, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva vyplývajúce z právneho poriadku Európskej únie.

69. Je potrebné zdôrazniť, že správca dane vykonal daňovú kontrolu štandardným spôsobom, postupoval v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z., ktorý zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zisťovať a preverovať dodržiavanie zákonných povinností daňových subjektov z hľadiska príslušných hmotnoprávných predpisov. Zákonnou povinnosťou každého, kto požaduje od štátu vrátenie

nadmerného odpočtu je preukázať, že na jeho vrátenie má právny nárok. Účelom daňovej kontroly je zistenie, či daňové subjekty v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi plnia svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Správca dane skúmal, či sa deklarované zdaniteľné obchody reálne uskutočnili v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. Všetky prostriedky, ktoré boli správcom dane použité ako dôkazy, boli získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

70. Daňové orgány preukazujú podvodné konanie na účely Smernice o spoločnom systéme DPH a nie na účely trestného práva. Žalobca poukazuje na rozsudky vo všeobecnosti, pričom neuvádza, v ktorých konkrétnych bodoch, resp. neuvádza ktoré sú spoločné znaky predmetných rozsudkov s prejednávaným prípadom. Pri poukazaní na právny výklad súdov, nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci. Ďalej uvádzame, že z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečením ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH 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 DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru resp. služby bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa na odpočet DPH zaplatenej. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD 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). Avšak Súdny dvor 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 DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru, dodanie služby platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04). Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový 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 ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

71. Žalovaný poukazuje na špecifickú komoditu (kuracie mäso) a uvádza, že pri obchodovaní s tak citlivou komoditou je potrebné prihliadať na špeciálnu legislatívu, a to najmä zákon č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o veterinárnej starostlivosti“), zákon č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o potravinách“) a vykonávacie nariadenie komisie (EÚ) č. 931/2011 z 19. septembra 2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu (ďalej „vykonávacie nariadenie (EÚ) o požiadavkách na výsledovateľnosť“), ktorou sú povinné subjekty obchodujúce s potravinami dodržiavať a riadiť sa nimi tak, ako uvádza správca dane v napadnutom rozhodnutí (napr. strana 25 a 26). Žalovaný musí konštatovať, že zo zákonnej úpravy obchodovania s potravinami sa dá vyvodiť zámer spoločenstva, zákonodarcu, a tým aj záujem štátu na dôslednej kontrole nad obchodmi s potravinami živočíšneho pôvodu, prejavujúcej sa určením podmienok a pravidiel zabezpečujúcich sledovanie právneho a ekonomického osudu tohto predmetu obchodu. Tomuto cieľu logicky neoponuje ani zákon č. 222/2004 Z. z., ktorý nárok na odpočítanie dane viaže na bezpodmienečné splnenie všetkých podmienok, ktoré sú hmotnoprávnej povahy a ich nesplnenie nie je možné odpustiť, a ani zákon č. 563/2009 Z. z., ktorý určuje pre kontrolovaný daňový subjekt nielen práva, ale i povinnosti, najmä v § 24 ods. 1. citovaného zákona. Realizácia sporných zdaniteľných plnení si preto vyžadovala vyššiu mieru opatrnosti zo strany žalobcu pri výbere obchodných partnerov pre dodanie mrazeného kuracieho mäsa, a to i s ohľadom na potrebu preukázania nárokov z nej vyplývajúcich v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z., nakoľko táto hmotnoprávna norma v súvislosti s preukazovaním vecnej a materiálnej stránky deklarovaných odpočítateľných zdaniteľných plnení neliberalizuje dobromyseľného nadobúdateľa.

72. Dokazovaním však správca dane zistil, že žalobca, ani jeho obchodní partneri, nevykonávali podnikanie v súlade v platnou legislatívou pre obchodovanie s potravinami živočíšneho pôvodu. V celom

deklarovanom reťazci nebolo zistené, kedy a prostredníctvom koho vstúpil tovar („údajne“ pôvodom z Brazílie) na územie európskeho spoločenstva a ani to, kto zabezpečil jeho uvedenie na tuzemský trh. Ani jedna spoločnosť zapojená do reťazca nezisťovala pôvod tovaru, a napriek tomu s touto komoditou obchodovala, to nasvedčuje iba tomu, že predmetom sporných zdaniteľných plnení bola potravina neznámeho pôvodu (to zn. potravina, pri ktorej podľa § 2 písm. b) zákona o potravinách nemožno dokladom preukázať prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, alebo pri dovezenej potravine krajinu pôvodu a prevádzkovateľa potravinárskeho podniku), ktorú legálne nenadobudli a ktorú nemajú oprávnenie používať na svoje zdaniteľné plnenia, pretože v zmysle ustanovenia § 6 ods. 5 písm. c) zákona o potravinách je zakázané potraviny neznámeho pôvodu umiestňovať na trh. Aj judikáty ESD prisvedčili správcovi dane, ktorý nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane za predpokladu, že daňový subjekt neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že sa svojím konaním nezapojil do obchodného reťazca, ktorého cieľom je získanie daňovej výhody. Fyzicky sa tovar nepremiestňoval, ostával v sklade.

73. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že by sa nevyjadril k nejakým skutočnostiam. Žalovaný uvádza, že žalobca v podanej žalobe poukazuje na jednotlivé rozsudky a z niektorých aj cituje jednotlivé časti, ktoré mu vyhovujú, ale neuvádza, v ktorých konkrétnych bodoch, resp. neuvádza ktoré sú spoločné znaky z týchto rozsudkov s našim prejednávanej prípadom. Pri poukazovaní na právny výklad súdov, nemožno opomíňať povinnosť prihliadať na osobité okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe.

74. Žalovaný má za to, že vnútroštátna právna úprava DPH musí byť kompatibilná s právom Európskej únie a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň, šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo dňa 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém DPH: jednotný základ jej stanovenia v jej zmenenom a doplnenom znení. Tak je potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH, predstavujúcej základnú zásadu spoločného systému DPH. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. Žalovaný konštatoval, že je potrebné uviesť spoločné znaky uvedené v jednotlivých rozsudkoch s prejednávanej prípadom. Pri výkone daňovej kontroly správca dane nie je právne viazaný rozsudkom najvyššieho súdu, pretože závery z rozsudkov majú iba informatívny charakter. Správca dane nedisponuje všetkými dôkazmi a písomnosťami, ktoré sú súčasťou predmetného rozsudku, a pokiaľ sa žalobca odvoláva na tieto rozsudky, je jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov, a nielen citovať niektoré vytrhnuté časti z uvedených rozsudkov, resp. uvádzať niektoré právne závery, ktoré sú v týchto rozsudkoch uvedené. Žalovaný má za to, že sa vyjadril ku všetkým námietkam žalobcu a zaujal k nim stanovisko. Je dôležité poukázať na fakt, že akýkoľvek rozsudok je vždy len rozhodnutím NS SR, resp. ESD v konkrétnej veci. V uvádzaných rozsudkoch nejde teda o rozhodnutie v tejto konkrétnej veci, ktorá je predmetom tohto konania. V danom prípade treba vychádzať zo skutkových okolností tohto prípadu a z dokladov predložených v tomto konaní. Bežnou praxou súdov je pri rozhodovaní vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikatúru Európskeho súdneho dvora, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomíňať povinnosť prihliadať na jednotlivé okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci.

75. Žalovaný navrhol, aby súd žalobu zamietol ako nedôvodne podanú.

V. Ďalší priebeh konania

76. Uznesením č. k. 11S/84/2019-168 zo dňa 28. 07. 2021 správny súd prerušil konanie v predmetnej veci do právoplatného skončenia prejudiciálneho konania vedeného pred Súdny dvor Európskej únie na návrh Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018.

77. O podanom návrhu Najvyššieho súdu SR vo vyššie označenom konaní rozhodol Súdny dvor Európskej únie (desiata komora) rozsudkom zo dňa 30. 09. 2021 vo veci C-186/20 tak, že článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

78. Následne tunajší súd vydal uznesenie č. k. 11S/84/2019-190 zo dňa 14. 11. 2021 o pokračovaní v predmetnom konaní, nakoľko pominula prekážka, pre ktorú bolo konanie v predmetnej veci prerušené.

79. Na prejednanie žaloby správny súd na základe návrhu žalobcu (ktorý bol súčasťou žaloby) nariadil pojednávanie na deň 18. 01. 2023, na ktorom sa vyjadril právny zástupca žalobcu.

VI. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

80. 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 10. 06. 2019 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol.

81. Podľa § 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 06. 2015 (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2015), predmetom dane je a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

Podľa § 8 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 nehnuteľné 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 platiť uplatniť, ak

a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, Platiť 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 platiť 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). Platiť vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, c/, ods. 3 vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona

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

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

Zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

a/ kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,

b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,

c/ elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,

d/ iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

Podľa § 76 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona, platiť je povinný uchovávať

a/ kópie faktúr, ktoré vyhotovil alebo ktoré vyhotovil v jeho mene a na jeho účet odberateľ alebo tretia osoba, a prijaté faktúry vyhotovené zdaniteľnou osobou alebo treťou osobou v jej mene a na jej účet po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,

82. 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 účinnom v čase rozhodovania žalovaného), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Podľa § 47 písm. i/ vyššie citovaného zákona, protokol musí obsahovať
i/ vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f).

Podľa § 61 ods. 1, 3, 4, 5 vyššie citovaného zákona, 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)

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 správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

-

Podľa § 74 ods. 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

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.

83. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z. z.) a to, či žalobcovi ako odberateľovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015 pri ním tvrdenom dodaní tovaru (mrazeného kuracieho mäsa) podľa faktúr od dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o.. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru od uvedeného dodávateľa a na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru dvom odberateľom (Conflans Energy s.r.o., Žouželka s.r.o.) do iného členského štátu, pričom v daňovom spise sa nenachádza ani zmienka o tom, že by sa dopustil podvodného konania na dani z pridanej hodnoty. Taktiež v žalobe namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z. z.) tvrdiac, že daňové orgány nerešpektovali dĺžku prerušenia a trvania daňovej kontroly, postup pri prerušení daňovej kontroly, neumožnili mu realizovať právo v zmysle ust. § 45 ods.1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z. z. a nerešpektovali ani zákonné rozloženie dôkazného bremena medzi žalobcu ako daňový subjekt a správcu dane.

84. V súvislosti s prerušeniami daňovej kontroly žalobca namietal postup správcu dane pri prerušení daňovej kontroly tvrdiac, že „za zákonný spôsob prerušenia daňovej kontroly možno považovať výlučne taký, kedy rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydané správcom dane nebude vyhotovené skôr ako v deň, kedy príslušný orgán, t. j. Finančné riaditeľstvo SR zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu“, resp., že „nebola dodržaná podmienka na prerušenie daňovej kontroly ustanovená osobitným predpisom, t. j. Nariadením Rady č. 904/2010, ktorou je skoršie zaslanie žiadosti o MVI príslušným orgánom, ako správca dane vyhotovil predmetné rozhodnutie“.

85. Túto námietku považuje správny súd za nedôvodnú a poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27. 10. 2021, v ktorom kasačný súd zaujal právny názor, ktorý možno aplikovať i v predmetnej veci. Poukázal na znenie ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z., v zmysle ktorého je to práve správca dane, ktorý je oprávnený prerušiť daňové konanie (daňovú kontrolu), ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (týmto predpisom je napríklad zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní alebo nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010) a jednak na znenie ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., ktoré explicitne stanovuje deň, od kedy je konanie (daňová kontrola) prerušené. Týmto dňom je deň uvedený v rozhodnutí o prerušení konania. Zákon č. 563/2009 Z. z. vo vzťahu k určaniu tohto dňa stanovuje iba jedno (časové) kritérium, ktoré je závislé od spôsobu doručovania a to, že tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami a v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane, tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Z uvedeného teda vyplýva, že v prípade, ak správca dane, teda nie žalovaný a jeho oddelenie CLO, potrebuje pre správne určenie dane získať informácie od príslušného orgánu členského štátu, je oprávnený prerušiť daňovú kontrolu, a to dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení, pričom prirodzene v odôvodnení rozhodnutia správca dane uvedie skutočnosti, pre ktoré daňovú kontrolu prerušil. Relevantným následkom prerušenia daňového konania (daňovej kontroly) je, že počas prerušenia lehoty neplynú (ust. § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.).

86. V priebehu daňovej kontroly správca dane vydal podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. dve rozhodnutia o prerušení konania, tieto boli vydané dôvodne, pričom dôvodnosť týchto prerušení daňovej kontroly žalobca v žalobe žiadnym spôsobom nenamietal.

87. Prvým rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016 správca dane prerušil daňovú kontrolu od 22. 03. 2016, pričom žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa spoločnosti Conflans Energy s.r.o. zaslal žalovanému dňa 16. 12. 2015. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 17. 03. 2016 bolo doručené žalobcovi dňa 22. 03. 2016, čo znamená, že bolo dodržané i ust. 61 ods. 3 zákona č. 563/2019 Z. z. Deň prerušenia daňovej kontroly teda nebol určený skôr, ako bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu, nakoľko ak bolo rozhodnutie doručené žalobcovi dňa 22. 03. 2016, je nepochybné, že muselo byť už skôr podané na poštovú prepravu.

88. Druhým rozhodnutím zo dňa 19. 01. 2017 správca dane prerušil daňovú kontrolu od 20. 01. 2017, pričom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií týkajúce spoločností so sídlom v Maďarsku a v Českej republike zaslal žalovanému dňa 16. 01. 2017. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 19. 01. 2017 bolo doručené žalobcovi dňa 24. 01. 2017, čo znamená, že taktiež bolo dodržané ust. 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Deň prerušenia daňovej kontroly teda nebol určený skôr, ako bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu, nakoľko ak bolo rozhodnutie doručené žalobcovi dňa 24. 01. 2017, je nepochybné, že muselo byť už skôr podané na poštovú prepravu.

89. V obidvoch prípadoch bolo preukázané, že bol daný zákonný podklad na prerušenie daňovej kontroly a správca dane stanovil deň jej prerušenia v súlade s ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., pričom tento deň bol určený až po odoslaní žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu žalovanému (oddelenie CLO), čo sa odrazilo aj v odôvodneniach rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly. Prerušenia daňovej kontroly tak boli zákonné, daňová kontrola bola právoplatne prerušená od 22. 03. 2016 do 12. 01. 2017 vrátane, a od 20. 01. 2017 do 18. 07. 2017 vrátane, pričom lehota počas obdobia týchto prerušení neplynula. S poukazom na ust. § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. a právny názor kasačného súdu v rozsudku v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/ 44/2019 je vo vzťahu k samotnému prerušeniu daňovej kontroly a s tým súvisiacej celkovej dĺžky daňovej kontroly irelevantná skutočnosť, kedy bola správcom dane vyplnená žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií preposlaná žalovaným (jeho oddelením CLO) príslušnému orgánu členského štátu, a to v zmysle ust. § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Žalovaný (oddelenie CLO) po doručení žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií, túto následne zasiela do iného členského štátu, a nemá žiadnu úvahu, či tak urobí, alebo nie. Ak teda už došlo k prerušeniu konania správcom dane, žalovaný (oddelenie CLO) toto prerušenie nemôže nijako zvrátiť a vzhľadom na absenciu akejkoľvek úlohy oddelenia CLO v posudzovaní potrebnosti a dôvodnosti žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií nie je možné o žiaden rozumný argument oprieť záver, že by bolo možné prerušenie konania viazať až na len čisto administratívny, či technický úkon oddelenia CLO u žalovaného. S poukazom na vyššie uvedené a formuláciu ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. nemožno podľa názoru súdu ani zo žiadneho článku nariadenia č. 904/2010 vyvodiť dôvodnosť a pravdivosť tvrdenia žalobcu, že správca dane by mal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vyhotoviť až potom, ako žalovaný (oddelenie CLO) zašle žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu iného členského štátu.

90. Najvyšší správny súd SR v rozsudku v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27. 10. 2021 zaujal stanovisko i k rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27. 02. 2019 (na ktorý poukazoval žalobca v podanej žalobe), keď po oboznámení sa s jeho odôvodnením konštatoval, že „nejde o rozhodnutie, ktorým by kasačný súd výslovne zaujal právny názor, že správca dane má prerušovať daňovú kontrolu až dňom, kedy príslušný orgán - oddelenie CLO odošle žiadosť o poskytnutie informácie príslušnému orgánu (rovnako Ústrednému kontaktnému orgánu CLO) a že do celkovej lehoty na vykonanie daňovej kontroly je potrebné započítať aj obdobie plynúce odo dňa určeného v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly do dňa odoslania žiadosti príslušným orgánom - oddelením CLO, tak ako tvrdí sťažovateľ. Toto rozhodnutie tak neobsahuje právny názor, od ktorého by sa kasačný súd v danej veci odklonil“.

91. Vzhľadom na vznesenú námietku žalobcu, týkajúcu sa postupu pri prerušení daňovej kontroly ako i dĺžky trvania jej prerušenia (na ktorej netrval, čo uviedol na pojednávaní da 18. 01. 2023), súd pôvodne vytýčené pojednávanie dňa 12. 05. 2021 odročil a žiadal žalovaného o predloženie dôkazov o tom, kedy boli zaslané žiadosti o MVI žalovanému, pričom uviedol konkrétne žiadosti o MVI, ktoré sa v predložennom administratívnom spise nenachádzali a súd ich potreboval pre posúdenie námietok žalobcu uvedených v správnej žalobe. Žalovaný na výzvu súdu predložil žiadosti o MVI týkajúce sa jednotlivých subjektov.

92. K namietanému nedodržaniu lehoty na prerušenie daňovej kontroly a dĺžke trvania jej prerušenia správny súd považuje za potrebné uviesť, že v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 (na ktorý poukazoval žalobca) je stanovená lehota na poskytnutie informácií. Nedodržanie trojmesačnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa čl. 10 nariadenia č. 904/2010 nespôsobuje nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly, pretože sa jedná o procesnú lehotu určenú pre dožiadaného správcu dane v inom členskom štáte, ktorej nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane v daňovom konaní. Podstatné je to, že daňová kontrola bola v tomto čase (teda v čase, keď dožiadaný orgán českej finančnej správy poskytoval správcovi dane potrebné informácie) prerušená a správcovi dane neplynula lehota na jej vykonanie. Po prerušení daňovej kontroly správca dane

nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu ako daňového subjektu, neuplatňoval voči nemu žiadne svoje práva a ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly.

93. Z uvedených dôvodov súd nepovažoval za dôvodnú námietku týkajúcu sa dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Potreba správcu dane v predmetnej daňovej kontrole preveriť údaje v daňovom priznaní žalobcu k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015 o dodaní tovaru do iného členského štátu spôsobom podľa nariadenia č. 904/2010 a zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií českej finančnej správe boli podľa názoru správneho súdu jednoznačne zákonným dôvodom na opakované prerušenie daňovej kontroly. Žalobca bol oboznámený s informáciami získanými na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií v podaní správcu dane zo dňa 30. 08. 2017.

94. Postup správcu dane v súvislosti so žiadosťami pre českú a maďarskú finančnú správu, opakovanými prerušeniami daňovej kontroly a ich ukončením bol podľa názoru správneho súdu v súlade so zákonom. S námietkou žalobcu týkajúcou sa prerušenia daňovej kontroly, dĺžky trvania týchto prerušení a dĺžky trvania samotnej daňovej kontroly sa žalovaný dostatočným spôsobom vysporiadal v odôvodnení svojho, žalobou napadnutého, rozhodnutia. Opakované poukazovanie žalobcu na nález Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. 06. 2010 je v predmetnej veci podľa názoru súdu nedôvodné, nakoľko v náleze v konaní pod sp. zn. III. ÚS 24/2010 bola riešená iná skutková situácia (pokiaľ ide o dĺžku trvania daňovej kontroly), ako je v tejto veci.

95. K námietkam žalobcu ohľadne neuznania nároku na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015 správny súd uvádza, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z. z.) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené i v ust. § 49 ods. 1, 2 ako i v ust. § 51 ods. 1 tohto zákona. 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 uvedených v 3. bode tohto rozsudku vystavených spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. ako dodávateľom tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť.

96. Odpočítanie dane však 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 odpočítanie dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že daňový doklad (faktúra) je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty 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.

97. Vo vzťahu k dôkaznej povinnosti daňového subjektu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným daňovým orgánom, ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustaluje 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 ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.:

- a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov;
- b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania;
- c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Daňový subjekt teda preukazuje to, čo tvrdí a dokladá predloženými dôkazmi, a tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

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

99. Z novej judikatúry správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 2Sžfk/9/2019 zo dňa 27. 05. 2022, týkajúci sa obchodu s kuracím mäsom, z ktorého vyplýva, že sťažovateľova (t. j. v tejto konkrétnej veci žalobcova) 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).

100. Uvedené je možné subsumovať na daný prípad, kedy v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry špecifikované v 3. bode tohto rozsudku. Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť 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.

101. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosti 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 spoločností TENDERFOOD AB, s. r. o. ako dodávateľa a žalobcu ako odberateľa, predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (mrazeného kuracieho mäsa - kuracích pŕs) žalobcovi podľa ním predložených faktúr od vyššie uvedeného dodávateľa, správca dane podľa názoru súdu vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, ktoré podrobne opísal v odôvodnení svojho rozhodnutia, a to vyžiadáním listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredného dodávateľa, vrátane výsluchu konateľa tohto dodávateľa. Taktiež preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa malo obchodovať v obchodnom reťazci, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval, vychádzajúc i z informácií získaných od subjektov (resp. ich konateľov) tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca, pričom využil i protokoly z daňových kontrol dane z pridanej hodnoty v spoločnostiach, ktoré v kontrolovanom zdaňovacom období tvorili obchodné reťazce na obchodovanie s mrazeným kuracím mäsom, resp. i ďalšie listiny, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Správca dane využil i poznatky získané od dožiadaných správcov dane, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, poznatky získané výsluchom zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, poznatky získané nahliadnutím do spisov daňových subjektov.

102. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry od dodávateľa - spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. (spolu s dodacím listom a dokladom označeným ako „príjem cudzích ukladateľov“). Doklady označené ako „príjem cudzích ukladateľov“ mala vyhotoviť spoločnosť MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo a sú opatrené pečiatkou tejto spoločnosti.

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

104. V súvislosti s deklarovaným zdaniteľným obchodom spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. (dodávateľ) a žalobcu (odberateľ) v zdaňovacom období apríl 2015, predmetom ktorého malo byť dodanie tovaru žalobcovi, a to podľa faktúr uvedených v bode 3 tohto rozsudku, ku ktorým žalobca predložil dodacie listy (v ktorých je tovar zhodne označený ako na faktúre) a listinu označenú ako „príjem cudzích ukladateľov“, správca dane za účelom zistenia skutkového stavu vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie a okrem iného požiadal i miestne príslušného správcu dane (Daňový úrad Trenčín pobočka Nové Mesto nad Váhom) pre vyššie uvedenú spoločnosť o preverenie obchodu na základe týchto faktúr.

105. Správca dane spísal so svedkom - Ing. S. I., konateľom spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o., ktorá mala byť dodávateľom žalobcu podľa vyššie uvedených faktúr, dňa 03. 11. 2015 zápisnicu o ústnom pojednávaní. Svedok uviedol, že predmetný tovar brazílskeho pôvodu nakúpil od spoločností DANER GASTRO s.r.o., CSENG Kft. a Halker Kft., ktorí tovar dodali a zabezpečili aj prepravu tovaru. Dodávateľ bol povinný dodať tovar na sklad spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, tzv. dodacia podmienka DDP. Tovar bol naskladnený a vyskladnený do a zo skladu spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo a následne vyskladnený na sklad žalobcu tiež v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, a jednalo sa o vnútro-skladový presun medzi subjektami, ktoré využívajú služby skladovania v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Dožiadaný správca dane ohľadom spoločnosti DANER GASTRO s.r.o. oznámil, že spoločnosť má zriadené len virtuálne sídlo, nebolo možné preveriť žiadané informácie ohľadom dodania tovaru spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. a nepodarilo sa ani zabezpečiť výsluch svedka, (E. W.), konateľa spoločnosti, občana Španielska. RVPS Bratislava uviedla, že subjekt je registrovaný ako sprostredkovateľ špecializovaný na obchod s potravinami, pričom oznámil registráciu prevádzkarne - veľkoobchodný sklad ICE-BERG SLOVAKIA, spol. s r.o. a elektronicky nahlasoval zásielky v období od 11. 03. 2015 do 27. 08. 2015 s miestom určenia - schválený sklad SK 126 ES ICE- BERG SLOVAKIA, spol. s r.o. Trenčianska 53, Bratislava a zásielky kuracieho mäsa boli v mesiaci máj 2015 elektronicky nahlásené s uvedením pôvodu z Českej republiky. RVPS Galanta spoločnosť DANER GASTRO s.r.o. registrovanú nemala. Správne potom správca dane i žalovaný skonštatovali, že ide o spoločnosť, ktorá nepreukázala v období apríl 2015 ekonomickú činnosť, v reťazci dodávateľov DANER GASTRO s.r.o. › TENDERFOOD AB, s. r. o. › žalobca nebol potvrdený začiatok a nebolo preukázané, ktorým daňovým subjektom bol tovar nadobudnutý a akým spôsobom sa dostal na územie SR.

106. Správca dane ďalej preveroval i deklarovaného dodávateľa tovaru pre TENDERFOOD AB, s. r. o. a to spoločnosť HALKER Kft so sídlom v Maďarsku, kde na základe odpovede o MVI maďarská finančná správa potvrdila dodanie tovaru spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o., pričom následne preveroval nadobudnutie tovaru spoločnosťou Halker Kft. od jej dodávateľov a to spoločnosťou Meat Dood Tompa Kft., pri ktorej bolo zistené, že je pod núteným zrušením, tovar dodala spoločnosti Halker Kft, avšak daňové priznanie za obdobie apríl 2015 nepodala, posledné daňové priznanie bolo podané za obdobie 1Q/2015. Ďalším preverovaným dodávateľom spoločnosti Halker Kft. bola spoločnosť Ínyenc Gasztró Kft., pričom bolo zistené, že ide o nekontaktnú spoločnosť, v predloženej daňovej priznaní spoločnosť deklarovala len domáce obchody, nepredložila súhrnný výkaz. Predmetom žiadostí o MVI bola i spolupráca medzi spoločnosťou HALKER Kft. a Seafood Trade Kft., pri ktorej bolo zistené, že spoločnosť Seafood Trade Kft. nadobudla tovar od spoločnosti Bari Trade Kft. a predala spoločnosti Halker Kft., táto mala nakúpiť tovar od spoločnosti Élelmis Hungary Kft., ktorá ho nakúpila od spoločnosti Torisiane s.r.o. (ČR), trasy tovaru boli skrátené vo fakturačnom reťazci. Preverením zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťou Halker Kft. a Meat Food Tompa Kft. bolo zistené, že spoločnosť mala dodať tovar spoločnosti Halker Kft v apríli 2015, avšak faktúry ani žiadne dokumenty nie sú pre kontrolu k dispozícii o transakciách medzi spoločnosťou Meat Food Kft. a žalobcom. Na základe vyššie uvedených skutočností bolo potom správne vyvodený záver, že zdaniteľné obchody tak, ako boli deklarované sa neuskutočnili a nie je preukázané skutočné dodanie tovaru - mrazených kuracích prs dodávateľmi v reťazci : Ínyenc Gasztró Kft., Seafood Trade Kft., Meat Food Tompa Kft. › Halker Kft. › TENDERFOOD AB, s. r. o.

107. V súvislosti s dodávkou tovaru na základe predložených faktúr vystavených spoločnosťou CSENG Kft. pre odberateľa TENDERFOOD AB, s. r. o. bolo tiež pomocou MVI zistené, že spoločnosť CSENG Kft. mala dodať tovaru pre TENDERFOOD AB, s. r. o., ktorý nadobudla od spoločnosti Seafood Trade Kft. a tá ho nakúpila od spoločnosti Bari Trade Kft., ktorá podľa zistení maďarskej finančnej správy v obchodnom reťazci len vystavovala a prijímala faktúry. Uvedená spoločnosť Bari Trade Kft. prijala faktúry v mene Élelmix Hungary Kft. a nepreviedla peniaze na účet tejto spoločnosti, ale ich previedla na bankový účet spoločnosti CZ Torisiane s.r.o., ktorá je podľa českej finančnej správy nekontaktná. V uvedenom reťazci bolo konštatované, že spoločnosť Élelmix Hungary Kft. nadobudla tovar zo Slovenska a následne ho predala spoločnosti Bari Trade Kft., ktorá ho následne predala spoločnosti Seafood Trade Kft., ktorá tovar predávala predovšetkým slovenským odberateľom. Tovar bol fyzicky prepravený zo Slovenska na sklad spoločnosti Seafood Trade Kft., a po niekoľkých dňoch skladovania opäť prepravovaný späť na Slovensko. Zdaniteľné obchody tak, ako boli deklarované medzi jednotlivými dodávateľmi v reťazci: Bari Trade Kft. > Seafood Trade Kft. > CSENG Kft > TENDERFOOD AB s.r.o. neboli preukázané.

108. Z vyššie uvedených zistení potom daňové orgány vyvodili záver, že v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani odvolacieho konania žalobca nepredložil (okrem faktúr vystavenej spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. v mesiaci apríl 2015 a dodacích listov) a ani neoznačil žiadny dôkaz preukazujúci dodanie tovaru spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. napriek tomu, že táto dôkazná povinnosť bola jednoznačne na jeho strane, nakoľko si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty práve pri deklarovanej dodávke od tejto spoločnosti. Dodanie predmetného tovaru žalobcovi spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. nie je preukázané ani dodacími listami k jednotlivým faktúram za obdobie apríl 2015, ani listinami označenými ako „príjem cudzích ukladateľov“ a „výdaj cudzích ukladateľov“.

109. Na konštatovaní, že žalobca relevantným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o., a teda nepreukázal ani dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty pri ním deklarovanej dodávke od uvedenej spoločnosti, nemôže nič zmeniť ani skutočnosť, že tovar (mrazené kuracie prsia) žalobca dodal odberateľom Conflans Energy s.r.o. a Žouželka s.r.o. do Českej republiky s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, čo nespochybnili ani daňové orgány. Uvedené intrakomunitárne dodanie tovaru a jeho preprava odberateľom do Českej republiky nie je dôkazom toho, že tovar žalobcovi dodala spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. a že tejto vznikla daňová povinnosť. Správca dane a ani žalovaný nespochybnili existenciu a dodanie tovaru odberateľom do Českej republiky, čo ale nie je dôkazom toho, že sa jedná o tovar, ktorý podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mala žalobcovi dodať spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o.

110. 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 toto plnenie bolo skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle ust. § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho dodávateľa, t. j. od spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o., že jeho dodávateľ predmetné obchody potvrdil, vystavené faktúry riadne zaúčtoval, zaplatil a priznal daňovú povinnosť k dani z pridanej hodnoty ešte nedokazuje, že mu v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť aj vznikla. 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 oprávnene a v súlade so zákonom.

111. Splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. 49 ods. 1, 2 písm. a/ a ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie a predloženie dokladov, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočítanie dane je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok zakotvených vo vyššie uvedených ustanoveniach zákona č. 222/2004 Z. z., pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu (napr. v predmetnej veci nejednotné označenie tovaru, s ktorým sa malo obchodovať, jeho množstva v paletách, kartónoch, kg, dátumu výroby, spotreby, šarže a pod.) a ani pri dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu) prijímajúceho zdaniteľné plnenie.

112. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovánu uvedenému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová

povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 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 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28. 06. 2012 ako i na ďalší jeho rozsudok v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23. 02. 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“.

113. 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. Z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom mali byť tieto obchody realizované, pričom preveroval jednotlivé články reťazcov a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od svojho dodávateľa. V rámci obchodného reťazca obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie SR, napriek tomu, že 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 výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002. Subjekty obchodujúce s potravinami živočíšneho pôvodu sú povinné dodržiavať tieto predpisy a riadiť sa nimi, pričom žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne.

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

115. Žalobca v III. časti žaloby tvrdil, že predložil všetky doklady, ktoré sú v zmysle príslušných právnych predpisov podmienkou uplatnenia nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, že dodávateľ mu tovar dodal do priestorov skladovateľa (ktorý skladovanie a manipuláciu s tovarom potvrdil) a dodanie aj potvrdil, vystavené faktúry zaúčtoval, priznal daňovú povinnosť, pričom žalobca za tovar zaplatil a ďalej ho predal. Bol toho názoru, že splnil zákonom stanovené podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

116. Ako už správny súd uviedol vyššie, splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. 49 ods. 1, 2 písm. a/ a ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie a predloženie dokladov, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Práve tento základ podľa názoru súdu v predmetnej veci vzhľadom na výsledky vykonaného dokazovania absentuje. Bolo právom a povinnosťou správcu dane v predmetnej veci bolo preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom o výsledkoch vykonaného preverovania a teda i dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly správcu dane podrobne oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť, čo žalobca neurobil, keď k oboznámeným zisteniam nepodal

vyjadrenie, ani nemal žiadne návrhy na doplnenie dokazovania. V daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Povinnosťou správcu dane je zväziť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné. V predmetnej veci však žalobca ani po oboznámení s výsledkami daňovej kontroly neoznačil žiadne dôkazy, ktoré by mal správca dane vykonať na preukázanie dôvodnosti ním uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. V tomto oboznámení pritom správca dane jednoznačne v prípade dodávateľa žalobcu deklaroval, že nebolo preukázané, akým spôsobom bol tovar na územie SR dodaný, ktorým subjektom bol nadobudnutý a má teda pochybnosti, či žalobca nadobudol tovar uvedený na základe ním predložených faktúr od tam uvedeného dodávateľa práve na základe týchto faktúr. Rovnaké konštatovanie vyplýva i z protokolu zo dňa 06. 10. 2017, v ktorom správca dane okrem iného uviedol, že nie je preukázané skutočné dodanie tovaru dodávateľom na prvom článku zistených reťazcov (DANER GASTRO s.r.o., Bari Trade Kft., Meat Food Tompa Kft.), a teda jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť, v dôsledku čoho potom ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004. Z. z. Tieto zistenia žalobca nenamietal ani vo vyjadrení zo dňa 26. 10. 2017 k protokolu z daňovej kontroly a jeho námietky mali výlučne procesný charakter.

117. V rozhodnutí zo dňa 16. 01. 2019 správca dane pri reťazci konštatoval, že nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru medzi dodávateľom v zistenom reťazci, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti na jednotlivých článkoch reťazcov, a teda ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Tým, že si žalobca na základe faktúr od svojho dodávateľa toto právo nedôvodne uplatnil, porušil ust. § 49 ods. 1 ust. ako i ust. § 51 ods. 1 písm. a/ a v nadväznosti na ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. S týmto sa stotožnil i žalovaný, keď vo svojom rozhodnutí zo dňa 10. 06. 2019 s poukazom na zistenia v priebehu daňovej kontroly konštatoval, že jednotlivým dodávateľom žalobcu a ich dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z reálneho dodania tovaru podľa ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa ust. § 49 ods. 1 tohto zákona. Jednotlivým daňovým subjektom však vznikla povinnosť zaplatiť daň z dôvodu jej uvedenia na faktúre podľa ust. § 63 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z.

118. V III. časti žaloby žalobca ďalej tvrdil, že nikdy neprichádzal do kontaktu s dodávateľmi svojho dodávateľa a nemal vedomosť o tom, ktorý dodávateľ dodal tovar jeho dodávateľovi. Toto ale nebolo povinnosťou žalobcu a ani daňové orgány toto žalobcovi nevytýkali a nepovažovali to za jeho pochybenie. Ďalej však uviedol, že si osobne preveroval nakúpený tovar nachádzajúci sa na sklade u skladovateľa a mal prehľad o jeho množstve a kvalite. Na preukázanie tohto svojho tvrdenia však nepredložil, ani neoznačil žiadny dôkaz. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že konateľ spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. (Ing. S. I.), ktorý mal žalobcovi dodať tovar, bol vypočítaný dožadovanými správcami dane, pričom neoznačil žalobcu ako osobu, ktorá bola prítomná pri dodaní tovaru (nakládke alebo vykládke tovaru), resp. vnútro-skladovom dodaní tovaru v rámci skladov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Rovnako tak zamestnanci tejto spoločnosti, ktorých výpovede si správca dane zadovážil z vyrubovacieho konania v súvislosti s daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2015 (vypočítaní boli v prítomnosti žalobcu a jeho zástupcu dňa 27. 03. 2018) popísali úkony, ktoré vykonávali v rámci svojej pracovnej pozície. Vedúci skladu sa vyjadril, že v prípade, ak sa jednalo o predaj tovaru medzi spoločnosťami, ktoré skladovali tovar v skladoch spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, tak tovar sa fyzicky v sklade nepresúval, len sa menil názov vlastníka tovaru na paletovom lístku podľa pokynov ukladateľa, pričom komunikácia so žalobcom prebiehala telefonicky a mailom. Ani jeden neoznačil žalobcu ako osobu prítomnú pri deklarovaných obchodoch s tovarom v rámci skladov spoločnosti. Nebolo teda preukázané tvrdenie žalobcu o preverovaní tovaru v sklade, pričom k jeho presunu v rámci skladu ani nedochádzalo, len sa menilo označenie vlastníkov tovaru na paletách. Žalobca potom nemôže ani tvrdiť, že obchody prebehli tak, ako je to deklarované na dodávateľských a odberateľských faktúrach. V tejto súvislosti je podľa názoru súdu dôvodné položiť si otázku, čo bolo účelom takéhoto „obchodovania s tovarom v sklade“, keď sa len menilo označenie vlastníkov tovaru na paletách, tovar ostával na rovnakom mieste v sklade a následne bol vyvezený do iného členského štátu s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, aby bol neskôr opätovne dodaný k odberateľom v SR, čo preukazujú zistenia z medzinárodnej výmeny informácií. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania.

119. V III. časti žaloby žalobca taktiež namietal, že „v celom daňovom spise sa nenachádza ani zmienka o tom, že by sa dopustil nejakého podvodného konania na dani z pridanej hodnoty“, pričom s týmto tvrdením žalobcu sa možno stotožniť. V súvislosti s touto námietkou správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 10Sžfk/8/2020 zo dňa 26. 10. 2022, v ktorom kasačný súd konštatoval, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, resp. podmienok na oslobodenie od tejto dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom na strane druhej (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočítanie dane možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľala, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49).

120. Daňové orgány v predmetnej veci vo svojich rozhodnutiach nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty primárne odôvodnili tým, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie tejto dane a nevyvrátil dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní deklarovaného tovaru. Konkrétne nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti, ktorá je spätá s dodaním deklarovaného tovaru - mrazeného kuracieho mäsa. V dôsledku uvedeného nenastalo naplnenie podmienky v zmysle ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ tohto zákona. Až následne (potom ako žalovaný zrušil prvé rozhodnutie správcu dane zo dňa 20. 12. 2017) bola doplňujúco posudzovaná aj otázka, aké opatrenia prijal žalobca, aby sa uistil, že plnenia, ktoré uskutočnil v apríli 2015 nevedú k podozreniu z jeho účasti na daňovom podvode.

121. Skutočnosť, či žalobca vedel alebo vedieť mohol o svojej účasti na podvode, resp., či prijal dostatočné opatrenia, aby sa účasti na podvode vyhol, by sa však stala relevantnou z hľadiska nepriznania odpočítania dane z pridanej hodnoty až v prípade, keď by bolo konštatované naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočítania tejto dane, čo v predmetnej veci nenastalo. Uvedený záver vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, napríklad v rozsudku vydaného v konaní v spojených veciach SGI a Valériane C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“ Samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia má objektívny charakter a teda jeho absencia je sama o sebe predpokladom odmietnutia odpočítania dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ by daňový subjekt nespĺnil hmotnoprávnu podmienku odpočítania dane z pridanej hodnoty, tak by správca dane ani nemusel na odmietnutie tohto odpočítania preukazovať jeho účasť na podvode, resp. zneužívajúcom konaní, ako tomu bolo aj v prejednávanej veci. Konštatovanie žalovaného v závere jeho rozhodnutia, že obchodný reťazec nesie znaky reťazových, resp. karuselových daňových podvodov nemá vplyv na posúdenie zákonnosti jeho rozhodnutia, čo do výrokovej časti.

122. Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu spočívajúcu v tom, že žalovaný sa žiadnym spôsobom nevyjadril k rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžfk/52/2017 zo dňa 08. 08. 2018. To, že daňové orgány nereagujú na úplne každý argument alebo rozhodnutie, na ktoré účastník konania odkáže, nie je možné automaticky chápať ako ich pochybenie. Podstatou odôvodnenia rozhodnutia je, aby bolo presvedčivé. Žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného je podľa názoru správneho súdu riadne, vyčerpávajúce a logicky odôvodnené, pričom žalovaný sa systematicky vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami žalobcu a vyvodil z nich vecne správny záver.

123. Ohľadom rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/52/2017 je potrebné dodať, že sa týkal spoločnosti COSMO, s.r.o., ktorej dodávateľom v tam uvedenom kontrolovanom zdaňovacom období

bola spoločnosť Mima Market s. r. o. V uvedenom rozsudku kasačný súd konštatoval, že zo strany daňových orgánov nedošlo k zisteniu (v spise sa nenachádzal žiaden doklad, ktorý by takúto skutočnosť preukazoval alebo naznačoval), že by sa žalobca vedome podieľal na podvodnej činnosti svojich dodávateľov alebo, že by mal vedomosť o zneužívaní princípov v systéme DPH týmito subjektami, pričom ani pochybnosti správcu dane o fiktívnosti predmetnej dodávky do dispozície žalobcu, sa nezakladajú na jeho zisteniach. Toto však nie je možné subsumovať na daný prípad, v rámci ktorého daňové orgány vo svojich rozhodnutiach zhodne konštatovali, že nebol preukázaný pôvod tovaru a absentoval aj subjekt, ktorý tovar uviedol na trh. V predmetnej preskúmvanej veci nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. na jednotlivých článkoch reťazca, v dôsledku čoho neboli splnené zákonom stanovené podmienky na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty, a preto ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 49 ods. 1 písm. a/ a ust. § 51 ods. 1 písm. a/ tohto zákona. Navyše spoločnosť Mima Market s. r. o. v zdaňovacom období apríl 2015 nebola priamym dodávateľom žalobcu, ale bola súčasťou jedného obchodného reťazca, v rámci ktorého sa malo v sklade spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo obchodovať s kuracím mäsom.

124. Na pojednávaní dňa 18. 01. 2023 právny zástupca žalobcu dal do pozornosti súdu judikát - zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí NSS SR pod č. 23/2022, z ktorého aj citoval. K uvedenému rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR súd zaujíma stanovisko, že ho nie je možné porovnať s prejednávanou vecou, nakoľko skutkový stav, ako vyplýva z právnej vety, nie je totožný, keďže v predmetom judikáte išlo o dodanie prác, a nie tovaru živočíšneho pôvodu, kde bola riešená otázka, či dodávateľ disponoval dostatkom zamestnancov, personálnym a technickým vybavením na to, aby mohol zrealizovať dodané fakturované práce.

125. Pochybnosti správcu dane o tom, či spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. bola skutočným dodávateľom tovaru uvedeného na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, neboli v daňovom konaní vyvrátené žiadnymi relevantnými dôkazmi. Predmetom pochybností bol nedostatočne a nejednoznačne označený predmet fakturácie na jednotlivých článkoch reťazca, nepreukázanie jeho pôvodu, nepreukázanie toho, ako sa tovar do reťazca dostal, resp. toho, kto tovar uviedol na tuzemský trh. Na preukázanie pôvodu tovaru v predmetnej veci nebolo postačujúce označenie na tovare, že ide o brazílske kuracie mäso. Išlo o komoditu živočíšneho pôvodu, teda špecifickú komoditu, pri obchodovaní s ktorou je potrebné prihliadať na špeciálnu legislatívu. Zisťovanie pôvodu mäsa nebolo možné považovať za obchodné tajomstvo, a preto žalobca mal zákonné právo, ako aj povinnosť, zisťovať tieto informácie a následne by vedel aj preukázať reálnosť obchodného reťazca, v rámci ktorého bol zapojený. Okrem formálnych daňových a účtovných dokladov žalobca nepredložil hodnoverné dôkazy o tom, že uvedené spoločnosti neboli do obchodného reťazca zahrnuté len „na papieri“, za účelom uplatňovania odpočítania dane z pridanej hodnoty. Na základe skutočností vyplývajúcich z obsahu administratívneho spisu sa možno stotožniť so závermi žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že od svojho dodávateľa skutočne prijal tovar deklarovaný na predložených faktúrach. Žalobca v žalobe poukazoval na rozhodnutia krajských súdov ako i rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a ich časti i citoval. Pre ich aplikáciu v predmetnej veci však bolo potrebné poukázať aj na obdobné skutkové, či procesné situácie, ktoré si v záujme právnej istoty vyžadujú aplikáciu týchto rozhodnutí, čo v danom prípade naplnené nebolo.

126. Na záver správny súd uvádza, že z obsahu napádaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamena, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet, takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že obchodu bol reálne uskutočnený tak, ako vyplýva z predložených dôkazov a osobami, ktoré boli uvedené ako dodávatelia tovaru.

127. S poukazom na uvedené súd po oboznámení sa s vykonaným dokazovaním v predmetnej veci a po preskúmaní rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 16. 01. 2019 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015 v sume 71.642,87 eur s tým, že mu znížil nadmerný odpočet uplatnený v jeho daňovom priznaní v sume 72.185,60 eur na sumu 542,73 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 16. 01. 2019 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Skutkový stav zistený správcom dane vychádza z daňových dokladov predložených žalobcom, ktorým ale absentuje materiálny podklad. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z.

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

129. Správny súd preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách dôvodov podanej žaloby, ktorými bol v predmetnej veci viazaný, dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

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

131. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3 : 0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zákona 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.