

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 21S/58/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200439
Dátum vydania rozhodnutia: 13. 12. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lenka Kostolanská
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4021200439.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a členov senátu JUDr. Dariny Vargovej a JUDr. Mareka Olekšáka, v právnej veci žalobcu: Poľnohospodárske družstvo Zlatná na Ostrove, Zlatná na Ostrove 456, IČO: 31 106 161, zastúpeného advokátskou kanceláriou MV Legal s. r. o., Jedenásta 16, Bratislava, IČO: 36 857 947, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 01. 07. 2021 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100988318/2021 zo dňa 07. 06. 2021, 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**.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Z predloženého administratívneho spisu správny súd zistil, že u žalobcu bola začatá daňová kontrola dane z pridanej hodnoty - február - november 2012 dňa 16. 07. 2014, na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 09. 06. 2014. O začatí daňovej kontroly bola spísaná dňa 16. 07. 2014 zápisnica o ústnom pojednávaní.

2. Následne správca dane sa oboznámil aj z informáciami získanými z medzinárodnej výmeny informácií, týkajúcimi sa spoločnosti WORLD-CHEM KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG, NORDINGWEST HUNGARY KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG, HMC TRADE KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG.

3. Dodávateľom žalobcu v mesiaci september 2012 bol aj daňový subjekt Pet-print, s.r.o., ktorý žalobcovi vystavil faktúry spolu s účtovným dokladom a dodacím listom, ako aj príjemky a výdajky. Súčasťou administratívneho spisu je aj protokol zo dňa 12. 02. 2015, týkajúci sa dane z pridanej hodnoty za 1. štvrtrok, 2. štvrtrok, júl - november 2012 u kontrolovaného daňového subjektu Pet-print, s.r.o. Okrem toho bol spísaný úradný záznam, ako aj súčasťou spisu bol úradný záznam o miestnom zisťovaní.

4. Ďalším dodávateľom žalobcu v mesiaci september 2012 bola spoločnosť MAGISTRATO s.r.o., pričom súčasťou administratívneho spisu sú vystavené faktúry.

5. Tretím dodávateľom bola spoločnosť AXIA TRADE a.s., pričom súčasťou administratívneho spisu je odpoveď na dožiadanie, spolu s úradnými záznamami, dožiadaním a faktúry.

6. Rovnako tak v spise sa nachádzajú aj informácie z medzinárodnej výmeny informácií, týkajúce sa spoločnosti KEREPESEI PROJEKT KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG, NORDINGWEST HUNGARY KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG.

7. Po takto vykonanom dokazovaní bol kontaktovaný žalobca za účelom dohodnutia termínu prerokovania priebežných kontrolných zistení (úradný záznam) a následne bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 17. 12. 2014. Žalobca zaslal písomné vyjadrenie zo dňa 11. 02. 2015.

8. Rozhodnutím zo dňa 03. 03. 2015 správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“, resp. „zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov“) z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, t.j. začalo konanie v oblasti medzinárodnej výmeny daňových informácií. Daňová kontrola bola prerušená odo dňa 06. 03. 2015 do doby obdržania požadovaných informácií od zodpovedného administratívneho orgánu príslušným členským štátom Daňovým úradom Nitra. Žalobca rozhodnutie prevzal dňa 05. 03. 2015.

Medzinárodná výmena informácií sa týkala spoločnosti „NAUROMEX“ KFT. Odpoveď na žiadosť o MVI bola doručená Daňovému úradu Nitra dňa 18. 01. 2016, pričom žalobca v žalobe namietal, že vo formulári je uvedený dátum zaslania odpovede 11. 12. 2015.

Oznámením zo dňa 18. 01. 2016 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 18. 01. 2016 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

9. Správca dane realizoval následne oboznámenie s priebežnými výsledkami kontrolných zistení pri výkone daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2012 až november 2012 zo dňa 11. 02. 2016.

10. Okrem toho správca dane predvolal na výsluch svedka - Z. M., W. Q. (z adresy uvedenej žalobcom sa zásielka vrátila s poznámkou neprevzatá v odbernej lehote), o čom bol žalobca upovedomený.

O výsluchu Z. M., bývalej konateľky daňového subjektu Pet - print, s.r.o. bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 15. 03. 2016 za účasti žalobcu, ktorá uviedla, že všetky dokumenty odovzdala novému konateľovi.

11. Žalobca podaním zo dňa 21. 03. 2016 zaslal svoje vyjadrenie a dôkazný návrh.

12. Dňa 26. 04. 2016 správca dane vydal protokol, ktorý zaslal žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Rozhodnutím zo dňa 20. 05. 2016 správca dane predĺžil žalobcovi lehotu na vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v protokole. Následne podaním zo dňa 27. 06. 2016 podal žalobca vyjadrenie k protokolu. Uvedenému predchádzalo nazretie do spisu, o čom boli spísané viaceré zápisnice.

13. Vo vyrubovacom konaní správca dane uskutočnil aj vypočutie svedkov, o čom bol žalobca upovedomený: S. J. (zamestnankyňa žalobcu - skladníčka), o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 04. 10. 2016, Ing. G. V. (bývalý zamestnanec žalobcu, agronóm), o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 04. 10. 2016, O. M. (na základe ústnej dohody s majiteľom Q. W. bol poverený na váženie alebo vykonanie súrnych prác v areáli bývalého mlynu), o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 04. 10. 2016, X. M. (odberateľ žalobcu), o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 05. 10. 2016, V. H. (pracuje ako zooteknik u žalobcu), o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 05. 10. 2016, L. M. (zamestnanec Agronatur, s.r.o., Jasová, pracuje tam na váhe), o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 05. 10. 2016, Y. R. (zamestnanec T.G. TRADE s.r.o. Komárno, Hadovská, stredisko Zemianska Olča na váhe ako vážnik), o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 26. 10. 2016.

14. Rozhodnutím zo dňa 17. 01. 2017 správca dane podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov prerušil daňové konanie, dňom 25. 01. 2017 do doby obdržania požadovaných informácií od zodpovedného administratívneho orgánu príslušného členského štátu

podľa nariadenia 904/2010/EU. Rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 07. 02. 2017. Súčasťou administratívneho spisu sú aj žiadosti a urgencie o MVI, vykonané v rámci vyrubovacieho konania. Oznámením o pokračovaní v daňovom konaní správca dane oznámil žalobcovi, že pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, a preto pokračuje od 29. 04. 2019

15. Dňa 22. 08. 2019 bol spísaný úradný záznam o nazretí do spisu z daňovej kontroly vykonávanej u daňového subjektu Pet-print, s.r.o. na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie roku 2012 v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou u žalobcu.

16. Podaním zo dňa 03. 10. 2019 správca dane vykonal voči žalobcovi oboznámenie. Zo žalobcom bola dňa 19. 11. 2019 spísaná aj zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo pojednávanie o priebehu a o výsledkoch dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu zo dňa 26. 04. 2016. Dňa 18. 12. 2019, ako aj dňa 21. 01. 2020 sa uskutočnilo nazretie do spisu, o čom boli spísané zápisnice o ústnom pojednávaní. K záverom uvedeným v oboznámení podal písomné vyjadrenie žalobca, a to podaním zo dňa 17. 02. 2020.

17. Dňa 18. 05. 2020 bol spísaný zo strany správcu dane úradný záznam o nazretí do spisu daňového subjektu MAGISTRATO s.r.o. a to protokolu, z ktorého si vyhotovil fotokópiu a tiež miestneho zisťovania, z ktorého zistil, že adresa uvedená vo výpise z OR bola virtuálnym sídlom a daňový subjekt tiež vykazuje nedoplatok na daniach, ako aj mu bola zrušená registrácia pre daň dňom 30. 09. 2015. Súčasťou administratívneho spisu je aj protokol z daňovej kontroly vykonávanej u daňového subjektu MAGISTRATO s.r.o. za 1. štvrťrok 2012 - 4. štvrťrok 2012, ako aj úradný záznam z miestneho zisťovania.

18. Správca dane podaním zo dňa 19. 05. 2020 realizoval voči žalobcovi oboznámenie.

19. Podaním zo dňa 05. 06. 2020 žalobca požiadal o prerušenie daňového konania v súlade s § 8 ods. 1 zákona č. 67/2020 o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID - 19 v znení neskorších predpisov.

20. Podaním zo dňa 31. 10. 2020, ako aj podaním zo dňa 03. 11. 2020 žalobca predložil návrhy na doplnenie dokazovania, spolu s prílohami a tiež USB kľúč. Predmetom príloh je aj fotodokumentácia.

21. Nazretie do spisu zo strany žalobcu sa uskutočnilo dňa 03. 11. 2020, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

22. Dňa 10. 11. 2020 bola so žalobcom najskôr spísaná zápisnica o predložení splnomocnenia a potom rovnaký deň bola so žalobcom, zastúpeným predsedom družstva a právnym zástupcom žalobcu, spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených daňovým subjektom k protokolu zo dňa 27. 04. 2014 vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2012 až november 2012.

23. Rozhodnutím č. 101730580/2020 zo dňa 18. 11. 2020 správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil žalobcovi rozdiel v sume 164.875,78 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 31.703,06 eur a vyrubil daň v sume 133.172,72 eur, z dôvodov v ňom uvedených.

Proti tomuto rozhodnutiu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, o ktorom rozhodol žalovaný, žalobou napadnutým rozhodnutím, bližšie opísaným v čl. II. tohto odôvodnenia.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

24. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100988318/2021 zo dňa 07. 06. 2021 žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo 101730580/2020 zo dňa 18. 11. 2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume 164.875,78 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012, tým, že nepriznal nadmerný odpočet v sume 31.703,06 eur a vyrubil daň v sume 133.172,72 eur žalobcovi, potvrdil.

25. V odôvodnení uviedol, že správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval pravdivosť údajov uvedených žalobcom v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012, pričom sa zameril aj na opodstatnenosť práva na odpočítanie dane, uplatneného na základe predložených dokladov, ktorých časť tvorili faktúry, na ktorých sú v pozícii dodávateľa uvedené právnické osoby: Pet-print, s. r. o., tovar - repka a faktúry č. 622012, 632012, 642012, 652012, 662012, 682012, MAGISTRATO s.r.o., faktúra č. 28/G/2012 za dodávku pšenice, faktúra č. 29/G/2012 za dodávku pšenice a faktúra č. 30/G/2012 za dodávku slnečnice a AXIA TRADE a.s., faktúry č. 2012/0000238, 2012/0000242, 2012/0000244, 2012/0000245, 2012/0000246, všetky za dodávku repky.

26. V spoločnosti Pet-print, s.r.o. vykonal správca dane daňovú kontrolu, pri ktorej zistil, že táto nadobudla deklarovaný tovar od dodávateľov: AGROBULLS s.r.o., GOLD STONE s.r.o., LES-POL, s.r.o., SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. V súvislosti s iným konaním správca dane vykonal opakované miestne zisťovanie za účelom preverenia obchodných transakcií v roku 2012 v spoločnosti AGROBULLS s.r.o. a zistil, že okrem názvu umiestnenom na vývesnej tabuli na budove, nemá na tejto adrese žiadne podnikateľské ani kancelárske priestory. Na výzvu správcu dane spoločnosť AGROBULLS s.r.o. nereagovala a zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát je neznámy“. Spoločnosť AGROBULLS s.r.o. je nekontaktná a k 31. 03. 2013 jej bola podľa § 81 zákona o dani z pridanej hodnoty zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Štatutárnym zástupcom spoločnosti je občan Maďarska. Daňový subjekt AGROBULLS s.r.o. nepreukázal dodanie tovaru, slnečnice a repky daňovému subjektu Pet-print, s.r.o. Správca dane vykonal v súvislosti s iným konaním miestne zisťovanie, za účelom preverovania obchodných transakcií z roku 2012 v spoločnosti GOLD STONE s.r.o. a zistil, že na uvedenej adrese sa spoločnosť nenachádza a nemá svoje označenie. Spoločnosť GOLD STONE s.r.o. na výzvu správcu dane nereagovala, zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Štatutárnym zástupcom spoločnosti je občan Maďarska. Spoločnosť GOLD STONE s.r.o. je nekontaktná a k 30. 11. 2013 jej bola, podľa § 81 ods. 4 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. zrušená registrácia pre daň, teda spoločnosť nepreukázala dodanie tovaru spoločnosti Pet-print, s.r.o.

Spoločnosť LES-POL, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, zásielky sa správcovi dane vracajú neprevzaté v odbernej lehote a následne po opakovaní doručovania sa zásielka vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Štatutárny zástupca spoločnosti LES-POL, s.r.o. sa k ústnemu pojednávaniu ani po opakovaných predvolaniach nedostavil, svoju neúčast' nijako neospravedlnil a požadované doklady nepredložil. Spoločnosť LES-POL, s.r.o. nepreukázal dodanie spoločnosti Pet-print, s.r.o.

Správca dane vykonal v súvislosti s iným konaním miestne zisťovanie v spoločnosti SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. a zistil, že na adrese uvedenej v Obchodnom registri Slovenskej republiky, sa okrem názvu umiestnenom na vývesnej tabuli na budove, nemá na tejto adrese žiadne podnikateľské ani kancelárske priestory. Na základe výzvy bol správcovi dane doručený e-mail prílohou ktorého bol zoznam vydaných a prijatých faktúr za rok 2012 za spoločnosť SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. Zo zoznamu prijatých faktúr vyplývalo, že spoločnosť SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. nakupovala poľnohospodárske komodity od spoločnosti P. B. T. SK s. r. o. a BEDRYF s. r. o.

V súvislosti s iným konaním správca dane vykonal v spoločnosti P. B. T. SK s. r. o. miestne zisťovanie, pričom zistil, že na adrese sídla sa nachádza bytový dom, na ktorom chýbalo označenie spoločnosti P. B. T. SK s. r. o. Na základe zoznamu prijatých faktúr mal daňový subjekt P. B. T. SK s. r. o. dodať tovar daňovému subjektu SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. v zdaňovacích obdobiach september - november 2012. Spoločnosť P. B. T. SK s. r. o. podala naposledy daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2012, t.j. nepriznala a neodviedla daň z deklarovaných dodaní, je nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje a dodanie tovaru nepotvrdil.

Správca dane v súvislosti s iným konaním vykonal v spoločnosti BEDRYF s. r. o. miestne zisťovanie, pričom zistil, že na adrese sídla spoločnosti, chýbalo jej označenie. Na základe zoznamu prijatých faktúr mal daňový subjekt BEDRYF s. r. o. dodať tovar daňovému subjektu SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. v zdaňovacích obdobiach november - december 2012; daňový subjekt BEDRYF s.r.o. podal za 4. štvrtrok 2012 nulové daňové priznanie, t.j. nepriznal a neodviedol daň z deklarovaných dodaní, je nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje a dodanie tovaru nepotvrdil.

Keďže spoločnosť Pet-print, s.r.o., nepreukázala nadobudnutie poľnohospodárskych komodít na základe prijatých faktúr zaevidovaných v evidencii dane z pridanej hodnoty, zaúčtovaných v účtovníctve, nepreukázala ich dodanie kontrolovanému daňovému subjektu.

Správca dane oboznámil žalobcu s kontrolnými zisteniami, k čomu zaslal žalobca svoje vyjadrenie a správca dane v súvislosti s preverovaním vykonal miestne zisťovanie v spoločnosti Pet-print, s.r.o. a zistil, že reálne miesto podnikania spoločnosť nepreukázala. Na výzvu správcu dane sa dostavila konateľka spoločnosti a uviedla, že kancelársky priestor má na mieste, kde momentálne býva, predložila

zoznamy prijatých a vydaných faktúr za zdaňovacie obdobie roku 2012. Správca dane zahájil v spoločnosti Pet-print, s.r.o. daňovú kontrolu, preveroval uskutočnené zdaniteľné obchody za rok 2012 a zistil, že konateľke, p. Z. M. skončila dňa 16. 10. 2013, v čase daňovej kontroly, funkcia konateľky a novým konateľom sa stal občan Rumunská, ktorý nepreberal poštu a stal sa nekontaktným. Deklarované obchodné transakcie uskutočnené spoločnosťou Pet-print, s.r.o. boli riadne preverené v súlade s ustanovením § 3 zákona č. 563/2009 Z. z., a z výsluchu Z. M. vyplynulo, že všetky účtovné doklady a súvisiace dokumenty odovzdala novému konateľovi spoločnosti. Napriek jej tvrdeniu, že aj po skončení funkcie konateľa pracovala pre spoločnosť, spoločnosť Pet-print, s.r.o. nepodala ročné hlásenie o vyúčtovaní dane za rok 2013, čím deklarovala, že nemala žiadnych zamestnancov. Z. M. sa vyjadrila, že spoločnosť neplatí za prepravu tovaru, nevie, kto sú prepravcovia tovaru, nakoľko preprava je väčšinou zahrnutá v cene tovaru od dodávateľa. Na druhej strane žalobca tvrdil, že prepravu tovaru do jeho skladov zabezpečovali dodávatelia.

Vychádzajúc z uvedenej žaloby nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako to deklaruje v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012, na základe prijatých faktúr za tovar od spoločnosti Pet-print, s.r.o., čím porušil ustanovenia § 49 ods. 1, 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty.

Správca dane v súvislosti s iným konaním zistil, že spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. deklarovala nákup poľnohospodárskych plodín za kontrolované zdaňovacie obdobia od spoločností: LASPOL s.r.o., V. L. G. Slovakia s.r.o., AGRO - MAX s. r. o.

Miestne príslušný správca dane vykonal v spoločnosti LASPOL s.r.o. miestne zisťovanie a zistil, že na adrese sídla spoločnosti sa nachádza rodinný dom, bez skladových a výrobných priestorov. Sídlo spoločnosti nie je nijako označené a dlhodobo sa tam nikto nezdržuje. Spoločnosť LASPOL s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, poštu nepreberá a výzva k predloženiu dokladov sa správcovi dane vrátila s označením „neprevzatá v odbernej lehote“. Spoločnosť LASPOL s.r.o. nemá podmienky, ani zamestnancov na obchodovanie s poľnohospodárskymi komoditami. Podľa vyjadrenia pracovníka obecného úradu na adrese sídla spoločnosti má trvalý pobyt občan obce a na obecnom úrade nemajú informácie o existencii a podnikaní spoločnosti LASPOL s.r.o. Z uvedeného vyplynulo, že spoločnosť nepreukázala skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinná uvádzať v daňovom priznaní a nepotvrdila dodanie poľnohospodárskych plodín na základe deklarovaného dodania, vystavením faktúr spoločnosti MAGISTRATO s.r.o.

Správca dane vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti V. L. G. Slovakia s.r.o. a zistil, že na uvedenej adrese sa nenachádza označenie spoločnosti. Zásielky adresované spoločnosti nikto nepreberá a tieto sa vracajú s poznámkou „adresát je neznámy“. Spoločnosť V. L. G. Slovakia s. r. o. so správcom dane nekomunikuje, za rok 2012 nepodala daňové priznanie, nepriznala a neodviedla daň z vystavených faktúr a nepotvrdila deklarované dodanie poľnohospodárskych plodín spoločnosti MAGISTRATO s.r.o.

Správca dane požiadal v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u daňového subjektu AGRO - MAX s. r. o. a zistil, že spoločnosť AGRO - MAX s. r. o. nadobudla tovar od spoločnosti EUROPEAN AGRICUL TURAL PARTNERS LTD a ten ju nadobudol od spoločnosti M Agrokom s.r.o. Spoločnosť AGRO - MAX s. r. o. existenciu tovaru preukázala dokladom „Prehľad vážení 22. 05. 2012“, kde je ako odberateľ uvedená spoločnosť EUROPEAN AGRICUL TURAL. Z uvedeného dokladu vyplývalo, že spoločnosť AGROKOM s.r.o., Marcelová predala tovar spoločnosti EUROPEAN AGRICUL TURAL PARTNERS LTD, London, pričom deklaroval jej obstaranie od tohto obchodného partnera. Pri miestnom zisťovaní u daňového subjektu M Agrokom s.r.o. sa splnomocnená zástupkyňa vyjadrila, že obchody sa uskutočnili na základe kúpnej zmluvy, prepravy tovaru zo skladu v Tekovských Lužanoch zabezpečil vždy odberateľ svojimi prepravnými prostriedkami, pričom každý vážny lístok obsahuje údaj o vozidle, ktoré prepravu uskutočnilo. Následne správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a požiadal maďarskú daňovú správu o preverenie prepráv tovaru, na základe predložených dokladov, príjmiem a výdajok pre spoločnosť MAGISTRATO s.r.o., ktorý využíval motorové vozidlá prenajaté od maďarskej spoločnosti SN-L INVEST KFT. Konateľom tejto spoločnosti boli predložené nájomné zmluvy v maďarskom jazyku na prenájom motorových vozidiel od 01. 06. 2012 uzatvorené medzi SN-L INVEST KFT. ako prenajímateľom a MAGISTRATO s.r.o. ako nájomcom, pričom bolo v odpovedi uvedené, že spoločnosť SN-L KFT. nevlastnila licenciu na prepravu a nepredložila žiadne doklady. Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti SN-L Kft. neuskutočnili pre slovenský daňový subjekt žiadnu prepravu a nevie, kto objednal prepravu ani kde a či boli jeho vozidlá použité. Vodičov, ktorých mená boli uvedené na predložených dokladoch k preprave nepozná. Spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. preukázala nadobudnutie tovaru a prepravu tovaru neuskutočnila tak, ako to tvrdí. Správca dane nespochybnil,

že daňový subjekt predloží vážne lístky, ktorých existenciu a úkon váženia jeho zamestnanci potvrdia, že boli vážene dodania od dodávateľa, avšak táto spoločnosť dodanie tovaru nepreukázala, a preto návrh žalobcu vypočuť zamestnancov obsluhujúcich váhu vyhodnotil správca dane ako neopodstatnený. Správca dane v súvislosti s vyrubovacím konaním nazrel do spisu daňového subjektu MAGISTRATO s.r.o.

Správca dane v súvislosti s iným konaním tiež zistil, že spoločnosť AXIA TRADE a.s. na adrese uvedenej v Obchodnom registri nesídlí. Obyvateľka nehnuteľnosti, ktorá je uvedená ako sídlo spoločnosti, správcovi dane pri miestnom zisťovaní uviedla, že spoločnosť AXIA TRADE a.s. ani žiadna iná spoločnosť na tejto adrese nesídlí. Doporučené zásielky zasielané na adresu sídla sa vracajú s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Konateľom spoločnosti je občan Maďarska, spoločnosť je nekontaktná, na písomnú žiadosť nereagovala a so správcom dane nespocovala. Spoločnosť nepreukázala skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinná preukázať v daňovom priznaní a nepotvrdila dodanie repky žalobcovi.

27. Správca dane z predloženej evidencie dane z pridanej hodnoty zistil, že žalobca v zdaňovacom období deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. na základe faktúry č. 123000054 za dodávku repky. Správca dane pri vybavovaní žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zisťoval od koho žalobca nadobudol tovar uvedený na faktúrach vystavených pre odberateľa NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. a zistil, že nákupy repky boli deklarované od dodávateľov AGRO TRADE HOUSE s.r.o., AXIA TRADE a.s., MAGISTRATO s.r.o. a Pet-print, s.r.o., nekontaktných daňových subjektov, so sídlom na schránkových adresách, ktorí nepreukázali dodanie repky žalobcovi. Nákupy slnečnice boli deklarované od dodávateľa MAGISTRATO s.r.o., tvrdil, že slnečnicu nakúpil od daňového subjektu AGRO - MAX s. r. o., u ktorého pri výkone daňovej kontroly predaj od dodávateľa AGRO - MAX s. r. o. k odberateľovi MAGISTRATO s.r.o. nebol preukázaný. Nákupy kukurice boli deklarované od dodávateľskej spoločnosti N-Lél, a.s., ktorý ju nakúpil od spoločnosti MAGISTRATO s.r.o. Zároveň deklaroval priamy nákup kukurice od dodávateľa MAGISTRATO s.r.o., ktorý tento nákup realizoval od spoločnosti LASPOL s.r.o., ktorý sa na adrese sídla nenachádza, so správcom dane nekomunikuje, zásielky nepreberá, ďalšia spoločnosť, od ktorej žalobca realizoval nákup tovaru bola spoločnosť V. L. G. Slovakia s.r.o., ktorý je nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje, nepreberá zásielky a adresát je neznámy. Z uvedených skutočností vyplývalo, že nadobudnutie tovaru bolo na základe vystavených faktúr v reťazci nekontaktných daňových subjektov, ktorí dodanie tovaru žalobcovi nepotvrdili. Maďarská daňová správa uviedla, že zástupca spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. nevedel poskytnúť informácie o preprave ani adresu doručenia tovaru a na otázku správcu dane, kam bol tovar pre odberateľa prepravený, kto objednal prepravu a kde bol tovar odovzdaný odpovedal, odpovedať nevedel, nakoľko podľa jeho vyjadrenia prepravu od žalobcu si zabezpečil odberateľ. Zástupca spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. p. G. J. ?s sa vyjadril tak, že nikdy nevidel tovar a nezúčastňoval sa dohovorov. V jeho mene konali iné osoby, okrem iného p. Z. M.. Jeho vyjadrenia sú o odovzdávaní hotovosti p. M. X. a p. Y. I., ktorý je podľa jeho informácií generálnym riaditeľom Poľnohospodárske s.r.o.

Žalobca deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane aj spoločnosti KEREPESEI PROJEKT KORLÁTOLT FELELŐSÉGŰ TÁRSASÁG (ďalej len „KEREPESEI PROJEKT“) na základe vystavených faktúr č. 123000055, 123000056 za dodávku repky. Zahraničný správca dane pri preverovaní deklarovaných dodaní zistil, že spoločnosť KEREPESEI PROJEKT s daňovými orgánmi nespocovala, neposkytla žiadne doklady na preverenie reálnosti ekonomických prípadov. Zahraničný správca dane predvolal bývalého konateľa spoločnosti, ktorý na výzvu správcu dane nereagoval, nedostavil sa a neposkytol požadované dôkazy.

28. Vzhľadom k tomu, že žalobca nepredložil nové dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti správcu dane a na základe objektívnych skutočností, ktoré správca dane zistil jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, tento prijal záver, že kontrolovaný daňový subjekt bol v zdaňovacom období september 2012 súčasťou reťazca, o ktorom vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje na transakciách, ktoré sú súčasťou nezákonných transakcií vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty a vydal protokol z kontroly, ku ktorému žalobca zaslal svoje stanovisko. Správca dane vykonal vypočutie svedkov p. S. J., R. G. V., p. O. M. a ustálil, že išlo o výpovede svedkov o spôsobe výkonu ich pracovných činností, čo nie je dôkazom o tom, že tovar bol nadobudnutý od dodávateľov a dodaný odberateľom, ktorí sú uvedený na predložených dokladoch. Mal tiež za to, že výpovede

svedkov, bez dôkazného významu neprinesli do procesu dokazovania nové dôkazy, ktorými by správca dane nedisponoval. Žalobca predložil aj čestné prehlásenie p. L. N., konateľa spoločnosti Agrarwelt GmbH, čestné vyhlásenie prepravnej spoločnosti Skorpio BR a čestné vyhlásenie prepravcu p. M. R.. V tomto ohľade správca dane uviedol, že čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, preto to daňový poriadok nedovoľuje.

29. Žalobca vo vyjadrení k protokolu žiadal o vyjadrenie dopravných spoločností, ktoré mali predmetné tovary prepravovať. Z odpovedí zahraničného správcu dane vyplynulo, že M. V., z dôvodu, že obdobie je premlčané, zahraničný správca dane neposkytol informácie.

Fábián ÁRUFUVAROZO BT., spoločnosť uviedla, že nemala priamy vzťah s daňovým subjektom, preto ho nepozná. Rovnako nepoznala ani spoločnosť NORDIGWEST K.F.T. a táto pre nich nerealizovala žiadnu platbu.

KONTUR MAX KFT. ešte pred zaslaním žiadosti správcu dane, zahraničný správca dane vykonal daňovú kontrolu za rok 2012. Z výsledkov kontroly vyplynulo, e bývalý konateľ spoločnosti neposkytol žiadne doklady, bol nekontaktný a deregistrovaný.

PIRIK JOZSEFNÉ, zahraničná daňová správa uviedla, že žiadosť bola doručená po premlčacej lehote, preto predkladá iba údaje získané z informačných systémov maďarskej daňovej správy, z ktorých vyplývalo, že spoločnosť v mesiacoch marec až september 2012 podala riadne daňové priznania a uviedla poskytnutie služby do Slovenskej republiky a predložila tabuľkový prehľad slovenských prijímateľov služby, v ktorom sa však žalobca nenachádzal.

PH?ENIX Kft. bola od 16. 09. 2016 v likvidácii a bývalý konateľ neposkytol žiadne dokumenty.

KISSTEHER, miestne príslušný správca dane neposkytol informácie z dôvodu premlčanej doby.

GREFFER, spoločnosť je od 22. 11. 2016 v likvidácii, likvidátor spoločnosti uviedol, že nemôže predložiť doklady, nakoľko nie je s konateľom spoločnosti v kontakte.

Správca dane rozsiahlym preverovaním získal informácie o prepravných spoločnostiach uvedených žalobcom vo vyjadrení k protokolu. Ako vyplývalo z preverovania zahraničných daňových správ, prepravcovia nepreukázali vykonanie preprav v prospech tvrdení žalobcu, pretože nepredložili údaje z tachometrických zariadení, či technických snímačov jásd, predložili doklady o prepravách, ktoré sa netýkali kontrolovaného žalobcu, vyhlásili, že žalobcu nepoznajú a neboli s ním v žiadnom obchodnom kontakte a potvrdili uskutočnenie prepravy v zdaňovacom období, avšak nepredložili doklady potvrdzujúce ich tvrdenia.

30. K odvolacím námietkam žalovaný uviedol, že žalobca musí preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaruje vo svojom účtovníctve, v zmysle predložených dokladov. Doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizácii dodaných tovarov a služieb musia mať povahu faktu, to znamená, že musia byť vystavené na základe preukázateľného dodania. Z kontrolných zistení vyplývalo, že nebolo preukázané, že deklarovaný nákup tovaru bol dodaný daňovými subjektami Pet-print, s.r.o., MAGISTRATO s.r.o. a AXIA TRADE a.s.. Z rozsiahleho dokazovania rovnako nebolo preukázané dodanie odberateľským spoločnostiam NORDINGWEST HUNGARY, KEREPESI PROJEKT.

K ďalšej námietke žalovaný uviedol, že správca dane zahájil kontrolu dňa 16. 07. 2014, na základe oznámenia o daňovej kontrole. Z dôvodu potreby získania informácií podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 správca dane prerušil daňovú kontrolu dňa 06. 03. 2015 v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 53/2009 Z. z. Správca dane pokračoval v daňovom konaní od 18. 01. 2016, nakoľko pominuli dôvody prerušenia kontroly. Daňová kontrola bola ukončená dňa 16. 05. 2016 doručením protokolu z kontroly a výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Daňová kontrola trvala 356 dní a bola vykonaná v súlade s § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z.

Okrem toho žalovaný mal za to, že správca dane postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránil záujmy štátu a pritom dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Skúmal uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Nie je povinný dokazovať pôvod tovaru, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predloženej faktúre, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z tejto faktúry. Ak daňový subjekt neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Správca dane dôsledne skúmal splnenie podmienok oslobodenia od dane a na

základe zistení, nepriznal žalobcovi dodávky tovaru oslobodené od dane, nakoľko žalobca hodnoverne nepreukázal deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru. Tvrdenie žalobcu, že správca dane sa nevysporiadal s námietkami žalobcu je irelevantné, nakoľko správca dane vykonal jednotlivé procesné úkony v rámci dokazovania v časovom slede, bez zbytočných prieťahov a na základe overovania údajov uvedených v predložených dokladoch. V danom prípade, rozhodujúcou skutočnosťou bolo žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií preveriť deklarované dodanie tovaru do členských štátov s oslobodením od dane a preverenie základných atribútov určujúcich podmienky oslobodenia od dane.

Pokiaľ daňový subjekt ako platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní a v zmysle predložených dokladov a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch. Z kontrolných zistení vyplývalo, že deklarovaný nákup tovaru od spoločností Pet-print, s.r.o., MAGISTRATO s.r.o. a AXIA TRADE a.s nebol preukázaný. Zástupca spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY nevedel poskytnúť informácie o preprave tovaru ani adresu jeho doručenia. Na otázku správcu dane, kam bol tovar prepravený, kto objednal jeho prepravu a kde bol odovzdaný svedok odpovedať nevedel. Zástupca spoločnosti sa vyjadril, že nikdy nevidel tovar a nezúčastňoval sa obchodných dohovorov, nakoľko v jeho mene konali iné osoby.

Okrem toho dodal, že správca dane vykonal vo vyrubovacom konaní rozsiahle preverovanie predkladaných dôkazov a tvrdení žalobcu, v ktorom sa potvrdili zistenia správcu dane v daňovej kontrole. Správca dane priebežne oboznamoval žalobcu s kontrolnými zisteniami ako aj so zisteniami vo vyrubovacom konaní, k čomu sa žalobca vyjadroval a správca dane pripomienky a vyjadrenia preveroval a priebežne prerokovával. Správca dane neuvádza iba všeobecné citácie zákona, ale uvádza konkrétne zistenia, získané verifikovaním údajov uvedených žalobcom. Daňovou kontrolou a vo vyrubovacom konaní boli zistené skutočnosti, ktoré sú presne zadefinované, s uvedením porušenia zákona tak, ako sú uvedené vo vydanom rozhodnutí. Správca dane sa v rozhodnutí nevyjadruje o podvode, ale uvádza skutočné zistenia získané v procese výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a následne uvádza porušenia ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty. V daňovom konaní je rozhodujúci faktický stav, preto akékoľvek doklady je možné akceptovať iba vtedy, ak je nesporné, že plnenie v nich uvedené bolo uskutočnené. Uplatnený nárok na odpočítanie dane a vznik nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, je podmienené reálnym dodaním, t.j. daňová transakcia musí byť nielen formálne deklarovaná, ale aj reálne uskutočnená. Ak žalobca vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno.

Žalobca predložil správcovi dane doklady týkajúce sa jednotlivých zdaňovacích období. Správca dane dňa 17. 12. 2014 oboznámil žalobcu s priebežnými kontrolnými zisteniami. Žalobca zaslal dňa 13. 02. 2015 svoje vyjadrenie k priebežným kontrolným zisteniam, v ktorom všeobecne popisuje úkony smerujúce k vystaveniu dokladov. Správca dane nespochybnil existenciu a kolobeh dokladov, ani ich zaevidovanie a zaúčtovanie v účtovníctve žalobcu. Žalobca mal priestor a dostatočné časové možnosti v priebehu daňovej kontroly predkladať dôkazy a vyjadrovať sa ku kontrolným zisteniam. Tvrdenie žalobcu, že správca dane pripravil žalobcu o realizáciu jeho zákonného práva byť oboznámený s dôležitými zisteniami a závermi správcu dane, vyjadrovať sa ku všetkým právnym i skutkovým okolnostiam a predkladať k nim dôkazy a argumenty, sa nezakladá na pravde. Žalobca sa písomne vyjadril k protokolu z kontroly, aktívne, celkovo štyrmi podaniami, sa vyjadroval aj vo vyrubovacom konaní, navrhol vykonanie úkonov, ktoré správca dane realizoval a o ich výsledkoch bol informovaný napríklad oboznámením a tiež zápisnicou o ústnom pojednávaní.

Správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil smerovanie zmluvných dojednaní predstavujúcich umelú konštrukciu, ktorá nezodpovedá hospodárskej a obchodnej realite plnenia, za účelom výhody z titulu neodvedenia dane z pridanej hodnoty, čo uviedol aj v protokole. Správca dane vykonal rozsiahle preverovanie obchodných transakcií v rámci vnútroštátnych obchodných dojednaní, pri ktorých boli dodávky potvrdené a súčasne zistil nákupy od nekontaktných daňových subjektov, pri ktorých neboli splnené podmienky uplatnenia nároku na oslobodenie od dane z titulu intrakomunitárnych dodaní. Aj napriek skutočnosti, že nadobudnutia v rámci intrakomunitárnych dodaní boli svedkami potvrdené, správca dane zistil deklarované dodania v rámci členských štátov, ktoré neboli priznané ani preukázané. Správca dane v protokole naznačil možné smerovanie k zneužitiu práva, no na základe zistených skutočností uvedených v odpovediach na dožiadania a v odpovediach na žiadosti o medzinárodnú

výmenu informácií už v protokole uviedol porušenia ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne uviedol zistené skutočnosti na základe rozsiahleho preverovania dôkazov a pripomienok žalobcu vo vyrubovacom konaní, ktoré potvrdili zistenia správcu dane v procese výkonu daňovej kontroly. Správca dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní priebežne oboznamoval žalobcu zo zistenými skutočnosťami.

Žalovaný tiež konštatoval, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že jeho postup pri odpočítaní dane je v súlade so zákonom a mal dostatočný priestor a zákonné možnosti na to, aby sa uistil, že svojimi obchodnými transakciami sa nestane súčasťou konania, ktoré nesie znaky daňového podvodu. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, že si tento uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze. Okrem toho žalovaný zdôraznil, že preverovanie prepravcov na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií bolo v súvislosti s dodaním tovaru maďarským daňovým subjektom a nie v súvislosti s uplatneným odpočítaním dane. Preverovanie prepravcov tovaru malo za cieľ podporiť tvrdenie žalobcu, že dodania maďarským daňovým subjektom bolo uskutočnené tak, ako tvrdí, na základe predložených faktúr. Prepravcovia nepotvrdili prepravu tovaru, ako uvádza žalobca, predložením CMR priložených k vystaveným faktúram. Zahraničná daňová správa pri vypočítaní svedka postupuje podľa predpisov platných na jej území. Informácie o prepravách iba potvrdili zistenia správcu dane, že dodania tovaru maďarským daňovým subjektom sa neuskutočnili tak, ako to tvrdil žalobca. Maďarskí prepravcovia prepravovali tovar, no nie v súlade s tvrdeniami žalobcu. Žalobca pritom nazrel do všetkých odpovedí týkajúcich sa prepravcov a s ich vyjadreniami bol podrobne oboznámený. Správca dane vyhodnotil preverovanie každého jedného dodávateľa a odberateľa samostatne, vo všetkých súvislostiach zistených v procese výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, vrátane predložených faktúr, dodacích listov, vážnych lístkov, CMR, evidencií. Netvrdil, že žalobca doklady nepredložil, ale uviedol, že samotný daňový doklad, ako aj doklad o úhrade, s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu, riadne zaúčtovaný, nie je dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane, alebo uplatnené oslobodenie od dane, je v súlade so zákonom. Žalobca sa odvolával na predloženie dokladov a listín, ktoré sú dôkazom len vtedy, ak boli vystavené na reálne plnenie. Správca dane vyčerpávajúco preveroval tvrdenia žalobcu a za účelom získania informácií, preveroval obchodné transakcie uvedené na predložených faktúrach po reťazci obchodných vzťahov, o čom žalobcu informoval a získané skutočnosti použil na podporu odôvodnenia svojho rozhodnutia. Správca dane získal informácie od oficiálnych inštitúcií, na základe medzinárodnej výmeny informácií, o ktorých podrobne informoval žalobcu vo svojich oboznámeniach, zápisniciach o ústnych pojednávaníach a priamo v odpovediach na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií pri nazeraní do spisu.

Názor žalobcu, že predložil všetky doklady preukazujúce deklarované obchodné transakcie, je jeho jednostranný pohľad, s ktorým súvisí aj jeho vyjadrenie, že správca dane nemusí pomáhať daňovému subjektu tým, že sa bude z vlastnej iniciatívy snažiť vyhľadávať dôkazné prostriedky. Žalobcovi vyhľadávacia zásada vyhovovala po moment, pokým bola v jeho prospech a mohol navrhovať vykonanie ďalšieho úkonu. V prípade, ak správca dane zistil súvisiace skutočnosti ohľadom nekontaktných daňových subjektov v reťazci dodávateľsko-odberateľských aktivít, nepotvrdenie jeho tvrdení prepravcami, poukazoval na prejednávaciú zásadu. Žalobca kladie dôraz na predložené čestné vyhlásenia, ktoré sú iba tvrdením o niečom, čo nie je žiadnym spôsobom preukázané. Výpovede navrhnutých svedkov, správca dane nespochybnil, no nepovažoval ich za dôkaz, že obchodné transakcie sa uskutočnili tak, ako žalobca deklaroval v daňových a účtovných dokladoch.

Žalobca tiež zavádzajúco uviedol, že správca dane neurogoval odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, nakoľko správca dane zasielal urgencie v pravidelných intervaloch, ktoré boli spracovávané systematicky a zasielané v stanovených termínoch. Správca dane plnil úlohy v časovom slede, žalobca tiež niekoľkokrát využil zákonné možnosti nazeráť do spisu z daňovej kontroly. K námietke, ohľadom kamerového systému žalovaný uviedol, že správca dane nezdieľal názor žalobcu, že kamerový záznam zobrazuje označenie obchodného partnera. Záznamy boli považované za bez výpovednej schopnosti, nebolo z nich zrejmé, že sa jedná práve o tovar uvedený na predložených faktúrach a dokladoch. Sumárne tabuľkové prehľady prepravcov, sú vytvorené zo zoznamu odoslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, pričom s výsledkami tohto dokazovania bol žalobca oboznámený. Sumárne rozpisy dodávok boli spracované na základe predložených faktúr a rozsiahlym preverovaním verifikované. Záznamy o pohybe motorových vozidiel po spoľatňovaných úsekoch ciest

a diaľnic neidentifikujú žiadnou veličinou prepravovaný tovar a ani skutočný cieľ cesty, preto správca dane údaj o pohybe motorových vozidiel vyhodnotil ako nadbytočný bez vypovedacej schopnosti. Nie je dôležité kedy a či motorové vozidlá prešli spoplatňovanými úsekmi ciest, ak deklarovaný odberateľ nadobudnutie tovaru nepotvrdil a nepriznal a ak dodávateľ nepreukázal dodanie na základe predloženej faktúry kontrolovaným daňovým subjektom, prípadne, ak existencia tovaru bola spochybnená, či nepreukázaná.

K poukazu, že správca dane odmietol návrh na vykonanie dokazovania výpismi hlasových hovorov a SMS, ako aj výsluchu zamestnancov žalobcu, žalovaný uviedol, že správca dane nespochybňuje vykonávanie činnosti zamestnancami na základe pracovného pomeru, avšak ich opakované vypočutie nepovažoval za dôležité

Žalobca v podaní zo dňa 01. 11. 2020 predložil zápisnice o ústnych pojednaniach z vypočutia svedka E. K. a žiadal vykonať výsluch šoférov personálnej agentúry. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že v reálnom čase nebol osobou oprávnenou konať za spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. ani nebol jej zamestnancom. Do zápisnice o ústnom pojednaní na otázku, v akom pracovnom vzťahu bol so spoločnosťou odpovedal, že nebol jeho zamestnancom, iba pomáhal pri zabezpečovaní obchodných vzťahov. Žiadne dôkazy svojich tvrdení nepredložil, uviedol, že sa nachádzajú na Daňovom úrade Košice, pobočka Michalovce.

31. Z dôvodu všetkých kontrolných zistení správca dane vyhodnotil, že žalobca nepreukázal dostatočné dôkazy k uplatneniu práva na odpočítanie dane z deklarovaných obchodných transakcií, nakoľko predložil iba formálne dokumenty, ktoré nemohli byť použité z dôvodu pochybností o reálnosti údajov v nich uvádzaných vo väzbe k reťazcu dodávateľov a odberateľov. Žalobca vo svojom odvolaní nepredložil ďalšie dôkazy, ktoré by zakladali dôvod na priznanie uplatneného práva na odpočítanie dane v celom rozsahu, preto žalovaný nemal za to, že vrátením veci na ďalšie konanie budú výsledkom dokazovania také skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na zmenu výroku rozhodnutia správcu dane.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

32. Žalobca sa žalobou zo dňa 01. 07. 2021, doručenu tunajšiemu súdu dňa 01. 07. 2021, doplnenou podaním zo dňa 13. 08. 2021, doručeným súdu dňa 13. 08. 2021, domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100925520/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100925671/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100925796/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100925879/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100926412/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100929648/2021 zo dňa 28. 05. 2021, č. 100988078/2021 zo dňa 07. 06. 2021, č. 100988318/2021 zo dňa 07. 06. 2021, č. 100988522/2021 zo dňa 07. 06. 2021, č. 100988670/2021 zo dňa 07. 06. 2021, ako aj rozhodnutí správcu dane a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

33. Predmetom konania vedeného na tunajšom súde pod sp. zn. 21S/58/2021 sa po vylúčení stalo preskúmanie zákonnosti a zrušenie rozhodnutia žalovaného č. 100988318/2021 zo dňa 07. 06. 2021, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101730580/2020 zo dňa 18. 11. 2020. Týmto rozhodnutím správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume 164.875,78 eur za zdaňovacie obdobie september 2012, tým, že nepriznal nadmerný odpočet v sume 31.703,06 eur a vyrubil daň v sume 133.172,72 eur.

34. Následne žalobca v žalobe uviedol, že napadnutými rozhodnutiami žalovaný potvrdil rozhodnutie DÚ, ktorými správca dane neuznal zdaniťelné plnenia medzi dodávateľmi žalobcu a žalobcom (ako kupujúcim), ako ani intrakomunitárne dodania do iného členského štátu EÚ od žalobcu jeho zahraničným odberateľom (ďalej spolu tiež ako „obchody“), a preto mu určil tam uvedený rozdiel dane. Mal za to, že správca dane neuznal

- a) AGRO TRADE HOUSE, s.r.o., Pet-print, s.ro., MAGISTRATO s.r.o., WELLFIN, s. r. o., Axia Trade a.s.
- b) oslobodenie od dane pri intrakomunitárnych dodaniach zahraničným odberateľom DS: VIVAX GLOBAL, TIMBER-EX, HMC TRADE, DUORIS, WORLD-CHEM, NORDINGWEST HUNGARY, KEREPESI PROJEKT, BARCAAGRO, Nauromex, VIMATT
- c) oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode s prvým odberateľom Agrarwelt GmbH.

35. Žalobca považoval napadnuté rozhodnutia, ako aj rozhodnutia DÚ za nezákonné a nedôvodné v časti výroku aj odôvodnenia. Výroky jednotlivých rozhodnutí a ich odôvodnenie sú principiálne rovnaké, ide o tie isté skutkové okolnosti a právne argumenty vo všetkých rozhodnutiach v súvislosti s jednotlivými obchodnými partnermi. Iba formálne sa jedná o samostatné rozhodnutia, nakoľko celé daňové konanie prebiehalo vo vzťahu k celému zdaňovaciemu obdobiu. Prebiehalo jedno dokazovanie, spoločné ústne pojednávania a ostatné úkony, bol vydaný jeden protokol z daňovej kontroly, prebehlo jedno vyrubovacie konanie. Správca dane až v závere vyrubovacieho konania prekvapivo pristúpil k vydaniu 10 samostatných rozhodnutí.

36. Aj v žalobe žalobca trval na tom, že predkladanými dôkazmi a dôkazmi zistenými správcom dane, uniesol dôkazné bremeno a dostatočne preukázal splnenie všetkých zákonných podmienok pre a) odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „Zákon o DPH“) z prijatých faktúr, ktoré boli predmetom daňovej kontroly, b) oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH pri dodaní tovarov do iného členského štátu uvedených na faktúrach, ktoré boli predmetom daňovej kontroly.

37. Vytýkal, že napadnutými rozhodnutiami bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch (ust. § 178 ods. 1 SSP), ako aj bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý proces s predvídateľným výsledkom, právo na rovnosť daňových subjektov pred zákonom, právo na rovnaké rozhodnutie pri rovnakých skutkových okolnostiach, právo na preskúmateľné (zrozumiteľné a dostatočne odôvodnené) rozhodnutie, právo na predvídateľné rozhodnutie (právna istota). Počas daňového konania konal správca dane i žalovaný voči žalobcovi neobjektívne, nelogicky a nepredvídateľne. Nerešpektovali pritom zákonné podmienky na odpočítanie DPH pri zdaniteľnom plnení v zmysle záväzného výkladu európskej judikatúry, vrátane zásady daňovej neutrality a ochrany práv dobromyseľne (v dobrej viere) konajúceho žalobcu. Žalobca pritom preukázateľne konal štandardne a obvyklým spôsobom, je rešpektovaným obchodníkom s dlhoročným bezproblémovým pôsobením na príslušnom trhu, vždy plnil všetky svoje zákonné povinnosti, riadne priznáva a odvádza dane a nikdy sa nestal súčasťou daňového podvodu. Kontrolované zdaniteľné plnenia sa týkali bežnej obchodnej činnosti žalobcu - nákup a predaj poľnohospodárskych komodít - so slovenskými i zahraničnými obchodnými partnermi.

38. Za najzávažnejšiu procesnú vadu považoval žalobca prekročenie zákonnej ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čo má za následok nezákonnosť protokolu, vyrubovacieho konania i napadnutých rozhodnutí, a to aj bez potreby preskúmania odôvodnenia vecnej stránky napadnutých rozhodnutí (ku ktorej však tiež predložíme podrobné námietky).

39. V závere žaloby žalobca dôvodil tým, že napadnuté rozhodnutia v zmysle § 191 ods. 1 písm. SSP vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi, resp. v nich nemá oporu, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

40. V doplnení žaloby žalobca uviedol, že správca dane neuznal:

a) odpočítanie dane z pridanej hodnoty z prijatých faktúr od tuzemských dodávateľov AGRO TRADE HOUSE, s.r.o., Pet-print, s.r.o., MAGISTRATO s.r.o., WELLFIN, s. r. o., Axia Trade a.s.

b) oslobodenie od dane pri intrakomunitárnych dodaniach zahraničným odberateľom DS: VIVAX GLOBAL, TIMBER-EX, HMC TRADE, DUORIS, WORLD-CHEM, NORDINGWEST HUNGARY, KEREPESI PROJEKT, BARCAAGRO, Nauromex, VIMATT

c) oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode s prvým odberateľom Agrarwelt GmbH.

41. Následne v doplnení žaloby zopakoval text žaloby a vymedzil právny stav, ktorý citoval.

42. Nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov odôvodnil tým, že sa jednotlivé dôvody uvádzané správcom dane v rozhodnutí potvrdenom zo strany žalobcu (pozn. správneho súdu, správne malo byť žalovaného) vzájomne vylučujú, čo robí odôvodnenie vnútorne rozporuplným a po druhé, relevantné dôvody nevyhnutné pre odôvodnenie predmetného rozhodnutia zjavne chýbajú - správca dane ich neuvádza, nakoľko sa nimi vôbec nezaoberal, rovnako ako ani žalovaný, ktorý rozhodnutie DÚ potvrdil. Nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov vyplýva aj z toho, že správca dane namietal, že

žalobca nepreukázal, že predmetný tovar nadobudol práve od deklarovaných dodávateľov a dodal ho práve deklarovaným odberateľom, preto dôkazy smerujúce k preukazovaniu samotnej existencie tovaru odmieta ako nadbytočné. Spochybňuje teda konkrétneho dodávateľa alebo odberateľa tovaru, nie existenciu tovaru alebo hospodársku činnosť žalobcu ako takú. V rozpore s tým však na inom mieste odôvodnenia správca dane tvrdí, že nebola preukázaná samotná existencia tovaru. Tvrdenie o nepreukázaní existencie tovaru je nielen v rozpore s inými tvrdeniami správca dane, podľa ktorých nebol preukázaný konkrétny dodávateľ a odberateľ tovaru, ale je aj vecne neopodstatnené, nakoľko existencia tovaru bola dostatočne preukázaná nespochybniteľnými dôkazmi (nielen účtovné dokumenty a záznamy o skladovaní, vážení, nakladaní a vykladaní tovaru, ale aj svedkovia a preprava). Navyše, ak by ani samotná existencia tovaru nebola preukázaná, nemalo by zmysel (bolo by nadbytočné) ďalšie preverovanie jeho nadobudnutia a dodania od a ku konkrétnym obchodným partnerom. Žalovaný napriek uvedeným nelogickým, rozporuplným, nezrozumiteľným a zmätočným tvrdeniam správca dane jeho rozhodnutie nedôvodne potvrdil ako správne. Správca dane tiež zmätočne argumentoval inštitútom podvodu, pričom nebolo jasné, či sa mal podvodu dopustiť žalobca, jeho dodávateľ, odberateľ alebo iná tretia osoba, či všetci spolu. V rámci protokolu a vyrubovacieho konania navyše správca dane súčasne argumentoval aj inštitútom zneužitia práva, hoci menované dva inštitúty sa vzájomne vylučujú. Ďalším dôvodom bola tá skutočnosť, že správca dane sa riadne nevysporiadal s námietkami žalobcu. Namiesto toho sa zaoberal iba selektívne vybranými skutočnosťami, často bez výpovednej a dôkaznej hodnoty alebo bez vecnej súvislosti. Tieto potom mnohokrát formálne a zbytočne opakuje, čo vydáva za prejav rozsiahleho dokazovania a dôkladného zdôvodnenia rozhodnutia. Následne citoval určité časti rozhodnutia správca dane a mal za to, že pri analyzovaní rozhodnutia nebolo možné dospieť k jednoznačnému záveru, teda nebolo jasné, či správca dane v protokole a v nasledujúcom vyrubovacom konaní spochybňoval právo žalobcu na odpočet dane pre nepreukázanie splnenia zákonných podmienok pre nedostatok prima facie dôkazov, či pre podvodné konanie alebo zneužitie práva, ktoré následne vysvetlil a poukázal na judikatúru ESD, ako aj rozhodnutie NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2016. Mal tiež za to, že tým, že z vykonaného dokazovania ani z protokolu nevyplývalo, kto a akého konkrétneho účelového alebo fiktívneho obchodu, resp. podvodu, sa mal dopustiť, akú mal mať súvislosť s konaním žalobcu a v čom má byť jeho konanie nezákonné, bolo mu znemožnené riadne uplatňovanie práv žalobcu v daňovom konaní, odoprel mu správca dane právo na spravodlivý zákonný proces, vrátane dokazovania, v ktorom nebola jednoznačne zadefinovaná sporná okolnosť a predmet dokazovania, od ktorého sa malo odvíjať správne rozdelenie dôkazného bremena medzi správcou dane a žalobcom. Poukázal pritom na § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktoré podľa jeho názoru správca dane porušil, keď neinformoval daňový subjekt (žalobcu) jednoznačne o svojich pochybnostiach a neumožnil mu odstrániť ich v primeranej lehote. Okrem toho mal za to, že postup žalobcu bol arbitrálne označený za nedostatočne obozretný, pretože žalobca preukázal, že preveroval, či obchodní partneri boli riadne registrovaní v obchodnom registri, boli na zozname registrovaných osôb pre DPH, neboli na žiadnom zozname rizikových firiem za nezaplatenú daň, a že nebolo známe, že by u nich existovali dôvody na zrušenie registrácie na DPH. Žalovaný sa nevysporiadal ani s argumentom žalobcu, že preveroval svojich partnerov aj na základe informácií z iných verejne dostupných zdrojov - napr. obchodný vestník, voľne dostupné registre na internete, stránky o dlžníkoch a pod. - za účelom preverenia existencie podmienok naznačujúcich úpadok, likvidáciu, začatie konkurzného alebo reštrukturalizačného konania, zánik, podozrivé zlúčenie alebo rozdelenie a pod. Tieto spoločnosti v uvedených zoznamoch neboli vedené. Všetky preverované skutočnosti boli preukázateľne v poriadku (čo bolo možné zo strany správca dane i žalovaného aj duplicitne overiť zo súčasných i z historických verejne dostupných záznamov) a neexistoval jediný logický dôvod na nerealizovanie obchodov, ktoré boli z pohľadu žalobcu štandardné, bezpečné a rozumné. Žalobca neobchodoval so žiadnymi neexistujúcimi alebo problematickými spoločnosťami, neplatičmi DPH alebo inak podozrivými v súvislosti s DPH. Spochybňované obchody neboli vykonávané s vlastnými alebo príbuznými spoločnosťami. Nemá žiadne osobné, personálne, ekonomické, finančné ani iné väzby na nepriamych obchodných partnerov. Vždy kontroloval a zabezpečoval, aby doklady podpisovali výhradne oprávnené osoby, a to buď štatutárny orgán (napr. konateľ) alebo splnomocnený zástupca odberateľa. Dodávateľa sa aj v praxi správali ako spoľahliví a disciplinovaní obchodní partneri a neboli s nimi žiadne problémy. Svoje povinnosti voči žalobcovi i voči Slovenskej republike si plnili. V danom čase neexistovali žiadne náznaky podvodu a nebolo možné odhaliť akékoľvek prípadné podozrivé okolnosti, týkajúce sa kontrolovaných obchodov. Žalobca mal istotu v rozsahu, aký vôbec objektívne môže byť v obchode za normálnych okolností dosiahnutý. Mal preto za to, že v konaní riadne preukázal, že splnil zákonné podmienky podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH a podľa § 43 zákona o DPH, a že daňové plnenia boli zrealizované tak ako deklaroval. O nadobudnutí tovaru od deklarovaných domácich dodávateľov a IC dodaní tovaru

zahraničnému odberateľovi nad akúkoľvek pochybnosť svedčia všetky účtovné a iné doklady, ako aj svedectvá, zápisy, sprievodné úkony a okolnosti. Žalobca dôkazné bremeno uniesol v zákonom požadovanom rozsahu. Naopak správca dane ani žalovaný nepodložil svoje pochybnosti, zrozumiteľne a presvedčivo nevysvetlil, ako a kým mali byť na ujmu štátu reálne zneužitie subjektívne práva v dotknutých transakciách, ktoré mali viesť k získaniu neoprávneného daňového zvýhodnenia (a akého) na strane daňového subjektu. Ohľadom podvodu uviedol, že správca dane nezistil a nepreukázal a) žiadne nezákonné konanie na strane žalobcu ani b) jeho vedomosť o takomto konaní na strane tretích osôb alebo kdekoľvek v obchodnom reťazci. Poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 8. júla 2020, IČS: 3017200457, bod 25, ako aj rozsudok NSSR sp. zn. 5Sžf/22/2016 zo dňa 26. apríla 2018, bod 33.

43. V rámci nesprávneho právneho posúdenia veci, v časti odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z prijatých faktúr od dodávateľov tovaru, žalobca uviedol, že uniesol dôkazné bremeno a dostatočne preukázal splnenie všetkých zákonných podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, z prijatých faktúr, ktoré boli predmetom daňovej kontroly. Mal za to, že správca dane aplikoval právne predpisy nesprávnym spôsobom, čo zaťažilo jeho rozhodnutie vadou nezákonnosti. Hoci žalobca splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane a tieto v konaní riadne preukázal, správca mu v dôsledku nesprávneho právneho posúdenia veci, vrátane nesprávneho rozdelenia dôkazného bremena, odmietol uplatnený zákonný nárok priznať a ani žalovaný túto nezákonnosť nenapravil. Žalobca namietal, že nemôže ísť o akékoľvek domnienky správcu dane, ale iba o oprávnené pochybnosti, ktoré sú ním aj zrozumiteľne objasnené a logicky presvedčivo zdôvodnené, čo sa v tomto prípade nestalo. Poukázal pritom na konštantnú judikatúru a mal za to, že dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí. Dôkazné bremeno daňového subjektu tvoria skutočnosti vymedzené ust. § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zák.č.222/2004 Z. z. Vytýkal, že správca dane neuviedol a nepreukázal kvalifikovaný dôvod na sponchybnosť dodávok od deklarovaných dodávateľov žalobcu. Zo spisu i z rozhodnutia vyplýva, že boli predložené doklady, ktorých formálnu správnosť správca dane nespochybňuje. Predovšetkým boli predložené faktúry vystavené v súlade so zákonom o DPH a platné kúpne zmluvy uzavreté s jednotlivými dodávateľmi. Ďalej boli už v daňovej kontrole predložené potvrdené dodacie listy, vážne lístky, resp. súhrnné vážne listy, bankové výpisy, pokladničné doklady, dodacie listy, príp. iné obvyklé doklady. Správca dane odmietol ďalšie výsluchy pracovníkov žalobcu (vrátane doplnenia skorších výpovedí) i ďalších navrhovaných osôb, nakoľko údajne nespochybňuje, že potvrdia existenciu a manipuláciu s tovarom, ale to podľa správcu dane ešte nedokazuje, že išlo práve o kontrolovaný tovar (pritom existencia iného tovaru nebola preukázaná, ani deklarovaná). Boli preukázané platby za dodané tovary, zrealizované bezhotovostne zo strany povinných subjektov. Boli predložené výpisy zo skladovej evidencie odrážajúce realitu skladovania a nakladania s tovarom. Správca dane nevyvrátil, že dodávatelia dodania priznali a daň riadne odvedli do štátneho rozpočtu. Odberatelia následne tento tovar od žalobcu odobrali, zaplatili a podľa ich potrieb buď spotrebovali, spracovali alebo ďalej predali (presne to žalobca nemôže vedieť). Zdôraznil, že uvádzané okolnosti (ako dodatočná nekontaktnosť alebo zrušenie IČ DPH dodávateľa) samy osebe nie sú podvodom, nemožno len pre ne teda odoprieť žalobcovi nárok na odpočítanie dane. Ak nie je preukázaná daňovému subjektu účasť na prípadnom podvodnom konaní, daň mu musí byť uznaná. Vytýkané skutočnosti boli zistené až následne a je zrejme, že ide o súčasný stav spoločností dodávateľov, nie stav v čase, kedy dochádzalo k dodávaniu tovaru. Z toho vyplývalo, že vyvodzovať negatívne závery pre daňový subjekt zo skutočností existujúcich v neskoršom čase je nesprávne, pretože pre určenie daňovej povinnosti je rozhodujúci stav, aký tu bol v čase obchodovania. Na podporu tohto argumentu poukázal na rozsudok SD EÚ zo 4. júna 2020 vo veci C-430/19, ako aj ustálenú rozhodovaciu prax súdov (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 131/2004). Poukázal aj na známy rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojení s prípadom C 35403 (Optigen), C - 355/03 (Fulcrumelektronics) AC- 484/03 (Bondhouse), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Správca dane nepreukázal, že zo strany daňového subjektu došlo ku konaniu, ktoré je súčasťou daňového podvodu, o ktorom vedel alebo mal vedieť. Vzhľadom na splnenie všetkých zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane zo strany žalobcu, správca dane nemal zákonnú právomoc toto právo daňového subjektu v ním uplatnenej výške neuznať. Neobstojí opakované tvrdenie žalovaného, že správca dane neodmietol odpočítanie dane pre podvod, ale pre nesplnenie zákonných podmienok.

V ďalšej časti žaloby žalobca vytýkal, že dôkaz ako taký je ďalej formálne spochybnený tým, že k výsluchom týchto zahraničných svedkov nebol žalobca vôbec prizvaný, dôsledkom čoho sa ich nemohol zúčastniť a využiť svoje zákonné právo klásť svedkom otázku. Dôkaz je nepoužiteľný už len z tohto dôvodu jeho nezákonnosti. Pre vylúčenie pochybností doplnil, že túto námietku uvádzame iba vo vzťahu k tým výsluchom, ktorých sa vecne týka, t. j. predovšetkým všetky výsluchy v rámci MVI. Námietka sa pochopiteľne netýka tých výsluchov vykonaných v rámci vnútroštátnych úkonov, o ktorých bol žalobca upovedomený, a mohol sa ich zúčastniť a využiť svoje právo klásť svedkom otázku. Taktiež vytkol tvrdenie, že nebolo možné zabezpečiť výsluch svedka W. Q. (v súčasnosti už zomrelá, pôvodne bytom E. XXXX/XX, XXX XX N.) pre údajnú nekontaktnosť. Žalobca informoval správcu dane o tom, že má vedomosť o tom, že táto svedkyňa a) bola kontaktná, išlo o verejne známu osobu (články v novinách, dlhodobo obchodovala, aj s nemeckými partnermi, kandidovala na primátorku mesta Komárno v roku 2014) b) vypovedala v iných daňových konaniach v obdobných veciach, kde sa osobne zúčastnila výsluchu a všetky dotknuté obchody jednoznačne potvrdila. Vyjadril dôvodný predpoklad, že rovnako by potvrdila svoje obchody aj v dotknutom daňovom konaní. Čo sa týkalo toho, že prepravcovia ho nepoznajú, nejde o spornú skutočnosť, pretože predmetnú prepravu tovarov nezabezpečoval žalobca, ale jeho obchodní partneri. Uvedené následne rozvil ďalšou argumentáciou uvedenou v žalobe a poukázal na pravidlo uvedené v rozhodnutí sp. zn. 2Sžfk/8/2017 zo dňa 31. júla 2019, ako aj rozsudok Teleos, C-409/04.

V ďalšej časti žaloby žalobca rozvinul názor na rozdelenie dôkazného bremena a uviedol, že dôkazné bremeno žalobcu nie je bezbrehé. Opätovne zdôraznil, že uniesol svoje primárne dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu nároku na odpočítanie dane. Predchádzajúcu argumentáciu doplnil o rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30. 06. 2011 (str. 9-11) a tiež rozsudok Nejvyššího správného soudu ČR sp. zn. 5 Afs 83/2013. S poukazom na ďalšiu rozhodovaciu činnosť mal za to, že predmetom daňového konania za daných okolností malo byť unesenie dôkazného bremena zo strany správcu dane k tvrdenému podvodu a tiež k preukázaniu skutočnosti, že žalobca vedel alebo musel vedieť, že bol súčasťou podvodného obchodu. Dôkazné bremeno v tomto smere však správca dane neuniesol.

44. V časti, týkajúcej sa oslobodenia od dane podľa § 43 Zákona o DPH pri dodaní tovarov do iného členského štátu uviedol, že vo veľkej miere sa predošlá argumentácia vzťahuje aj na oslobodenie žalobcu od dane a trval na tom, že predkladanými dôkazmi a dôkazmi zistenými správcom dane, uniesol dôkazné bremeno a dostatočne preukázal splnenie všetkých zákonných podmienok pre oslobodenie od dane podľa § 43 Zákona o DPH pri dodaní tovarov do iného členského štátu uvedených na faktúrach, ktoré boli predmetom daňovej kontroly. Poukázal na zákonné podmienky a ich splnenie, ako aj na vykonané a tiež navrhnuté, ale nevykonané dôkazy. Mal za to, že z odpovede maďarskej daňovej správy na žiadosti o MVI, predmetom ktorej boli vyjadrenia prepravcov, ktorí vykonávali prepravu tovar zo Slovenska do Maďarska bolo zistené, že prepravcovia prepravu potvrdili, spoznávali predložené CMR - evidenčné čísla vozidiel, ktoré uviedli vo svojich výpovediach sú tie isté ako evidenčné čísla vozidiel uvedených na CMR a vážnych lístkoch, týkajúcich sa deklarovaných obchodov. Všetky uvedené zistenia potvrdzujú, že predmetný tovar existoval a bol prepravený do Maďarska, je známa osoba, ktorej bol tovar dodaný, pričom ide o osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte.

45. Správca dane neuznal žalobcovi ani trojstranný obchod, pri ktorom dodávateľom bol žalobca, prvým odberateľom Agrarwelt GmbH (Nemecko) a druhými odberateľmi spoločnosti PRIME ELITE Kft. a WORLD-CHEM Kft. (Maďarsko). K uvedenému obchodu predložil žalobca všetky potrebné formálne bezchybné doklady v zmysle zákona, čo nebolo sporné. Sporná nemôže byť ani existencia tovaru, nakoľko nielen doklady, ale aj svedectvá zamestnancov, ktorí tovar vážili (prípadne sa osobne zúčastnili jeho váženia u odberateľa) a prepravcov, ktorí ho prepravovali, jeho existenciu dosvedčujú. Preto žalobca k pochybnosti správcu dane o tom, či skutočne dotknutý tovar bol dodaný práve deklarovanému odberateľovi, uplatnil všetky námietky, ktoré vzniesol vo vzťahu k vnútroštátnym nadobudnutiam tovarov a IC dodaniam tovarov, primerane aplikované s odlišnosťami, ktoré vyplývajú z trojstranného obchodu. Ani v tomto prípade námietky neboli zo strany žalovaného zohľadnené. Poukázal na dôležitý fakt, že trojstranný obchod priznali prvý dodávateľ, t.j. žalobca, prvý odberateľ Agrarwelt GmbH (Nemecko) i druhý odberateľ PRIME ELITE Kft. (Maďarsko). Potvrdili všetky skutočnosti v súlade so skutočnosťami deklarovanými zo strany žalobcu. Ďalší prípadní nepriami odberatelia v poradí nie sú mu známi a pre

toto konanie ani nie sú relevantní. Druhý odberateľ WORLDICHEM Kft. (Maďarsko) bol nekontaktný. To však neznamená, že by trojstranný obchod spochybnil, ako to prezentuje správca dane.

46. K MVI žalobca uviedol, že správcovi dane stačilo na spochybnenie daňových plnení už to, že v rámci MVI maďarská spoločnosť (odberateľ) neposkytla požadované dokumenty, čo viedlo správcu dane podľa žalobcu k unáhlenému a nesprávnemu záveru, že nebolo možné presvedčiť sa o reálnosti transakcií a z uvedeného dôvodu správca dane oslobodenie od dane za vyššie uvedené zdaňovacie obdobia neuznal. Mal tiež za to, že dôkazná hodnota odpovede na MVI je prakticky nulová, nič sa nezistilo, odberateľ je v čase vykonávania MVI už nekontaktný, nepredkladá doklady, nespolupracuje, čo však neznamená, že tým sú spochybnené reálne dôkazy žalobcu.

Fyzická preprava zo SR (z tuzemska) do iného členského štátu EÚ bola podľa žalobcu preukázaná viacerými listinnými dokladmi, ako aj svedectvami fyzických osôb. Prostredníctvom MVI nezistil správca dane žiadnu relevantnú informáciu, výsledkom MVI boli skôr nezistenia, resp. irelevantné zistenia s nulovou výpovednou hodnotou vzhľadom na subjekt, objekt a časové obdobie. Ak správca dane spochybňoval prepravu, bol povinný vykonať zásadný dôkaz navrhovaný zo strany žalobcu - preverenie záznamov NDS z mýtného systému. Poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora vo veci C-273/11, Mecsek - Gabona Kft.

47. Zároveň žalobca vytkol porušenie zásady jednotného výkladu a aplikácie práva, práva na predvídateľné rozhodnutie, právnej istoty a legitímneho očakávania žalobcu, spočívajúcu v tom, že bola porušená zásada rovného postavenia žalobcu, i rovnakého a predvídateľného rozhodnutia v skutkovo v zásade zhodných alebo analogických veciach. Napadnutým rozhodnutím bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý proces s predvídateľným výsledkom, právo na rovnosť daňových subjektov pred zákonom, právo na rovnaké rozhodnutie pri rovnakých skutkových okolnostiach, právo na preskúmateľné (zrozumiteľné a dostatočne odôvodnené) rozhodnutie, právo na predvídateľné rozhodnutie (právna istota). Napadnuté rozhodnutie sa líši od judikovaných právnych názorov a bežných rozhodnutí všeobecných súdov v tejto oblasti práva. Poukázal pritom na konštantnú judikatúru, obsahujúcu tieto zásady.

48. K žalobnému bodu, týkajúcemu sa toho, že zistenie skutkového stavu správcom dane bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci uviedol, že v nadväznosti na predchádzajúcu námietku nepreskúmateľnosti, mal za to, že správca dane iba konštatuje, že vykonaným dokazovaním bolo dodanie tovaru spornej faktúry spochybnené. Ak však mal správca dane pochybnosti, tieto bolo nutné podporiť relevantnými dôkazmi a za týmto účelom preto bolo nevyhnutné vykonať aj ďalšie náležité zisťovania, ktoré by vyústili k preukázaniu skutočností, a ktoré by odôvodňovali prípadnú vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľa, nepriameho dodávateľa alebo odberateľa. Správca dane v daňovom konaní uviedol, že bude vykonávať preverovanie prepravy prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti. Takýto dôkaz však riadne nevykonával a potenciálne zistenia a informácie od Národnej diaľničnej spoločnosti tak nevyužil na riadne zistenie skutkového stavu. Správca dane mohol od Národnej diaľničnej spoločnosti získať kompletný elektronický dátový záznam, ktorý obsahuje údaje o druhu mýtnych udalostí, dátum a čas, identifikáciu mýtného úseku, identifikáciu vozidla a ďalšie údaje o preprave, potrebné na odstránenie pochybností správcu dane a potvrdenie správnosti a pravdivosti deklarovaných daňových plnení. Okrem toho vytýkal vyhodnotenie svedeckých výpovedí, napr. pani Z. M. na výsluchu pred správcom dane, kde ako konateľka spoločnosti Pet-print, s.r.o. všetky obchody (dodania tovaru daňovému subjektu) výslovne potvrdila a svoje povinnosti si plnila, alebo pána E. K., splnomocneného zástupcu spoločnosti MAGISTRATO s.r.o. ktorý obchody (dodania tovaru daňovému subjektu) taktiež výslovne potvrdil, dáva správca dane rovnakú dôkaznú hodnotu a vyvodzuje z nej rovnaké závery ako z neurčitej a nepreskúmateľnej informácie o tom, že v rámci MVI v Maďarsku nejaký zástupca nám neznámeho subjektu údajne nebol kontaktný alebo nepredložil maďarskému správcovi dane doklady. To preukazuje, že správca dane neposudzuje dôkazy logicky, nediferencuje ich správne podľa obsahu, váhy a významu. Namiesto toho ich aplikuje paušálne a iba na základe toho, či sú v prospech žalobcu (tie neakceptuje) alebo podľa názoru správcu dane (hoci neoprávnené) v neprospech žalobcu (tie naopak neopodstatnene zdôrazňuje a neprímerane nadhodnocuje). Uvedené platí primerane aj na ostatné jednoznačné výpovede, vyjadrenia, čestné vyhlásenia (s úradne osvedčeným podpisom) v prospech žalobcu v porovnaní s neurčitými a právne bezpredmetnými preverovaniami nám neznámych osôb (druhých a tretích dodávateľov).

49. Pod podstatné porušenia daňového poriadku spôsobujúce nezákonnosť rozhodnutia žalobca uviedol najmä ust. § 3 ods. 1, 2, 3, 7 a 9, § 24 ods. 2, 3, 4 a 5, § 25 ods. 4, § 44 ods.1, § 45 ods.1 písm. f), § 63 ods. 2 a 5 daňového poriadku, mali za následok nezákonnosť protokolu i celého ďalšieho konania, vrátane vyrubovacieho konania. Vytýkal, že správca dane prekročil maximálnu zákonnú ročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, keď oznámením zo dňa 18. 01. 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 18. 01. 2016 pominuli dôvody prerušenia, avšak žalobca mal za to, že dôvody prerušenia uplynuli dňa 11. 12. 2015, kedy bola doručená slovenskej finančnej správe posledná konečná odpoveď na žiadosť o MVI. Zároveň poukázal aj na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (ďalej len „zákon o MP“), ktorý implementuje Smernicu Rady č.2011/16/EÚ z 15. 02. 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní (ďalej len „Smernica“). A tiež na lehotu uvedenú v nariadení Rady EÚ č. 904/2010, ktorý upravuje administratívnu spoluprácu a boj proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie“). Poukázal pritom aj na Správu Komisie Rade a Európskemu parlamentu o uplatňovaní Nariadenia (COM 2014 71; 12.02.2014) a tiež na argumentáciu Najvyššieho súdu SR v rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 2. júla 2019.

Zároveň vytýkal aj neefektívnosť a prietahy pri administrácii MVI, spočívajúce v internej praxi daňových orgánov. Poukázal pritom na to, že v prípade MVI vo veci NAUROMEX Kft. bola žiadosť o MVI odoslaná zo strany daňového kontrolóra jeho nadriadenému e-mailom dňa 12. 02. 2015, od nadriadeného na oddelenie CLO finančného riaditeľstva e-mailom dňa 16. 02. 2015 (4 dni) a konečne z oddelenia CLO finančného riaditeľstva maďarskej daňovej správe elektronickým podaním zo dňa 23. 02. 2020 (7 dní) (spolu 11 dní). Odpoveď na predmetnú žiadosť bola zaslaná späť zo strany maďarskej finančnej správy slovenskej finančnej správe dňa 11. 12. 2015, odtiaľ daňovému úradu e-mailom dňa 15. 01. 2016 (35 dní) a následne daňovému kontrolórovi dňa 18. 01. 2016 (3 dni) (spolu 38 dní). Vytýkal tiež, že správca dane napriek prekročeniu zákonných lehôt v MVI nezasielal riadne a včas urgencie. Následkom prekročenia zákonnej ročnej lehoty daňovej kontroly bola potom nezákonnosť protokolu a nemožnosť pokračovania vo vyrubovacom konaní. Okrem toho vytýkal aj zneužívanie MVI zo strany správcu dane na umelé predlžovanie daňovej kontroly, ktoré vzhliadol v postupu správcu dane, ktorý podal ďalších 52 žiadostí o MVI ohľadom prepravcov až vo vyrubovacom konaní, čím tiež umelo predlžoval daňové konanie. Keďže považoval MVI za rozhodujúce pre zistenie skutkového stavu, mohol a mal predmetné MVI vykonať už v rámci daňovej kontroly. Ďalšie podstatné porušenia daňového poriadku vzhliadol žalobca v tom, že v rámci MVI boli uskutočňované aj výsluchy svedkov, pričom žalobca o nich nebol upovedomený. Ďalej rozporoval tvrdenie správcu dane, že vypočutie S. J. (prípadne ďalších zamestnancov žalobcu) by bolo nadbytočné a bez právneho významu, pretože podľa správcu dane údajne nie je osobou, ktorá by mohla potvrdiť dodávky tovaru. Doplnkový dôkaz uskutočnený výsluchom zamestnanca Y. J. I. považoval žalobca v danej situácii za významný, vo vzťahu k nakladaniu a vykladaniu tovaru a súvisiacim manipulačným činnostiam, potvrdeniu prepravcov, prípadne dodávateľa a odberateľa tovaru, ako aj k preukázaniu štandardného a obozretného konania žalobcu. Správca dane odmietol vykonať aj dôkaz - záznam z kamerového systému žalobcu, s odôvodnením, že tento dôkaz žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil, správca dane ho ani nežiadal, a že žalobca ho predložil až 01. 11. 2020. Žalobca dôkaz navrhoval už vo vyjadrení zo dňa 27. 06. 2016 k protokolu z daňovej kontroly a nie až 01. 11. 2020. Ohľadom množstva tovaru navrhoval žalobca vykonať napr. aj dokazovanie prostredníctvom záznamov maďarskej colnej správy o vážení kamiónov na hraničnom prechode. Nebol vykonaný napr. navrhovaný výsluch: R. G., XXXX Z., O. K. ut. XX, IV.em.XX, meno matky H. E., konateľ spoločnosti TIMBER-EX, na ktorého vykonaní žalobca výslovne trval. Výsluch navrhovaného svedka E. K. za dodávateľa MAGISTRATO s.r.o. odmietol správca dane s odôvodnením, že svedok povedal, že nebol jeho zamestnancom, iba pomáhal pri zabezpečovaní obchodných vzťahov. Vytýkal tiež, že správca dane odmietol vykonanie aj dôkazov zabezpečených vlastnou pátracou činnosťou daňového subjektu. Pri vlastnom pátraní daňový subjekt zistil, že niektorí prepravcovia ešte v čase daňového konania naďalej vykonávajú prepravnú činnosť. Niektorí dokonca aj pre odberateľa žalobcu (J. V., XXXX Z., M. út XXX, J. M. XXXX I., Z.-szilinszky E. utca XX, a i.), pre spoločnosť GoodMills Magyarország Kft. (predtým Pannonmill Kft.), ale aj pre iné subjekty na trhu. Správca dane žiadnym spôsobom nevyhodnotil ani vážne listy, resp. vážne lístky, dodacie listy, CMR a ďalšie listiny, ich dôkaznú váhu, v súvislosti s existenciou tovaru a preukázaním dodania tovarov deklarovateľmi a deklarovateľom. Iba všeobecne uviedol, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. Nepredložil však žiaden dôkaz relevantne spochybňujúci doklady predložené zo strany žalobcu alebo preukazujúci nepravdivosť údajov uvedených v predmetných dokladoch. V zdaňovacích obdobiach, v ktorých žalobca uskutočňoval IC dodania odberateľovi TIMBER-EX (Maďarsko), správca dane zasa

bez akéhokoľvek vysvetlenia pripočítal na ľarchu žalobcu napr. aj skutočnosť, že hlavnou činnosťou odberateľa TIMBER-EX bol predaj motorových vozidiel.

50. V časti žaloby, nazvanej dobrá viera a obozretnosť žalobcu, poukázal na rozhodovaciu prax, ako aj svoje štandardné konanie a porovnal štandardného konania žalobcu s podvodným konaním iných subjektov z rozhodovacej praxe súdov a správnych orgánov, ako aj prihliadol na stanoviská finančnej správy SR a súdne rozhodnutia poukazujúce na zjavne odlišný charakter obchodov žalobcu v porovnaní s podvodnými obchodmi. Žalobca vždy konal v súlade so zásadami poctivého obchodného styku, medzi obchodnými partnermi má dobré meno a pre svoju serióznosť, spoľahlivosť a čestné jednanie medzi nimi. Počas celého konania správca dane nepreukázal opak vyššie uvedeného, a to ani v jedinom prípade.

51. V závere žalobca poukázal na to, že správca dane/žalovaný: a) viacnásobne porušili procesné predpisy daňového konania, z ktorých najzávažnejším je prekročenie ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly spojené so sankciou nezákonnosti celého daňového konania i rozhodnutia; b) odôvodnili rozhodnutie nezrozumiteľne, čím spôsobili jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov; neobjasnili riadne dôvody rozhodnutia, keď po pôvodnej argumentácii kombináciou vzájomne sa vylučujúcich dôvodov (nesplnenie zákonných podmienok, zneužitie práva a daňový podvod) prešli k vzájomne sa vylučujúcemu dôvodu úmyselnou („vedel“) i nedbanlivostnou („mohol vedieť“) účasťou žalobcu v tvrdenom karuselovom obchode a zodpovednosťou za údajné zanedbanie obozretnosti; c) argumentujú vnútorne rozporne a nepresvedčivo, ich úvahy nie sú logicky vysvetlené, súčasne uvádzajú protichodné tvrdenia; d) v dôsledku uvedenej nezrozumiteľnosti, nejasnosti a nedostatku dôvodov ukrátili žalobcu o právo riadne a včas sa vyjadriť ku všetkým podstatným okolnostiam; e) vzali za základ napadnutého rozhodnutia skutkový stav, ktorý je v rozpore s administratívnymi spismi, resp. v nich nemá oporu; f) prvotnú pracovnú hypotézu, ktorá nebola potvrdená dôkazmi a zostala v rovine domnienky svojvoľne deklarujú ako preukázaný záver; g) napriek formálnym tvrdeniam o rozsiahlom dokazovaní nepredložili žiaden relevantný dôkaz k svojmu záveru, že žalobca vedel alebo mohol vedieť o zapojení do reťazového obchodu; h) odmietli vykonať potrebné dôkazy (najmä výsluchy svedkov); i) použili v konaní nezákonné dôkazy; j) nerozlišovali medzi dôkazmi a faktami na jednej strane a nepodloženými tvrdeniami a domnienkami na strane druhej; k) neodstránili zistené rozpory v dokazovaní; l) neprípustne selektovali dôkazy; m) nesprávne vyhodnotili dôkazy a nezistili objektívne skutkový stav; predstierajú preukázanie skutočnosti, ktoré nevyplývajú z dokazovania, ich tvrdenia sú v rozpore s obsahom spisu alebo v ňom nemajú oporu; neberú do úvahy dôkazy a skutočnosti svedčiacie v prospech žalobcu a naopak, neopodstatnene argumentujú domnienkami v neprospech žalobcu; n) nedodrжали princíp proporcionality pri rozdelení dôkazného bremena a neprimerane ním zaťažili žalobcu; o) namietajú irelevantné skutočnosti, ktoré nemajú vplyv na právo na odpočítanie dane; p) vec posúdili právne nesprávne, v rozpore so zákonom, eurokonformným a ústavokonformným výkladom práva; q) neopodstatnene paušalizujú a generalizujú (zistenie v jednom prípade automaticky aplikujú ako argument aj v ostatných kontrolovaných obchodoch); r) porušili zásady daňovej neutrality a ochrany práv dobromyseľne (v dobrej viere) nadobudnutých práv žalobcu; s) sa nevysporiadali s námietkami žalobcu a dôkazmi o obozretnosti a dobrej viere (vrátane rozsiahlej judikatúry a komparácie porovnateľných a odlišných reálnych súdnych prípadov); t) nevyvrátili dôkazy žalobcu o tom, že jeho konanie bolo bežné a štandardné, rozumné a obozretné, lege artis i bona fide; u) žalovaný je spoločnosťou, ktorá vo svojej podstate (personálnej, ekonomickej, právnej) ani v konaní nemá znaky podvodných subjektov a nevyšlo najavo ani žiadne prepojenie s takýmito subjektami; v) skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi, resp. v nich nemá oporu, keďže spis obsahuje dôkazy o skutočnej realizácii deklarovaných obchodov a neobsahuje dôkazy o tom, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa nimi podieľal na akejkoľvek nezákonnej činnosti tretích osôb; w) porušili zásadu jednotného výkladu a aplikácie práva, právo na predvídateľné rozhodnutie, vrátane práva na rovnaké rozhodnutie pri rovnakých skutkových okolnostiach, t. j. zásadu právnej istoty a legitímneho očakávania žalobcu; porušili právo žalobcu na spravodlivý proces a na rovnosť daňových subjektov pred zákonom; x) nerešpektovali nielen slovenskú a európsku judikatúru, ale rozhodovali aj v rozpore s vlastnými stanoviskami v iných konaniach, vlastnými oficiálnymi stanoviskami a vlastnými internými aktmi finančnej správy; y) konali neobjektívne, iracionálne, nelogicky, zaujato, celkovo nepredvídateľne a nekompetentne; jednostranne hájili iba fiškálny záujem a k žalobcovi sa od počiatku správali zaujato, s nedôverou a predsudkami; z) rozhodli arbitrárne na základe nepodloženého predsudku, ktorý pojali v úvode daňovej kontroly a následne ostali až do konca daňového konania rezistentní voči faktom a logickým úvahám, pričom neakceptovali žiaden dôkaz alebo argument žalobcu.

IV. Vyjadrenie žalovaného

52. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 14. 12. 2021 uviedol, že žalobca v žalobe neuvádza nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia, pričom by neboli predmetom odvolania.

53. K jednotlivým námietkam uvedeným v žalobe žalovaný dodal, že k lehote vykonanej daňovej kontroly, k prerušeniu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, k lehotám odpovedí na žiadosti o medzinárodné výmeny informácií sa vyjadrili správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach a detailne popísali dôvody prerušenia daňovej kontroly, rovnako ako aj výsledky a informácie, ktoré boli získané od zahraničných správcov dane. Správca dane, v rámci daňovej kontroly za všetky zdaňovacie obdobia zaslal 52 žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, na základe ktorých dospel k záveru, že poskytnuté informácie a dôkazy potvrdili zistenia správcu dane v priebehu daňovej kontroly. Z informácií a prehľadov získaných od maďarského správcu dane, mal správca dane vyčerpávajúce informácie o pohybe dokladov, ktoré zohľadnil pri vydaní rozhodnutí. Administratívna spolupráca v podobe medzinárodnej pomoci pri získavaní informácií predstavuje zdĺhavé konanie, pri tomto procese správca dane preruší daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu a v daňovej kontrole pokračuje dňom doručenia odpovede na túto žiadosť. Jednoznačným a pre správca dane záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe (prerušenie kontroly) musí byť zásada proporcionality, a preto správca dane musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť. Správca dane zohľadnil túto skutočnosť a v momente keď pominuli dôvody k prerušeniu kontroly, v tejto bezodkladne pokračoval.

K námietke žalobcu, že počas daňového konania konali správca dane aj žalovaný voči nemu neobjektívne, nelogicky a nepredvídateľne, nerešpektovali pritom zákonné podmienky na odpočítanie DPH pri zdaniteľnom plnení v zmysle záväzného výkladu európskej judikatúry, vrátane zásady daňovej neutrality a ochrany práv dobromyseľne (v dobrej viere) konajúceho žalobcu, žalovaný opätovne poukázal na svoje odôvodnenie, kde rozsiahlo popísané dôvody neuznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Žalobca neuviedol, v čom žalovaná strana nerešpektovala zákonné podmienky na odpočítanie dane, v čom porušila zásadu daňovej neutrality, pretože bol to práve žalobca, ktorý si uplatnil právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou, ktorú správca dane spochybnil a žalovaný (pozn. správneho súdu, správne malo byť žalobca) mu tieto pochybnosti nebol schopný jednoznačne vyvrátiť. Jeho tvrdenie, že preukázateľne konal štandardne a obvyklým spôsobom, je rešpektovaným obchodníkom s dlhoročným bezproblémovým pôsobením na príslušnom trhu, vždy plnil všetky svoje zákonné povinnosti, riadne priznáva a odvádza dane a nikdy sa nestal súčasťou daňového podvodu správcu dane ani žalovaný nijakým spôsobom nekomentovali, ale v prípade dôkaznej povinnosti pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je informácia o dlhoročnom pôsobení na podnikateľskom trhu, či rešpekt, informácia bezpredmetná. Skutočnosť, že zdaniteľné plnenia sa týkali bežnej obchodnej činnosti žalobcu, ktorou je nákup a predaj poľnohospodárskych komodít so slovenskými i zahraničnými obchodnými partnermi vychádza z predmetu činnosti žalobcu, uvedenej v Obchodnom registri Slovenskej republiky, avšak ani táto informácia ešte nevylučuje dôkaznú povinnosť žalobcu, ktorú tento neuniesol.

Žalovaný nerozporoval citáciu § 43 a 45 zákona 222/2004 Z. z., avšak poukázal na skutočnosť, že v zdaňovacom období september 2012 neboli realizované trojstranné obchody. Zástupca spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. nevedel poskytnúť informácie o preprave ani adresu doručenia tovaru a na otázku správcu dane kam bol tovar pre odberateľa prepravený, kto objednal prepravu. Okrem toho sa vyjadril, že nikdy nevidel tovar a nezúčastňoval sa dohovorov. Správca dane žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií požiadal zahraničného správcu dane o preverenie deklarovaných dodaní spoločnosti KEREPESEI PROJEKT, ktorý vo svojej odpovedi uviedol, že spoločnosť s daňovými orgánmi nespupracuje, neposkytla žiadne doklady na preverenie reálnosti ekonomických prípadov.

Žalovaný tiež vo svojom rozhodnutí uviedol v súvislosti s prepravovaným deklarovaným tovarom „Nie je dôležité kedy a či motorové vozidlá prešli spoplatňovanými úsekmi ciest, ak deklarovaný odberateľ nadobudnutie tovaru nepotvrdil a nepriznal a ak dodávateľ nepreukázal dodanie na základe predloženej faktúry kontrolovaným daňovým subjektom, prípadne ak existencia tovaru bola spochybnená, či nepreukázaná.“ Keďže „inštitúcia podvodu“ bola námietkou aj v odvolaní a žalovaný sa s touto

problematikou vysporiadal v rozhodnutí a slovné spojenie „podvod“ nepoužil v spojitosti s obchodnými transakciami žalobcu, nebude sa žalovaný k tejto námietke vyjadrovať.

K ďalším námietkam uviedol, že správca dane dňa 17. 12. 2014 oboznámil žalobcu s priebežnými kontrolnými zisteniami a tento zaslal dňa 13. 02. 2015 svoje vyjadrenie k priebežným kontrolným zisteniam. Bol to práve žalobca, ktorý opakovane uviedol, že nemožno priradovať konkrétne nákupy tovaru od konkrétnych dodávateľov ku konkrétnym predajom tohto tovaru konkrétnym odberateľom. Žalobca sa písomne vyjadril k protokolu z kontroly, aktívne, celkovo štyrmi podaniami, sa vyjadroval aj vo vyrubovacom konaní, navrhoval vykonanie úkonov, ktoré správca dane realizoval a o ich výsledkoch bol informovaný napríklad oboznámením č. 10229027/2019, oboznámením č. 100913402/2020 a zápisnicou o ústnom pojednávaní č. 101710961/2020.

Okrem toho uviedol, že použil pojem člen fakturačného reťazca vo svojom rozhodnutí za iné zdaňovacie obdobia a to v prípade, kedy použil vyjadrenie osoby registrovanej ako zástupcu 1. odberateľa, spoločnosti HMC TRADE, p. W., ktorá sa vyjadrila, že spoločnosť HMC TRADE je členom fakturačného reťazca, že v mieste sídla spoločnosti sa nikdy nenachádzal, nedokázal poskytnúť informáciu o podnikateľskej činnosti spoločnosti, nezúčastňoval sa na vedení tejto spoločnosti a neovládal ekonomické procesy v spoločnosti. Konateľ spoločnosti je jedným z najdôležitejších orgánov spoločnosti a jeho úlohou je zastupovať spoločnosť vo vzťahu k štátnym inštitúciám, súdom, alebo iným (tretím) osobám. Konateľ zastupuje spoločnosť navonok, uzatvára zmluvy a rieši obchodné aktivity spoločnosti a za túto spoločnosť sám zodpovedá. Ak sám konateľ spoločnosti nemá informácie o obchodných aktivitách spoločnosti a nevie k nim predložiť relevantné dôkazy, svedecké výpovede iných, nezávislých svedkov, nemôžu mať vplyv na výsledok daňovej kontroly.

Konštatoval tiež, že podmienky trojstranného obchodu sú taxatívne vymedzené v § 45 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. sa vierohodnosťou pôvodu faktúry rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru, alebo služby, alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru. Vierohodnosť pôvodu faktúry znamená, že faktúra bola vydaná dodávateľom, alebo inou osobou v jeho mene, pričom povinnosť zabezpečiť vierohodnosť pôvodu má nielen dodávateľ, ale aj príjemca tovaru alebo služby.

Žalovaný konštatoval, že daňový subjekt neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že jeho postup pri odpočítaní dane je v súlade so zákonom a mal dostatočný priestor a zákonné možnosti na to, aby sa uistil, že svojimi obchodnými transakciami sa nestane súčasťou konania, ktoré nesie znaky daňového podvodu. Založenie spoločnosti a jej zápis do Obchodného registra Slovenskej republiky ešte neznamená, že táto automaticky napĺňa hlavné definičné znaky podnikania, ktorými sú v zmysle Obchodného zákonníka sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom, vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť, za účelom dosiahnutia zisku spoločnosti. Žalobca bol priamo účastníkom deklarovaného zdaniteľného plnenia ako odberateľ a takýto subjekt sa nemá možnosť obhajovať nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (Rozsudok Najvyššieho súdu SR 5Sžf/94/2014 zo dňa 29. 02. 2016).

Žalobca používa pojem „prázdne frázy“, „informácie od oficiálnych inštitúcií“, aby zámerne poukázal na zistenia správcu dane, ktoré považuje za neobjektívne iba z dôvodov, že tieto nezapadajú do jemu vopred pripraveného konceptu. Žalobca priam spochybňuje vyjadrenia zahraničnej daňovej správy, ktorá na základe požiadaviek správcu dane konala. Zahraničná daňová správa pri vypočutí svedka postupuje podľa právnych predpisov platných na jej území. Ak príslušné právne predpisy neumožňujú nášmu daňovému subjektu realizovať právo podľa § 25 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, daňový subjekt sa nemôže dovolávať nezákonnosti vykonanej svedeckej výpovede. Preverovanie prepravcov tovaru malo za cieľ podporiť tvrdenie daňového subjektu, že dodania maďarským daňovým subjektom bolo uskutočnené tak ako tvrdí, na základe predložených faktúr. Informácie o prepravách iba potvrdili zistenia správcu dane, že dodania tovaru maďarským daňovým subjektom sa neuskutočnili tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Maďarskí prepravcovia prepravovali tovar, no nie v súlade s tvrdeniami daňového subjektu. Preprava tovaru predstavuje hmotnú podstatu, čo je potrebné preukázať hodnovernými dôkazmi (prepravnými dokladmi, technickými nosičmi dát, tachografmi, záznamami o jazdách a pod.) a nie iba svojimi zmyslami, ako si to predstavuje žalobca.

Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a je iniciátorom tohto práva v podobe odpočítania dane z pridanej hodnoty, ktorý si toto právo uplatňuje. Je preto jeho povinnosťou preukázať, že si tento nárok uplatňuje zákonným spôsobom. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom toto dôkazné bremeno leží svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane ani žalovaný nepostavili svoje rozhodnutie na nekontaktnosti obchodných partnerov nachádzajúcich sa v reťazci obchodných transakcií, ale na skutočnostiach, ktoré pri svojej vyhľadávacej činnosti zistili.

S odpoveďami na žalobné pripomienky uvedené v ďalších bodoch sa správca dane aj žalovaný vysporiadali vo svojich rozhodnutiach.

Každý prejudikovaný prípad je špecifický a je potrebné zohľadniť všetky skutočnosti, ktoré môžu mať vplyv na prijatie záveru. Správca dane sa z dôvodu objektívneho posúdenia nároku na odpočet dane počas výkonu kontroly sústredil aj na preverenie dodávateľských subjektov, ktorí v priamom a v nepriamom rade spolupracovali na poskytnutí tovaru a služieb, s ktorými súvisí uplatnený nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty.

Okrem toho dodal, že fotokópia občianskeho preukazu konateľa odberateľskej spoločnosti, predloženého správcovi dane nie je dôkazom o tom, že obchodné vzťahy boli uskutočnené tak, ako to uviedol žalobca.

Žalovaný nesubsumuje nekontaktnosť tuzemského partnera a nekontaktnosť zahraničného partnera pod podmienku intrakomunitárnych dodaní. Žalobca opakovane spochybnil výpovede svedkov (prepravcov) a opakovane poukázal na skutočnosť, že sa svedeckých výpovedí nezúčastnil. Tak ako žalobca uviedol na strane svojho rozhodnutia, zahraničná daňová správa pri vypočítaní svedka postupuje podľa právnych predpisov platných na jej území. Ak príslušné právne predpisy neumožňujú nášmu daňovému subjektu realizovať právo podľa § 25 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, daňový subjekt sa nemôže dovoliavať nezákonnosti vykonanej svedeckej výpovede. Okrem toho sa vyjadril k svedeckým výpovediam prepravcov a vyjadreniam zahraničného správcu dane. Rovnako tak žalovaný nespochybnil vykonávanie činností zamestnancami na základe pracovného pomeru u kontrolovaného daňového subjektu, avšak ich opakované vypočítanie tak ako to navrhol žalobca, nepovažoval za dôležité, nakoľko Ing. V. a p. J. ako svedkovia dostali priestor vypovedať a vo svojej svedeckej výpovedi iba popísali priebeh činností, ktoré im vyplývajú z pracovnoprávneho vzťahu so svojím zamestnávateľom.

Daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. a správca dane jej priebeh a kontrolné zistenia riadne a zodpovedne zdokumentoval v protokole z kontroly a vo svojom rozhodnutí. Námietkam žalobca sa správca dane aj žalovaný rozsiahlo venovali vo svojich rozhodnutiach. Okrem toho zdublikoval, že záznamy o pohybe motorových vozidiel po spoplatňovaných úsekoch ciest a diaľnic neidentifikujú žiadnou veličinou prepravovaný tovar a ani skutočný cieľ cesty, preto správca dane údaj o pohybe motorových vozidiel vyhodnotil ako nadbytočný bez vypovedacej schopnosti. Nie je dôležité kedy a či motorové vozidlá prešli spoplatňovanými úsekmi ciest, ak deklarovaný odberateľ nadobudnutie tovaru nepotvrdil a nepriznal a ak dodávateľ nepreukázal dodanie na základe predloženej faktúry kontrolovaným daňovým subjektom, prípadne ak existencia tovaru bola spochybnená, či nepreukázaná.

Zároveň sa žalovaný opätovne vyjadril k dĺžke daňovej kontroly, ako aj využitiu možnosti nazerať do spisu z daňovej kontroly a tiež ku kamerovému záznamu, v zhode s napadnutým rozhodnutím. Okrem toho dodal, že informácie z váženia kamiónov maďarskými orgánmi, alebo z prevádzky mýtného systému, sú neadresné a nepriame dôkazy pretože neposkytujú informáciu o tom, že prepravovaný a váženy tovar je ten, ktorý je uvedený na predložených faktúrach. K námietke, že správca dane odmietol návrh, na vykonanie dokazovania výpismi hlasových hovorov a SMS z kontrolovaného obdobia od príslušných telekomunikačných operátorov, ktoré sú tiež spôsobilé preukázať pravdivosť deklarovaných skutočností, žalovaný uviedol, že správca dane vykonal rozsiahlu dokazovaciu činnosť a zistenia z tejto činnosti uviedol v protokole z kontroly a rovnako ako žalovaný vo svojom rozhodnutí.

54. Žalovaný, na základe uvedených skutočností navrhol, aby správny súd žalobu, ako bezdôvodne podanú, zamietol.

V. Ďalší priebeh konania

55. Uznesením č. k. 21S/36/2021-193 zo dňa 28. 07. 2021 tunajší súd vylúčil žalobu zo dňa 01. 07. 2021 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100925671/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100925796/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100925879/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100926412/2021 zo dňa 27. 05. 2021, č. 100929648/2021 zo dňa 28. 05. 2021, č. 100988078/2021 zo dňa 07. 06. 2021, č. 100988318/2021 zo dňa 07. 06. 2021, č. 100988522/2021 zo dňa 07. 06. 2021, č. 100988670/2021 zo dňa 07. 06. 2021 na samostatné konanie.

56. K vyjadreniu žalovaného podal písomnú repliku žalobca a zotrval na podanej žalobe, vrátane jej doplnenia. Rovnako tak zotrval na prekročení zákonnej lehoty o 25 dní a poukázal na rozhodovaciu prax. Okrem toho žalobca bol toho názoru, že napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pretože jednotlivé dôvody sa navzájom vylučujú. Neobstojí ani obrana žalovaného, že podvod alebo zneužitie práva spomína údajne iba v súvislosti s inými subjektami. Ide totiž o subjekty, ktoré žalovaný dáva do súvisu s kontrolovanými zdaniteľnými plneniami žalobcu a v optike ktorých na plnenia žalobcu nazerá. Ak by bolo pravdivé tvrdenie žalovaného, že podvod neuvádza v súvislosti so žalobcom a jeho obchodmi, nemal by sa o podvode vôbec zmieňovať a zbytočne tým zaťažovať rozhodnutie. Súdny dvor sa ale vyslovil jednoznačne, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Zároveň žalobca doplnil svoje vyjadrenie k preprave a uviedol, že zákon v znení v čase uskutočnenia kontrolovanej transakcie, ktorá je predmetom preskúmania v tomto konaní medzi žalobcom a žalovaným (rok 2012) dokonca ešte od žalobcu nevyžadoval ani to, aby predložil doklad o preprave potvrdený odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v IČŠ. Postačujúce bolo aj preukázanie dokladom CMR bez uvedeného potvrdenia odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru alebo aj inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar. Okrem toho vytýkal, že žalovaný nevysvetlil, v čom má spočívať rozdiel napr. medzi technickými nosičmi dát, tachografmi a záznamami o jazdách, ani prečo by tento (jeden, tromi rôznymi výrazmi nazvaný) doklad mal mať vyššiu dôkaznú silu, než dôkazy, ktoré neúspešne navrhoval žalobca. V iných daňových konaniach správcovia dane dokazovanie tachografmi výslovne odmietajú aj v prípade ich aktívneho predloženia zo strany daňových subjektov. Správcovia dane dôvodnia, že tachografy nie sú spôsobilé preukázať zdaniteľné plnenie, nakoľko z nich nevyplýva pravdivosť kontrolovaného obchodu. Preto je viac než pravdepodobné, že by ich rovnako vyhodnotil aj správca dane v tomto prípade. Vyjadril presvedčenie, že predložené doklady k zrealizovanému obchodu spolu s vykonanými dôkazmi o preprave a s kontrolou prepravy vykonanou pracovníkmi žalobcu by spolu s dôkazmi na základe informácii z mýtného systému NDS a informáciami od maďarskej colnej správy (z váženia vozidiel) boli dostatočne dôveryhodným spôsobom zdokladovania prepravy. Mal za to, že už teraz je uskutočnenie prepravy tovaru do iného členského štátu preukázaným faktom, keďže nebolo účinne spochybnené. Formálne dôkazy ho jednoznačne potvrdzujú a podvod nebol preukázaný. Preprava do IČS je jedinou skutočnosťou (okrem povinnosti previesť právo nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa), ktorú bol žalobca povinný preukázať na účely oslobodenia od dane pri IC dodaní. Vyjadril tiež presvedčenie, že ak boli niektoré v Maďarsku získané doklady odlišné od dokladov žalobcu, tak zrejme z dôvodu, že sa netýkali žalobcu. Za irelevantné považoval zistenie, že niektorí prepravcovia neboli v obchodnom vzťahu ani s deklaroványm odberateľom. Z právnej úpravy jednoznačne vyplýva, že špedičná spoločnosť (zasielateľ) je na základe zasielateľskej zmluvy v obchodno-právnom vzťahu s odberateľom žalobcu (príkazcom) a na jeho účet (odberateľa/príkazcu, ktorému vystavuje faktúru) obstaráva prepravu (zásielky) u dopravcu (v tomto konaní označovaný správcom dane ako prepravca), pričom tento dopravca (prepravca) za túto službu fakturuje špedičnej spoločnosti. Preprava je tak vykonaná na účet odberateľa žalobcu, ktorý s prepravcom skutočne nemá obchodno-právny vzťah. Zároveň je splnená podmienka podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný mal jednoznačne preveriť aj špeditárske spoločnosti a ich obchodný vzťah s odberateľmi žalobcu. Na konkrétne špeditárske spoločnosti mohli nasmerovať správcu dane samotní prepravcovia (dopravcovia), ktorých správca dane preveroval. Práve týmto spôsobom sa mohol presvedčiť o správnosti deklarovanej prepravy. Zároveň sa tiež vyjadril k spochybneniu navrhnutých dôkazov a v bode V. uviedol ďalšie

výhrady k obsahu stanoviska k žalobe a to napr. že žalovaný preceňuje informácie získané z MVI. Poukázal tiež na stanoviská žalovaného a mal za to, že žiadne z uvedených zistení samostatne, ale ani všetky spoločne nie sú spôsobilé účinne spochybníť deklarované transakcie žalobcu a nie sú dôvodom na odmietnutie práva žalobcu na odpočítanie dane, čo žalobca podrobne zdôvodnil v žalobe.

57. Žalovaný ďalšie písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalobcu nepodal.

58. Súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní, konanom dňa 13. 12. 2022, za účasti právneho zástupcu žalobcu, ktorý zotrval na podanej žalobe. Žalovaný svoju neúčasť na nariadenom pojednávaní ospravedlnil, preto súd vec prejednal v neprítomnosti žalobcu a žalovaného podľa § 114 SSP.

VI. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

59. 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 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len "SSP") a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 07. 06. 2021, 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.

60. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/, b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30. 09. 2012, teda i v kontrolovanom zdaňovacom období, predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b/ poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné 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 § 9 ods. 1 vyššie citovaného zákona, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

a/ prevodu práva k nehnuteľnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
b/ poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
c/ prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
d/ služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať,

Podľa § 15 ods. 1 vyššie citovaného zákona, miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom služby, nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

Podľa § 19 ods. 1, 2 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.

Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 43 ods. 1, 3, 4, 5, 8 vyššie citovaného zákona, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet, ak kupujúci je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká kupujúcemu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

Oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8 ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. a) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. a) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

Podľa § 49 ods. 1, 2 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,

- b/ ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c/ ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d/ zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

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

61. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 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.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 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.

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

Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona, 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 § 46 ods. 8 vyššie citovaného zákona, zamestnanec správcu dane vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov, protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa ods. 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistí rozdiel v sume, ktorú má kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať, alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadríť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

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

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

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

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

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

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

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

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

21a) Napríklad zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.

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

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

62. V preskúmvanej veci predmetom sporu medzi žalobcom a žalovaným bola žalobcom tvrdená nezákonnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodov uplatnených v žalobe. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku v znení neskorších predpisov a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to konkrétne, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012 pri ním tvrdených dodávkach tovaru od spoločnosti Pet-print, s.r.o. za dodanie repky, na základe faktúr č. 622012, 632012, 642012, 652012, 662012, 682012, od spoločnosti MAGISTRATO s.r.o., za dodanie pšenice, na základe faktúry č. 28/G/2012, za dodanie pšenice, na základe faktúr č. 29/G/2012 a za dodanie slnečnice, na základe faktúry č. 30/G/2012 a od spoločnosti AXIA TRADE a.s. za dodávku repky na základe faktúr č. 2012/0000238, 2012/0000242, 2012/0000244, 2012/0000245, 2012/0000246. Okrem toho sporom medzi žalobcom a žalovaným bolo aj žalobcom deklarované dodanie tovaru s oslobodením od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. v príslušnom zdaňovacom období spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. za dodávku repky na základe faktúry č. 123000054, KEREPESEI PROJEKT za dodávku repky na základe faktúr č. 123000055 a č. 123000056.

63. Ak platiteľ DPH poskytuje služby alebo dodáva tovar, platí všeobecné pravidlo, podľa ktorého toto plnenie podlieha dani z pridanej hodnoty. Zo všeobecného pravidla existujú výnimky, kedy je plnenie od DPH oslobodené. Jednou zo situácií, kedy môže byť dodanie tovaru oslobodené je situácia, kedy platiteľ DPH dodáva tovar do iného členského štátu. Platiteľ však musí splniť zákonné podmienky pre oslobodenie. Aby platiteľ mohol využiť oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do iného členského štátu (ďalej „IČŠ“), musí splniť podmienky uvedené v § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Je potrebné zdôrazniť, že na využitie výhody oslobodenia, musia byť podmienky splnené presne - ustanovenia § 43 musia byť splnené reštriktívne, čo vyplýva z európskej judikatúry. Pri výklade § 43 je platiteľom nápomocné nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912 zo 4. decembra 2018. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že nestačí splniť hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie, ale je tiež nutné splnenie podmienok pre oslobodenie správcovi dane preukázať. Pokiaľ platiteľ podmienky pre

oslobodenie nespĺní alebo nepreukáže, má to pre neho dopad v podobe dorubenia DPH tak, ako to bolo aj v danom prípade.

Podmienkami pre oslobodenie od dane sú:

- dodávateľ tovaru je platiteľom dane v tuzemsku,
- odberateľ tovaru je identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte a tovar objedná pod svojim identifikačným číslom pre DPH prideleným v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom sa začalo odoslanie alebo preprava tovaru, pričom ale nemusí ísť o identifikačné číslo pre DPH pridelené v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy tovaru,
- odberateľ oznámil dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte (môže byť aj oznámené e-mailom),
- došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník (C-409/04 Teleos),
- tovar sa v rámci konkrétneho zmluvného vzťahu fyzicky prepravuje z tuzemska do iného členského štátu, pričom odoslanie alebo prepravu tovaru vykonáva buď predávajúci alebo kupujúci,
- musí ísť o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom.

V zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. z hľadiska uplatnenia oslobodenia od dane, pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, na základe listinného dôkazu, je tiež dôležité a nepochybné, že v ňom uvedené údaje musia odrážať skutočnosť, t.j. nielen osobu dodávateľa, ale aj odberateľa a iné zákonom stanovené náležitosti.

64. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ustanovení § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarcu požaduje pre ľahkú zneužívateľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenie bolo uskutočnené osobou uvedenou na faktúre.

65. Úlohou daňového konania je teda zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.

V tejto súvislosti s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/15/2019 správny súd zdôrazňuje, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

66. Z ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Toto v predmetnej veci znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade preukázaných dodávok tovaru, ktoré mu mal dodať ním uvádzaný dodávateľ, ktorý je platcom dane

z pridanej hodnoty. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim si listinných dokladov, výsluchom svedkov, ako aj vyjadrením žalobcu a inými dôkazmi, uvedenými vyššie, pričom žalobca bol opakovane v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku vyzvaný na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam, v rámci ktorých boli vyjadrené pochybnosti správcu dane. Námietka žalobcu, že z týchto výziev nevyplývali konkrétne pochybnosti, je v tomto smere irelevantná, nakoľko z obsahu administratívneho spisu vždy vyplývali nielen sporné faktúry, ale aj vykonané dôkazy a tiež boli uvedené pochybnosti správcu dane, ku ktorým sa žalobca vyjadroval a navrhol stále nové dôkazy, preto ani neobstojí námietka žalobcu, týkajúca sa nadbytočnosti vykonaného dokazovania v rámci MVI, ktoré sa však týkalo najmä žalobcom uplatneného oslobodenia od dane. V tomto ohľade správny súd dáva do pozornosti, že na jednej strane žalobca popiera relevantnosť získaných informácií v rámci MVI a na druhej strane vytýka, že neboli doplnené MVI aj o zisťovanie skutočností, týkajúcich sa špeditérskych spoločností. Je však potrebné súhlasiť s názorom žalobcu, že dokazovanie nie je absolútne, a to sa týka aj správcu dane, ktorý vykonal žalobcom navrhnuté dôkazy a samotná skutočnosť, že tieto dôkazy neboli v prospech žalobcu, nemôže znamenať tú skutočnosť, že nie sú relevantné a správca dane na ne nemá prihliadať. Správca dane hodnotí dôkazy nielen jednotlivo, ale aj vo vzájomnej súvislosti a vychádza pritom zo všetkého, čo počas konania vyšlo najavo.

67. Vychádzajúc z uvedeného preto správny súd aj k námietke žalobcu, že mu boli odňaté práva v rámci daňového konania, ktoré aj vymenoval, ale bližšie nešpecifikoval, zastal ten právny názor, že daňové orgány neporušili procesné predpisy daňového konania tak, ako ich žalobca v žalobe tvrdil. Za najzávažnejšie porušenie procesných predpisov daňového konania pritom žalobca považoval prekročenie ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly spojené so sankciou nezákonnosti celého daňového konania i rozhodnutia. K uvedenému správny súd uvádza, že preskúmaním obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá 16. 07. 2014 a ukončená bola dňa 16. 05. 2016 (dňom doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole). Keďže v priebehu daňovej kontroly nastala situácia, kedy bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, konkrétne nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej „nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010“), správca dane prerušil daňovú kontrolu dňa 06. 03. 2015 v mysle § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. a v zmysle § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. pokračoval v daňovom konaní od 18. 01. 2016, kedy pominuli dôvody na prerušenie kontroly. Vychádzajúc z celkového času trvania daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená, správny súd konštatuje, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok (daňová kontrola prebiehala v období od 16. 07. 2014 do 06. 03. 2015 a od 18. 01. 2016 do 16. 05. 2016, čo je celkovo 356 dní). K tvrdeniu žalobcu, že lehota na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu začína plynúť najskôr odo dňa, kedy príslušný orgán zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu, a zároveň končí tým dňom, kedy je príslušnému orgánu zaslaná odpoveď od príslušného orgánu iného členského štátu, správny súd uvádza, že v danom prípade nemožno aplikovať ustanovenia zákona č. 442/2012 Z. z., keďže tento sa nevzťahuje na daň z pridanej hodnoty (§ 3 ods. 2 písm. a/ zákona č. 442/2012 Z. z.), pričom ustanovenie § 61 daňového poriadku stanovuje len jednu podmienku, a to že deň prerušenia daňovej kontroly nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu. V tomto prípade bola daňová kontrola prerušená od 06. 03. 2015 a to do doby obdržania požadovaných informácií od zodpovedného administratívneho orgánu príslušným členským štátom Daňovým úradom Nitra. Žalobca rozhodnutie prevzal dňa 05. 03. 2015. Medzinárodná výmena informácií sa týkala spoločnosti „NAUROMEX“ KFT. Odpoveď na žiadosť o MVI bola doručená Daňovému úradu Nitra dňa 18. 01. 2016, pričom žalobca v žalobe namietal, že vo formulári je uvedený dátum zaslania odpovede 11. 12. 2015. Uvedené však nemožno stotožniť aj s dátumom doručenia odpovede. Okrem toho je potrebné v tejto súvislosti poukázať aj na názor Najvyššieho správneho súdu SR vyjadrený v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/44/2009 zo dňa 27. 10. 2021, ktorý uviedol v bode 49, že „daňový poriadok vo vzťahu k určeniu tohto dňa stanovuje iba jedno, svojou povahou, časové kritérium, ktoré je závislé od spôsobu doručovania 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 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 správcu dane uvedie skutočnosti, pre ktoré daňovú kontrolu prerušil. Relevantným následkom prerušenia daňového konania (daňovej kontroly) je, že počas

prerušená lehoty neplynú.“ Z predmetného rozhodnutia tiež vyplýva, že kedy bola správcom dane vyplnená žiadosť o poskytnutie informácií preposlaná oddelením CLO príslušnému orgánu členského štátu, je vo vzťahu k samotnému prerušeniu daňovej kontroly a s tým súvisiacej celkovej dĺžky daňovej kontroly, irelevantná. Uvedené je možné subsumovať aj na skutočnosť, kedy bola odpoveď odoslaná zo strany zahraničného správcu dane, doručená oddeleniu CLO a následne preposlaná. Samozrejme, v prípade enormne dlhej neodôvodnenej doby, je potrebné starostlivo zvažovať a dopytovať vykonávané interné úkony v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ale v danom prípade išlo o 25 dní, čo ani podľa názoru súdu nie je enormne dlhá doba, ktorú by bolo potrebné zohľadniť v rámci prerušená, resp. neprerušená daňového konania. Správny súd mal v uvedenej súvislosti preto za to, že správca dane neporušil žiadne zákonné ustanovenia a ani nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa ustanovenia § 61 daňového poriadku, pričom deň prerušená daňovej kontroly bol stanovený ako deň nepredchádzajúci dňu, ku ktorému bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly odovzdané na poštovú prepravu žalobcovi. K dátumu, ktorý stanovil správca dane ako deň, kedy pominuli dôvody prerušená daňovej kontroly správny súd uvádza, že i v tomto prípade postupoval správca dane v súlade s § 61 ods. 4 daňového poriadku, keď tento deň bol dňom doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správcovi dane. Ohľadom ustanovenia nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, správny súd konštatuje, že uvedené nariadenie stanovuje lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, tieto lehoty sú však záväzné pre dožiadaný orgán. To, že dožiadaný orgán pri vybavovaní žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nepostupuje v súlade s uvedeným nariadením a nedodrží maximálnu lehotu na vybavenie žiadosti ním stanovenú, neznamená, že správca dane je povinný po márnom uplynutí lehoty stanovenej nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 pokračovať v daňovej kontrole. V tejto súvislosti je potrebné dať do pozornosti rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C- 186/20, z ktorého jednoznačne vyplýva, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušená daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Uvedené je možné rovnako subsumovať aj na interné doručovanie odpovede z medzinárodnej výmeny informácií medzi oddelením CLO a správcom dane, a preto aj túto námietku správny súd hodnotil za nedôvodnú.

Čo sa týkalo poukazu na judikatúru Najvyššieho súdu SR, v tomto ohľade je potrebné túto judikatúru považovať za prekonanú vyššie uvedenými rozhodnutiami, ako aj správny súd dodáva, že ani rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/62/2017 neobsahuje právny záver o tom, že správca dane má prerušovať daňovú kontrolu až dňom, kedy príslušný orgán - oddelenie CLO odošle žiadosť o poskytnutie informácie príslušnému orgánu a že do celkovej lehoty na vykonávanie 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 to tvrdil žalobca.

V tejto súvislosti kasačný súd v rozsudku pod sp. zn. 5Sžfk/44/2019 uviedol, že oddelenie CLO po doručení žiadosti správcom dane, túto následne zasiela do iného členského štátu, a nemá žiadnu úvahu, či tak urobí alebo nie, inými slovami, ak už došlo k prerušeniu konania správcom dane, oddelenie CLO toto prerušenie nemôže nijako zvrátiť a preto vzhľadom na absenciu akejkoľvek úlohy oddelenia CLO v posudzovaní potrebnosti MVI 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, resp. ako v danej veci žalobca namietal, započítavať jednotlivé dni, o ktoré bolo prerušenie konania týmto interným, resp. administratívnym úkonom predĺžené. Okrem toho správne súdu nie je ani zrejmé, z čoho žalobca čerpal informáciu o štandardnej dĺžke doručovania odpovede, resp. preposielaní žiadosti, o lehotách stanovených medzi jednotlivými orgánmi a pod., pretože pre súd nie sú záväzné interné pokyny správnych orgánov, a preto aj túto argumentáciu žalobcu, spočívajúcu v odklone od stanovísk finančných orgánov, resp. odborných stanovísk, je potrebné hodnotiť za irelevantnú.

K ďalším námietkam, týkajúcim sa prerušená daňovej kontroly a jej zásahu do práv žalobcu, správny súd poukazuje na druhú vetu uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 726/2016 z 25. 10. 2016, ktorá znie: „Počas prerušená daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“

Na uvedenom nič nemení ani tá skutočnosť, že výsledok zo žalobcom namietanej daňovej kontroly nebol súčasťou napadnutého rozhodnutia, pretože ako sám žalobca uviedol, daňová kontrola bola vykonávaná za obdobie február - november 2012, a teda získaná informácia sa nemusela týkať všetkých daňových období.

68. Ohľadom odklonu od rozhodovacej praxe správnych súdov, pozornosti súdu neušlo, že žalobca v bodoch 251 - 255 poukázal na rôzne rozhodnutia, avšak išlo o rozhodnutia, v rámci ktorých subjektom nebolo priznané odpočítanie dane z pridanej hodnoty za určitej konkrétnej skutkovej situácie, pričom žiadnu takúto situáciu aj keď nebolo možné priradiť k danému skutkovému stavu, nemožno uvedené považovať za odklon od rozhodovacej praxe. Takouto procesnou situáciou by bolo, ak by za rovnakých skutkových a právnych okolností správny súd jednému subjektu priznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty, resp. uznal oslobodenie od dane z pridanej hodnoty a druhému subjektu nie. Uvedené však zo strany žalobcu tvrdené ani preukázané nebolo, a preto aj túto námietku, týkajúcu sa procesnej vady, je potrebné hodnotiť za nedôvodnú. Rovnako tak neobstálo tvrdenie žalobcu, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nereagoval na judikatúru, pričom v tejto súvislosti správny súd poukazuje na odôvodnenie žalovaného, ktorý uviedol, že „poukazovanie na rozsudky rozchádzajúce sa v merite veci od podstaty preverovania deklarovaných obchodných transakcií, staršieho datovania a s rozdielnou problematikou, považuje správca dane za subjektívny náhľad daňového subjektu. Právny názor v každej jednej prejednávanej veci je jedinečný, podstata preverovaných skutočností rozdielna a z toho dôvodu nie je možné spájať prípady odlišné vo svojej podstate.“ Uvedené správny súd považoval za dostatočné vysporiadanie sa s judikatúrou citovanou žalobcom zo strany daňových orgánov, a preto ani táto námietka neobstála.

69. K uneseniu dôkazného bremena správny súd uvádza, že v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry špecifikované aj v bode 64 tohto rozsudku. Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty a pre uplatnenie oslobodenia od dane, 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.

70. 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 a tiež oslobodenie od dane, musí byť schopný preukázať realitu deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi a odberateľmi 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 získavať 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).

71. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosť o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločností dodávateľov: Pet-print, s.r.o., MAGISTRATO s.r.o. a AXIA TRADE a.s., predmetom ktorých malo byť dodanie rôznych poľnohospodárskych plodín žalobcovi podľa faktúr uvedených v bode 64 tohto rozsudku, vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom využil i poznatky získané z iných daňových kontrol a miestnych zisťovaní, výsluchy svedkov, listinné dôkazy a tiež vyjadrenia žalobcu, ako aj ohľadom spoločnosti MAGISTRATO s.r.o. a prepravy, aj informácie z medzinárodnej výmeny informácií. Ohľadom uplatneného oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, v rámci ktorého žalobca vystupoval ako dodávateľ a odberateľom mali byť spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T., KEREPESEI PROJEKT podľa

faktúr uvedených v bode 64 tohto rozsudku, správca dane vykonal dokazovanie najmä prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

K skutočnostiam získaným v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správny súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR č.k. IV. ÚS 607/2021 zo dňa 30. 11. 2021, v ktorého právnych vetách je uvedené:

„I. Žiaden právne záväzný akt Európskej únie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná úprava, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu.

II. Poznatky získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získaný a procesne použiteľný dôkaz. To, akú relevanciu prizná správca dane konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov. Samozrejme, nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy).“

Z uvedeného je teda nepochybné, že aj keď žalobca nemal možnosť zúčastniť sa úkonov, vykonávaných dožiadaným zahraničným správcou dane, podľa predpisov platných v dožiadanom štáte, ktoré správca dane nevie ovplyvniť, takto získané poznatky je možno považovať za zákonne získané a procesne použiteľné ako dôkazy, a teda argumentácia žalobcu o ich nižšej právnej sile, je v tomto ohľade úplne irelevantná.

72. Žalobca si v zdaňovacom období september 2012 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľmi Pet-print, s.r.o., MAGISTRATO s.r.o. a AXIA TRADE a.s., predmetom fakturácie boli poľnohospodárske plodiny a titulom uplatnenia oslobodenia od dane za dodanie tovaru odberateľom NORDINGWEST HUNGARY K.F.T., KEREPESEI PROJEKT podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z.. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetnými poľnohospodárskymi plodinami, v rámci uplatnenia odpočítania dane, bol realizovaný v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral a detailne opísal vo svojom rozhodnutí (výnimka AXIA TRADE a.s. - nekontaktná). Na základe týchto zistení a deklarováných obchodov, bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko reálnosť deklarovaneho obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že spoločnosť Pet-print, s.r.o. nepreukázala nadobudnutie poľnohospodárskych komodít na základe prijatých faktúr zaevidovaných v evidencii dane z pridanej hodnoty, zaúčtovaných v účtovníctve, a teda nepreukázala ich dodanie žalobcovi. Rovnako tak spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. nepreukázala nadobudnutie tovaru a prepravu tovaru neuskutočnila tak, ako to tvrdila. Spoločnosť AXIA TRADE a.s. tiež nepreukázala skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinná uvádzať v daňovom priznaní a nepotvrdila dodanie repky žalobcovi.

73. Konkrétne, v spoločnosti Pet-print, s.r.o. vykonal správca dane daňovú kontrolu, pri ktorej zistil, že táto nadobudla deklarovany tovar od dodávateľov: AGROBULLS s.r.o., GOLD STONE s.r.o., LESPOL, s.r.o., SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. V súvislosti s iným konaním správca dane vykonal opakované miestne zisťovanie za účelom preverenia obchodných transakcií v roku 2012 v spoločnosti AGROBULLS s.r.o. a zistil, že okrem názvu umiestnenom na vývesnej tabuli na budove, nemá na tejto adrese žiadne podnikateľské ani kancelárske priestory. Na výzvu správcu dane spoločnosť AGROBULLS s.r.o. nereagovala a zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát je neznámy“. Spoločnosť AGROBULLS s.r.o. je nekontaktná a k 31. 03. 2013 jej bola podľa § 81 zákona o dani z pridanej hodnoty zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Štatutárnym zástupcom spoločnosti je občan Maďarska. Daňový subjekt AGROBULLS s.r.o. teda nepreukázal dodanie tovaru, slnečnice a repky daňovému subjektu Pet-print, s.r.o. Správca dane vykonal v súvislosti s iným konaním miestne zisťovanie, za účelom preverovania obchodných transakcií z roku 2012 aj v spoločnosti GOLD STONE s.r.o. a zistil, že na uvedenej

adrese sa spoločnosť nenachádza a nemá svoje označenie. Spoločnosť GOLD STONE s.r.o. na výzvu správcu dane nereagovala, zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Štatutárnym zástupcom spoločnosti je občan Maďarska. Spoločnosť GOLD STONE s.r.o. je nekontaktná a k 30. 11. 2013 jej bola, podľa § 81 ods. 4 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. zrušená registrácia pre daň, teda ani táto spoločnosť nepreukázala dodanie tovaru spoločnosti Pet-print, s.r.o. Rovnako tak spoločnosť LES-POL, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, zásielky sa správcovi dane vracajú neprevzaté v odbernej lehote a následne po opakovaní doručovania sa zásielka vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Štatutárny zástupca spoločnosti LES-POL, s.r.o. sa k ústnemu pojednávaniu ani po opakovaných predvolaniach nedostavil, svoju neúčasť nijako neospravedlnil a požadované doklady nepredložil. Spoločnosť LES-POL, s.r.o. teda nepreukázala dodanie spoločnosti Pet-print, s.r.o. Správca dane vykonal v súvislosti s iným konaním miestne zisťovanie aj v spoločnosti SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. a zistil, že na adrese uvedenej v Obchodnom registri Slovenskej republiky, sa okrem názvu umiestnenom na vývesnej tabuli na budove, nemá na tejto adrese žiadne podnikateľské ani kancelárske priestory. Na základe výzvy bol správcovi dane doručený e-mail prílohou ktorého bol zoznam vydaných a prijatých faktúr za rok 2012 za spoločnosť SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. Zo zoznamu prijatých faktúr vyplývalo, že spoločnosť SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. nakupovala poľnohospodárske komodity od spoločnosti P. B. T. SK s. r. o. a BEDRYF s. r. o. V súvislosti s iným konaním správcu dane vykonal v spoločnosti P. B. T. SK s. r. o. miestne zisťovanie, pričom zistil, že na adrese sídla sa nachádza bytový dom, na ktorom chýbalo označenie spoločnosti P. B. T. SK s. r. o. Na základe zoznamu prijatých faktúr mal daňový subjekt P. B. T. SK s. r. o. dodať tovar daňovému subjektu SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. v zdaňovacích obdobiach september - november 2012. Spoločnosť P. B. T. SK s. r. o. podala naposledy daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2012, t.j. nepriznala a neodviedla daň z deklarovaných dodaní, je nekontaktná, so správcom dane nekomunikuje a dodanie tovaru nepotvrdila. Správca dane tiež v súvislosti s iným konaním vykonal v spoločnosti BEDRYF s. r. o. miestne zisťovanie, pričom zistil, že na adrese sídla spoločnosti, chýbalo jej označenie. Na základe zoznamu prijatých faktúr mal daňový subjekt BEDRYF s. r. o. dodať tovar daňovému subjektu SLOVAKIA TRADE 73 s.r.o. v zdaňovacích obdobiach november - december 2012; daňový subjekt BEDRYF s. r. o. podal za 4. štvrťrok 2012 nulové daňové priznanie, t.j. nepriznal a neodviedol daň z deklarovaných dodaní, je nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje a dodanie tovaru nepotvrdil. Po oboznámení žalobcu s kontrolnými zisteniami správcu dane vykonal miestne zisťovanie aj v spoločnosti Pet-print, s.r.o. a zistil, že reálne miesto podnikania spoločnosť nepreukázala. Na výzvu správcu dane sa dostavila konateľka spoločnosti a uviedla, že kancelársky priestor má na mieste, kde momentálne býva, predložila zoznamy prijatých a vydaných faktúr za zdaňovacie obdobia roku 2012. Správca dane zahájil v spoločnosti Pet-print, s.r.o. daňovú kontrolu, preveroval uskutočnené zdaniteľné obchody za rok 2012 a zistil, že konateľke, p. Z. M. skončila dňa 16. 10. 2013, v čase daňovej kontroly, funkcia konateľky a novým konateľom sa stal občan Rumunska, ktorý nepreberal poštu a stal sa nekontaktným. Deklarované obchodné transakcie uskutočnené spoločnosťou Pet-print, s.r.o. boli riadne preverené v súlade s ustanovením § 3 zákona č. 563/2009 Z. z., a z výsluchu Z. M. vyplynulo, že všetky účtovné doklady a súvisiace dokumenty odovzdala novému konateľovi spoločnosti. Napriek jej tvrdeniu, že aj po skončení funkcie konateľa pracovala pre spoločnosť, spoločnosť Pet-print, s.r.o. nepodala ročné hlásenie o vyúčtovaní dane za rok 2013, čím deklarovala, že nemala žiadnych zamestnancov. Z. M. sa vyjadrila, že spoločnosť neplatí za prepravu tovaru, nevie, kto sú prepravcovia tovaru, nakoľko preprava je väčšinou zahrnutá v cene tovaru od dodávateľa, čo je rozporné tvrdenie so žalobcom, ktorý tvrdil, že prepravu tovaru do jeho skladov zabezpečovali dodávateľia.

Ohľadom spoločnosti MAGISTRATO s.r.o., ktorá deklarovala nákup poľnohospodárskych plodín za kontrolované zdaňovacie obdobia od spoločností: LASPOL s.r.o., V. L. G. Slovakia s.r.o., AGRO - MAX s. r. o., správca dane zistil, že miestne príslušný správca dane vykonal v spoločnosti LASPOL s.r.o. miestne zisťovanie a zistil, že na adrese sídla spoločnosti sa nachádza rodinný dom, bez skladových a výrobných priestorov. Sídlo spoločnosti nie je nijako označené a dlhodobo sa tam nikto nezdržuje. Spoločnosť LASPOL s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, poštu nepreberá a výzva k predloženiu dokladov sa správcovi dane vrátila s označením „neprevzatá v odbernej lehote“. Spoločnosť LASPOL s.r.o. nemá podmienky, ani zamestnancov na obchodovanie s poľnohospodárskymi komoditami. Podľa vyjadrenia pracovníka obecného úradu na adrese sídla spoločnosti má trvalý pobyt občan obce a na obecnom úrade nemajú informácie o existencii a podnikaní spoločnosti LASPOL s.r.o. Z uvedeného vyplynulo, že spoločnosť nepreukázala skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinná uvádzať v daňovom priznaní a nepotvrdila dodanie poľnohospodárskych plodín na základe deklarovaného dodania, vystavením faktúr spoločnosti MAGISTRATO s.r.o. Správca dane

vykonal miestne zisťovanie aj na adrese sídla spoločnosti V. L. G. Slovakia s.r.o. a zistil, že na uvedenej adrese sa nenachádza označenie spoločnosti. Zásielky adresované spoločnosti nikto nepreberá a tieto sa vracajú s poznámkou „adresát je neznámy“. Spoločnosť V. L. G. Slovakia s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, za rok 2012 nepodala daňové priznanie, nepriznala a neodviedla daň z vystavených faktúr a nepotvrdila deklarované dodanie poľnohospodárskych plodín spoločnosti MAGISTERATO s.r.o. Správca dane požiadal v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u daňového subjektu AGRO - MAX s. r. o. a zistil, že spoločnosť AGRO - MAX s. r. o. nadobudla tovar od spoločnosti EUROPEAN AGRICULTURAL PARTNERS LTD a ten ju nadobudol od spoločnosti M Agrokom s.r.o. Spoločnosť AGRO - MAX s. r. o. existenciu tovaru preukázala dokladom „Prehľad vážení 22. 05. 2012“, kde je ako odberateľ uvedená spoločnosť EUROPEAN AGRICULTURAL PARTNERS LTD. Z uvedeného dokladu vyplývalo, že spoločnosť AGROKOM s.r.o., Marcelová predala tovar spoločnosti EUROPEAN AGRICULTURAL PARTNERS LTD, London, pričom deklaruje naopak, obstaranie od tohto obchodného partnera. Pri miestnom zisťovaní u daňového subjektu M Agrokom s.r.o. sa splnomocnená zástupkyňa vyjadrila, že obchody sa uskutočnili na základe kúpnej zmluvy, prepravu tovaru zo skladu v Tekovských Lužanoch zabezpečil vždy odberateľ svojimi prepravnými prostriedkami, pričom každý vážny lístok obsahuje údaje o vozidle, ktoré prepravu uskutočnilo. Ohľadom preverovania žalobcom tvrdených skutočností, správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a požiadal maďarskú daňovú správu o preverenie prepráv tovaru, na základe predložených dokladov, príjmiem a výdajom pre spoločnosť MAGISTRATO s.r.o., ktorý využíval motorové vozidlá prenajaté od maďarskej spoločnosti SN-L INVEST KFT. Konateľom tejto spoločnosti boli predložené nájomné zmluvy v maďarskom jazyku na prenájom motorových vozidiel od 01. 06. 2012, pričom bolo v odpovedi uvedené, že spoločnosť SN-L Kft nevlastnila licenciu na prepravu a nepredložila žiadne doklady. Podľa vyjadrenia konateľa neuskutočnili pre slovenský daňový subjekt žiadnu prepravu a nevie kto objednal prepravu ani kde a či boli jeho vozidlá použité. Vodičov p. Q. L., p. Y. M., p. B. V., p. F. L., p. R. N., ktorých mená boli uvedené na predložených dokladoch k preprave nepozná. Spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. nepreukázala nadobudnutie tovaru a prepravu tovaru neuskutočnila tak, ako to tvrdí. Správca dane nepochybnil, že žalobca predloží vážne lístky, ktorých existenciu a úkon vážení jeho zamestnanci potvrdia, že boli vážené dodania od dodávateľa, spoločnosť MAGISTRATO s.r.o., keďže táto dodanie tovaru nepreukázala, a preto návrh žalobcu vypočítať zamestnancov obsluhujúcich váhu, ako aj šoférov, ktorých účasť zabezpečil, vyhodnotil správca dane ako neopodstatnený, s čím sa aj správny súd stotožnil.

Správca dane v súvislosti s iným konaním tiež zistil, že spoločnosť AXIA TRADE a.s. na adrese uvedenej v Obchodnom registri nesídlí. Obyvateľka nehnuteľnosti, ktorá je uvedená ako sídlo spoločnosti, správcovi dane pri miestnom zisťovaní uviedla, že spoločnosť AXIA TRADE a.s. ani žiadna iná spoločnosť na tejto adrese nesídlí. Doporučené zásielky zasielané na adresu sídla sa vracajú s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Konateľom spoločnosti je občan Maďarska, spoločnosť je nekontaktná, na písomnú žiadosť nereagovala a so správcom dane nespolupracovala. Spoločnosť nepreukázala skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinná preukázať v daňovom priznaní a nepotvrdila dodanie repky žalobcovi.

Správca dane počas výkonu kontroly preveroval aj dodanie tovaru s oslobodením od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. od spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. a zistil, že nákupy repky boli deklarované od dodávateľov AGRO TRADE HOUSE s.r.o., AXIA TRADE a.s., MAGISTRATO s.r.o. a Pet-print, s.r.o., nekontaktných daňových subjektov, so sídlom na schránkových adresách, ktorí nepreukázali dodanie repky žalobcovi. Nákupy slnečnice boli deklarované od dodávateľa MAGISTRATO s.r.o., tvrdil, že slnečnicu nakúpil od daňového subjektu AGRO - MAX s. r. o., u ktorého pri výkone daňovej kontroly predaj od dodávateľa AGRO - MAX s. r. o. k odberateľovi MAGISTRATO s.r.o. nebol preukázaný. Nákupy kukurice boli deklarované od dodávateľskej spoločnosti N-Lél, a.s., ktorý ju nakúpil od spoločnosti MAGISTRATO s.r.o. Zároveň deklaroval priamy nákup kukurice od dodávateľa MAGISTRATO s.r.o., ktorý tento nákup realizoval od spoločnosti LASPOL s.r.o., ktorý sa na adrese sídla nenachádza, so správcom dane nekomunikuje, zásielky nepreberá, ďalšia spoločnosť, od ktorej žalobca realizoval nákup tovaru bola spoločnosť V. L. G. Slovakia s.r.o., ktorý je nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje, nepreberá zásielky a adresát je neznámy. Z uvedených skutočností vyplývalo, že nadobudnutie tovaru bolo na základe vystavených faktúr v reťazci nekontaktných daňových subjektov, ktorí dodanie tovaru žalobcovi nepotvrdili. Maďarská daňová správa uviedla, že zástupca spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. nevedel poskytnúť informácie o preprave ani adresu doručenia tovaru a na otázku správcu dane, kam bol tovar pre odberateľa prepravený, kto objednal prepravu a kde bol tovar odovzdaný odpovedal, odpovedať nevedel, nakoľko podľa jeho vyjadrenia prepravu od

žalobcu si zabezpečil odberateľ. Zástupca spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY K.F.T. p. G. J.? s sa vyjadril tak, že nikdy nevidel tovar a nezúčastňoval sa dohovorov. V jeho mene konali iné osoby, okrem iného p. Z. M.. Jeho vyjadrenia sú o odovzdávaní hotovosti p. M. X. a p. Y. I., ktorý je podľa jeho informácií generálnym riaditeľom Poľnohospodárske s.r.o.

Žalobca deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane aj spoločnosti KEREPEŠI PROJEKT, pričom zahraničná daňová správa vo svojej odpovedi uviedla, že spoločnosť s daňovými orgánmi nespôlupracuje, neposkytla žiadne doklady na preverenie reálnosti ekonomických prípadov. Zahraničný správca dane predvolal bývalého konateľa spoločnosti, ktorý na výzvu správcu dane nereagoval, nedostavil sa a neposkytol požadované dôkazy.

74. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovaným uvedeným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane, ako ani nemohlo vzniknúť žalobcovi dodanie tovaru s oslobodením od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z.. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že "dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný".

Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. 02. 2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

75. Podľa názoru súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil.

Pokiaľ žalobca tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi a bolo dodané konkrétnym odberateľom, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

76. Za účelom preverenia žalobcom tvrdených skutočností správca dane vykonal aj medzinárodné výmeny informácií a to aj vo vyrubovacom konaní, pričom k uvedenému správny súd uvádza, že uvedené nie je možné považovať za umelé predlžovanie daňového konania, nakoľko žalobca vo vyjadrení k protokolu žiadal o vyjadrenie dopravných spoločností, preto správca dane vykonal navrhnuté dôkazy a to prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Samotná skutočnosť, že bolo vykonaných spolu 52 medzinárodných výmen informácií rovnako tak nemôže byť považovaná za umelé predlžovanie

daňového konania, pretože dôkazy navrhuje žalobca a správca dane po zvážení ich vykonáva. Samotná skutočnosť, že medzinárodné výmeny informácií nepriniesli požadované informácie v prospech žalobcu, nemôže znamenať nedôvodnosť medzinárodnej výmeny informácií. Okrem toho tieto preverovania prepráv sa uskutočnili najmä v súvislosti s uplatneným oslobodením od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa názoru súdu z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, keďže pri vnútrospoločenských (intra komunitárnych) obchodoch, prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore so zákonom o správe daní, zákonom o DPH ani správou Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako dodávateľ uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené.

Ako aj žalobca uviedol, rozhodnutie ESD č. C-409/04 04 (Teleos), rieši práve otázku opustenia územia tovarom a bol v ňom vyslovený právny názor, že musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t.j. u odberateľa. Ďalej v tejto súvislosti dáva súd do pozornosti aj rozhodnutie ESD C-146/05 (Albert Colleé).

Listinné dôkazy, ktoré predložil žalobca v daňovom konaní by boli spôsobilé privodiť žalobcovi uplatnenie nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte, v rámci Európskeho spoločenstva, čo však preukázané nebolo. Žalobca preto podľa názoru súdu neunesol dôkazné bremeno, nakoľko oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t.j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektami aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte, čo v danom prípade preukázané nebolo. Preto aj ďalšie dokazovanie, týkajúce sa prepravy, bolo potrebné hodnotiť za nadbytočné. Rovnako tak v tomto ohľade by neobstáli ani opätovné výsluchy už vypočutých svedkov a tiež navrhnuté výsluchy ďalších zamestnancov, ktorí vedia ozrejmiť len tú skutočnosť, že tovar bol vyvezený, ale nevedia potvrdiť konkrétneho odberateľa.

Čo sa týkalo námietky, že žalobca nebol informovaný o výsluchoch v rámci medzinárodnej výmeny informácií, uvedenú námietku správny súd hodnotí za irelevantnú, pretože žalobca bol upovedomený o všetkých výsluchoch, ktoré uskutočnil správca dane. Ohľadom výsluchov uskutočnených v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správny súd dodáva, že na tieto sa nevzťahuje daňový poriadok, preto ak nebol žalobca vyzvaný o výsluchu niektorého subjektu zo strany zahraničného správcu dane, uvedené nemožno prikladať na ťarchu správcu dane a hodnotiť to za také procesné porušenie, ktoré by zakladalo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Navyše, v tomto ohľade je potrebné prihliadnúť aj na to, že výsluchy v rámci medzinárodnej výmeny informácií sa týkali prepravcov, čo bolo podporné dokazovanie na návrh žalobcu v rámci vyrubovacieho konania a neboli rozhodujúce pre rozhodnutie správcu dane a žalovaného.

77. Žalobca podal návrh na doplnenie dokazovania a to napr. kamerovým záznamom, ako aj výpismi hovorov a SMS správami a tiež vypočutie svedkov, pričom správny súd má za to, že ani pri týchto dôkazoch žalobca nepreukázal, že by potvrdili reálnosť obchodných transakcií s deklarovateľmi a odberateľom žalobcu, preto ustálil, že skutkový stav bol zistený dostatočne. V tomto ohľade správny súd mal za to, že boli vypočutí navrhnutí svedkovia a ďalších svedkov (napr. Y. J. I., opätovne S. J. a pod.) za účelom preukázania existencie tovaru nebolo potrebné vypočúvať, preto tento dôkaz správca dane správne zamietol. V tomto ohľade vážne listy, dodacie listy, CMR a iné doklady, ktoré boli predložené žalobcom, je potrebné považovať za doklady preukazujúce existenciu tovaru a nie deklarovateľného dodávateľa. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a uplatnenia oslobodenia od dane je použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne

dodaný dodávateľom (resp. odberateľom) uvedeným na predložených faktúrach (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61).

K čestným vyhláseniam, ktoré žalobca predložil v priebehu daňovej kontroly, je tiež potrebné uviesť, že čestné vyhlásenie vo všeobecnosti nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz. V ust. § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov sú demonštratívne uvedené dôkazné prostriedky, ktoré možno použiť na zistenie a objasnenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a ktoré nemôžu byť získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach, pričom vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to vyššie citovaný zákon v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR nedovoľuje. Predloženie vyhlásení je teda v daňovom konaní právne irelevantné. Najvyšší súd SR prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už viackrát riešil otázku týkajúcu sa problematiky uplatňovania čestných prehlásení (vyhlásení) predložených daňovým subjektom v daňovom konaní so záverom, že tieto nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz (napr. rozsudok v konaní pod sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18. 04. 2012, sp. zn. 1Sžf/2/2015 zo dňa 03. 02. 2016, sp. zn. 1Sžf/36/2016 zo dňa 12. 12. 2017, sp. zn. 3Sžf/37/2016 zo dňa 21. 02. 2018, sp. zn. 2Sžf/102/2016 zo dňa 26. 02. 2019).

Čo sa týkalo nevypočutia W. Q., predvolanie na výsluch sa vrátilo s poznámkou neprevzatá v odbernej lehote, v dôsledku čoho sa pojednávania nezúčastnila a uvedené nie je možné pripisovať na ľarchu správcom dane, ktorý vykonanie tohto dôkazu neodmietol ako to tvrdil žalobca a svedkyňu predvolal z adresy uvedenej žalobcom. Rovnako tak k námietke žalobcu, ohľadom výsluchu Z. M., správny súd dodáva, že výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsahom, vzhľadom na postavenie takýchto „svedkov“, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Tvrdenia „inej zmluvnej strany“ (osoby vystupujúcej v mene dodávateľa), ktorá sa mala podieľať na dodaniach tovaru daňovému subjektu v súlade s predloženými účtovnými dokladmi, ale tiež v súlade so záujmami oboch „zmluvných strán“ (inak by aj pre ňu mohli plynúť prípadné sankčné alebo iné právne následky, ktoré zákon spája s podieľaním sa na postupe pri nezákonne uplatnených daňových výdavkoch), je potrebné preto hodnotiť obzvlášť citlivo. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér) a ktorá tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhajuje ho). Žalobca a bývalá konateľka deklarovaného dodávateľa tak zjavne nie sú tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), tzn. v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť, čo žalovaný v odôvodnený napadnutého rozhodnutia urobil. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na žiadosť žalobcu o vypočutie R. G. (najviac zo správy zahraničného správcu dane je zrejmé, že táto osoba bola nekontaktná už v roku 2012) a E. K., ktorý dokonca iba pomáhal pri zabezpečovaní obchodných vzťahov, bez preukázania akejkoľvek spojitosti s deklarovaným dodávateľom a tiež niektorých prepravcov.

Ohľadom nedoplnenia dokazovania ohľadom prepráv, správny súd dodáva, že preverovanie prepravcov tovaru malo za cieľ podporiť tvrdenie žalobcu, že dodanie bolo uskutočnené tak, ako je uvedené na predložených faktúrach. Následne bolo zistené, že maďarskí prepravcovia prepravovali tovar, ale nie v súlade s tvrdeniami žalobcu. Uvedené rozpory nie je možné odstrániť podľa názoru súdu ani kamerovými záznamami, ktorý nezobrazuje deklarovaného dodávateľa, ani odberateľa a rovnako tak ani záznamy o pohybe motorových vozidiel po spoplatňovaných úsekoch ciest a diaľnic neidentifikujú žiadnou veličinou prepravovaný tovar, ani skutočný cieľ cesty, dodávateľa a odberateľa, a preto takéto dokazovanie správne žalovaný vyhodnotil za nadbytočné, ako aj ostatné žalobcom navrhnuté dokazovanie (napr. záznamy maďarskej colnej správy o vážení kamiónov na hraničnom priechode - nepreukazuje skutočný tovar, ani odberateľa; sms správy a hovory, fotodokumentáciu, a pod.).

78. Je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch vykonaného dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly správcom dane podrobne oboznamovaný a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. Súd tak považoval námietku žalobcu o tom, že nebol informovaný správcom dane o vzniknutých pochybnostiach vo

vzťahu k obchodom s poľnohospodárskymi plodinami v zdaňovacom období september 2012 za neopodstatnenú. 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 prejednacou, nie vyhľadavacou. Povinnosťou správcu dane je zväžiť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné.

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

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

V daňovom konaní je teda povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/54/2020 zo dňa 27. 10. 2022).

81. Judikatúra Najvyššieho súdu 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 sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, I Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017). Uvedené súvisí aj s vyššie citovaným rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu SR.

82. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s poľnohospodárskymi plodinami nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani deklarovaný dodávateľ. Tiež nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u prvého zisteného článku obchodného reťazca, na ktorú následne nadviazovala daňová povinnosť ďalších v reťazcoch figurujúcich dodávateľov a v konečnom dôsledku žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane. Toto bolo potrebné subsumovať aj na deklarovaných odberateľov, ktorí tiež neboli preukázaní.

83. V podanej žalobe žalobca poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ. Správny súd v tejto súvislosti považuje za potrebné uviesť, že vnútroštátnu právnú úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o

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

V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že v okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, v tomto prípade deklarovaným dodávateľom a odberateľom, pričom nestačí len fakturácia, ale aj realita splnenia hmotnoprávných podmienok. Uvedené nie je v žiadnom prípade spochybnené ani žalobcom predloženou judikatúrou. Práve naopak z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/8/2017, na ktoré poukazoval žalobca vyplývalo, že „bolo nesporne povinnosťou žalobkyne predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jej nároku na odpočítanie DPH.“

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

Uvedené však v žiadnom prípade nemožno považovať za to, že dôvodom určenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012 bol daňový podvod. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že používanie pojmu daňový podvod v sfére daňového práva vychádza z nepochopenia citovanej judikatúry Súdneho dvora, ktorá jasne rozlišuje medzi zneužitím práva a podvodom na DPH, pričom pojem daňový podvod v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Je potrebné však poznamenať, že v týchto prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, ale o nedovolený daňový únik.

V danom prípade však boli spochybnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH a tiež uplatnenie oslobodenia od DPH, a preto ani správne orgány nevychádzali z posudzovania podmienok nedovoleného daňového úniku, či daňového podvodu alebo zneužitia práva tak, ako sa to snažil žalobca v žalobe naznačiť.

85. Okrem toho k argumentácii žalobcu je potrebné uviesť, že určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s takým druhom tovaru (repka, pšenica, slnečnica, t.j. poľnohospodárske plodiny) si prijatie náležitých a potrebných opatrení vyžadovalo. Z tohto dôvodu nie je zrejmé a žalobca nepreukázal, či zisťoval pôvod predmetného tovaru a či skutočne pochádza od dodávateľov deklarovaných na faktúrach nimi vystavených v kontrolovanom zdaňovacom období. V predmetnej veci nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Práve z dôvodu ich nepreverení a neprijatia adekvátnych opatrení v deklarovaných obchodných vzťahoch sa podľa názoru súdu nemôže žalobca odvolávať na to, že vo vzťahu k deklarovaným dodávateľom konal v dobrej viere a to i napriek rozsiahlemu opísaniu jeho bežných štandardov a postupov obchodovania, pričom zabezpečenie si fotokópie občianskeho preukazu obchodného partnera nie je štandardným postupom. Uvedené pritom vyplynulo aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/8/2017, na ktorý sám žalobca v žalobe odkázal. V tomto rozhodnutí bolo uvedené, že disponovanie občianskymi preukazmi súd nepovažoval za bežný obchodný styk, ale za obchodný styk vykazujúci znaky účelovosti, ktorým nie je tvorba zisku, ale získanie výhody.

86. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 18. 11. 2020 určil rozdiel v sume 164.875,78 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012 tým, že nepriznal nadmerný odpočet v sume 31.703,06 eur a vyrubil daň v sume 133.172,72 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 18. 11. 2020 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z obsahu predloženého 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.

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

88. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom 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. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ako § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

Rovnako tak nebolo možné sa stotožniť s niektorými námietkami žalobcu, v rámci ktorých vytrhával jednotlivé časti vyjadrení správcu dane, resp. žalovaného z kontextu jednotlivých viet a uvádzal ich ako nelogické zdôvodnenia. Čo sa týkalo slovného spojenia podvodu a tiež zneužitia práva, uvedené bolo rovnako vytrhnuté z kontextu, pritom z napadnutého rozhodnutia jednoznačne vyplýva, že správca dane, ako aj žalovaný v rozhodnutí uvádzali porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na jednotlivé zistenia a neargumentovali inštitútom podvodu, či zneužitia práva. Tieto výrazy skôr používa žalobca v rámci svojej argumentácie. Okrem toho sám žalobca v žalobe potvrdil, že správca dane namietal, že žalobca nepreukázal, že predmetný tovar nadobudol práve od deklarovaných dodávateľov a dodal ho práve deklarovaným odberateľom. V rámci tejto argumentácie žalobca vyčítal daňovým orgánom, že v niektorej časti svojho rozhodnutia spochybnili aj existenciu tovaru, čo považoval za nesporné, pretože existencia tovaru bola preukázaná nespochybniteľnými dôkazmi. V tomto ohľade aj správny súd má za to, že existencia tovaru bola preukázaná, spochybnený bol však jej pôvod a to sú rozdielne otázky, ktoré ani žalobca nemôže zamieňať v rámci svojej argumentácie. V tejto súvislosti je potrebné tiež zdôrazniť, že ak sa určitých nepresností v rámci argumentácie dopustil aj správca dane a žalovaný ich v napadnutom rozhodnutí uviedol na správnu mieru, resp. zdôvodnil, tento postup je potrebné považovať za zhojenie nepresnej argumentácie, nakoľko prvostupňové a druhostupňové rozhodnutie tvoria jeden celok a správny súd ich preskúmvava v ich vzájomnej spojitosti. Rovnako tak predmetom súdneho prieskumu nemôže byť argumentácia uvedená v rámci protokolu a tiež vyrubovacieho konania, pokiaľ nebola premietnutá do napadnutého rozhodnutia žalovaného, ale v priebehu konania bol tento rozpor v spojitosti aj so žalobcom odstránený.

Správny súd sa stotožňuje s judikatúrou ESD, ako aj rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/31/2016, sp. zn. 6Sžfk/2/2019 a sp. zn. 5Sžf/22/2016, avšak rovnako tak má za to, že uvedené rozhodnutia nebolo možné subsumovať na daný skutkový a právny stav, najmä odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, pretože v danom prípade žalovaný mal ujasnený dôvod nepriznania nadmerného odpočtu a určenia daňovej povinnosti, pričom svoje rozhodnutie aj dostatočne odôvodnil. Samotná skutočnosť, že žalobca nie je spokojný s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, nezakladá jeho nepreskúmateľnosť.

Ohľadom poukazu na rozhodnutie ESD č. C-154/20 a rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 4Afs/115/2021 a sp. zn. 9Afs/91/2019 správny súd uvádza, že osoba, ktorá si nárokuje odpočet DPH je povinná splniť jednak formálne a tak aj materiálne podmienky odpočtu dane. Materiálnou podmienkou odpočtu dane je nevyhnutne aj preukázanie statusu dodávateľa a teda, že dodávateľom bola iná zdaniteľná osoba. Uvedené potvrdzuje aj aktuálna judikatúra Súdneho dvora EÚ napríklad v rozsudku vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie zo dňa 09. decembra 2021, v zmysle ktorého uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. Dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ teda správca dane dôvodne a logicky spochybnil dodanie tovaru žalobcovi deklarovanými dodávateľmi na sporných faktúrach, tak nastal presun dôkazného bremena späť na žalobcu. Žalobca tieto dôvodné pochybnosti správcu dane nerozptýlil, v dôsledku čoho neunesol dôkazné bremeno splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a správca dane mu následne dôvodne neuznal nárokovaný odpočet DPH, ako ani oslobodenie od dane a vyrubil rozdiel dane. Z obsahu administratívneho spisu nevyplýva iná osoba dodávateľa, ako ani takúto skutočnosť žalobca počas celého konania netvrdil, a preto poukaz na vyššie uvedené rozhodnutia súd vyhodnotil ako nedôvodný. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na rozsudok vo veci 9Afs/91/2019, v rámci ktorého Najvyšší správny súd ČR uviedol, že „môže hrať roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatelku jako daňový subjekt.“ Nie je účelom súdneho konania návrat veci do štádia daňového konania len z dôvodu, aby žalobca mohol dokazovať iného dodávateľa ako toho, ktorého pôvodne uviedol na faktúre, ak skutkové okolnosti k takémuto záveru nenasvedčujú. Uvedené je možné subsumovať aj na odberateľa, ktorý bol aj vo veci vedenej pod sp. zn. 4Afs/115/2021, avšak v judikovanom prípade bolo zo skutkových okolností prípadu zrejmé, že skutoční odberatelia tovaru daňového subjektu boli v postavení osoby povinnej k DPH, čo v danom prípade zo skutkových okolností nevyplývalo.

Právny zástupca žalobcu na pojednávaní dal do pozornosti správneho súdu aj rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 a tiež rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa

15. 02. 2022, ktoré podľa názoru žalobcu možno aplikovať v predmetnej veci. K uvedenému správny súd uvádza, že rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 na jednej strane nespochybňuje, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú splnené len vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Overenie existencie zdanieľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci a odkazuje na svoj rozsudok vo veci C-285/11, C-18/13, C-446/15. Na druhej strane Súdny dvor EÚ tvrdí, že zásada zákazu zneužitia práva v oblasti dane z pridanej hodnoty zakazuje len vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice Rady 2006/112.

V predmetnej právnej veci správca dane neuznal žalobcom uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty a oslobodenie od dane za zdaňovacie obdobie september 2012 nie preto, že deklarovaný dodávateľ, resp. odberateľ nemal dostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na poskytnutie služby žalobcovi (tak ako to je vo veci C-610/19) alebo žeby neboli dodržané predpisy v oblasti účtovníctva. Dôvodom neuznania uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty, resp. priznania oslobodenia od dane, bola celkom jednoznačne skutočnosť, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ žiadnym spôsobom nebola preukázaná reálnosť dodania fakturovaných tovarov zo strany deklarovaného dodávateľa a deklarovanému odberateľovi. Neobstojí obrana žalobcu, ktorý s odkazom na judikatúru Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ namietal vyvodzovanie zodpovednosti voči nemu za porušovanie povinností iného daňového subjektu. Závery vychádzajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s deklarovaným dodávateľom a odberateľom nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nebolo preukázané dodanie plnenia práve týmto dodávateľom a odberateľom, takými okolnosťami nie sú. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, v tomto prípade deklarovaným dodávateľom a odberateľom, čo žalobca v predmetnej veci neurobil.

Okrem toho Najvyšší správny súd SR v rozsudku pod sp. zn. 6Sžfk/54/2020 zastal ten právny názor, že „správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V tomto smere je oprávnený preveriť celý reťazec dodávateľských subjektov a v prípade, že deklarované tvrdenia považuje za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení.“ Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také dôkazy, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

Naviac, Najvyšší správny súd SR súhlasil s tým, že je potrebné preveriť celý obchodný reťazec, v rámci ktorého správca dane zisťoval skutočnosti, týkajúce sa nielen existencie, ale aj jeho pôvodu.

Na zhrnutie námietok žalobcu správny súd opakovane zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane či podmienok na oslobodenie od DPH na jednej strane 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 odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdanieľná osoba sa priamo podieľa, 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). Jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode pritom môže byť aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdanieľnú osobu uplatňujúcu

si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Takýto výklad aplikácie žalobcom namietaného rozhodnutia ESD podal aj Najvyšší správny súd SR napr. vo veci pod sp. zn. 3Sžfk/78/2019, preto správny súd na žalobcom poukazované rozsudky Najvyššieho správneho súdu ČR neprihliadal a neaplikoval ich výklad. Naviac, v danom prípade nebolo možné aplikovať ani závery žalobcom namietaného rozhodnutia Ústavného súdu SR tak, ako to žalobca požadoval a to z dôvodu, že v danom prípade nebolo preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok, nakoľko nedošlo k potvrdeniu deklarovaneho dodania ani zo strany dodávateľov, ani zo strany odberateľov a pri odberateľoch nebola potvrdená ani preprava, preto všetky tieto skutočnosti vo vzájomnej súvislosti vytvorili pochybnosti správcu dane. Uvedené vyplývalo aj z analytickej vety uznesenia Ústavného súdu SR, ktorý uviedol, že „iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane však nemusí stačiť na také odpočítanie, t. j. daňový subjekt môže byť povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH. Ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok zas nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt.“ Takáto skutková situácia však v danom prípade podľa názoru správneho súdu nenastala.

Záverom správny súd dodáva, že v danom zdaňovacom období, t.j. september 2012, nebol zo strany správcu dane spochybnený predaj tovaru, na ktorý si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a deklaroval ho ako trojstranný obchod, preto sa ani správny súd nebude k argumentácii žalobcu, týkajúcej sa trojstranného obchodu, v predmetnom rozhodnutí vyjadrovať a zaoberať.

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

90. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu 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 žalobcovi v súvislosti s týmto súdnym konaním trovy konania vznikli.

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

Poučenie:

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

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

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

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

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

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho

zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.