

Súd: Krajský súd Žilina
Spisová značka: 31S/104/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200307
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Jančárová
ECLI: ECLI:SK:KSZA:2022:5020200307.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Žiline, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Jančárovej a členiek senátu JUDr. Zuzany Krivdovej a Mgr. Silvie Tisovej (sudkyne - spravodajkyne), v právnej veci žalobcu: J. G. Fruit, s. r. o. v likvidácii, so sídlom Žilinská 7028/1, 811 05 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 45 987 491, právne zastúpený: Advokátska kancelária Mojžiš a partneri, s.r.o., so sídlom Sasinkova 10, 811 08 Bratislava, IČO: 35 892 994, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 101055251/2020 zo dňa 17.06.2020, takto

rozhodol:

I. Krajský súd v Žiline žalobu **z a m i e t a**.

II. Žalobcovi a žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

1. Daňový úrad Žilina (ďalej ako správny orgán prvého stupňa alebo správca dane) rozhodnutím Číslo: 100572652/2020 zo dňa 02.03.2020 (ďalej ako „rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa“ alebo „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len DP alebo daňový poriadok) vyrubil daňovému subjektu J.G. Fruit, s.r.o. rozdiel dane v sume 149.249,35 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017.

Daň vyrubená dodatočným daňovým priznaním doručeným dňa 25.08.2017 v sume 9.535,14 Eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 158.784,49 Eur, rozdiel dane v sume 149.249,35 Eur. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že daňová kontrola bola vykonaná na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101987868/2017 zo dňa 19.09.2017, doručeného daňovému subjektu dňa 27.09.2017. Správca dane z daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 100979618/2019 zo dňa 26.04.2019, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole bol daňovému subjektu doručený dňa 07.05.2019.

Správca dane na základe daňovej kontroly nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa EROMAX s.r.o., so sídlom Špitálska 45, 811 08 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 50 121 880 (ďalej len „EROMAX“), uvedených v Tabuľke č. 1 na strane 3 odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, za nákup tovaru - ovocia a zeleniny v sume celkom 201.779,65 Eur a DPH celkom predstavovala sumu 40.355,93 Eur.

Správca dane odôvodnil postup tým, že:

- kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal a nepredložil dôkaz, na základe akého právneho titulu jednali s osobou p. N. za spoločnosť EROMAX, s.r.o.,
- kontrolovaný daňový subjekt nedodrжал náležitú starostlivosť, keď si dostatočne nepreveril deklarovaného dodávateľa EROMAX, s.r.o.,
- spoločnosť EROMAX s.r.o. je zaniknutým daňovým subjektom,

- správcovi dane sa nepodarilo napriek vykonaným úkonom preveriť, či sa predmetné faktúry uvedené v tabuľke č. 1 nachádzajú v účtovníctve a v evidencii dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období jún 2017 daňového subjektu EROMAX s.r.o.,
- správcovi dane sa napriek vykonanému šetreniu nepodarilo preveriť ani skutočnosti týkajúce sa ďalšieho právneho nástupcu daňového subjektu EROMAX s.r.o. spoločnosti SG Gresa, s.r.o., nakoľko konateľ nástupníckej spoločnosti SG Gresa, s.r.o. N. Y. je občan bez domova a spoločnosť bola vymazaná z obchodného registra dňa 09.09.2017 a zlúčená so spoločnosťou ICHTIA, s.r.o.,
- správcovi dane sa napriek vykonanému šetreniu nepodarilo preveriť ani skutočnosti, týkajúce sa právneho nástupcu daňového subjektu SG Gresa, s.r.o. spoločnosti ICHTIA, s.r.o., ktorej konateľka V. F. je obyvateľka bez domova a spoločnosť ICHTIA s.r.o. bola vymazaná z Obchodného registra Okresného súdu Trenčín bez právneho nástupcu ex offa dňa 28.10.2017,
- u daňového subjektu EROMAX s.r.o. boli vykonané viaceré šetrenia (Úradný záznam č. 100608774/2018), z ktorých vyplýva, že táto spoločnosť so správcom dane nespocoľpracovala, poštové zásielky nepreberala, na výzvy správcu dane nereagovala, správcovi dane nepredložila žiadne účtovné a ani iné doklady,
- zo zdrojov správcu dane bolo zistené, že daňový subjekt EROMAX s.r.o. nepodal za obdobie 06/2017 kontrolný výkaz ani daňové priznanie dane z pridanej hodnoty,
- daňové subjekty EROMAX s.r.o., SG GRESA, s.r.o. a ICHTIA, s.r.o. boli vymazané z Obchodného registra a sú nekontaktné,
- po skončení spolupráce s EROMAX s.r.o., za ktorú jednal p. N. R. a ktorá bola vymazaná ex offa bez právneho nástupcu, takže správca dane. nemal možnosť preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, spolupracoval kontrolovaný daňový subjekt J.G.Fruit s.r.o, so spoločnosťou Pinecrest, s.r.o., za ktorú jednal tiež p. N. R. a u ktorej sa rovnako nepodarilo preveriť skutočnosti týkajúce sa správneho určenia dane.

Správca dane na základe daňovej kontroly nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa Pinecrest s.r.o., so sídlom Drieňová 1J, 821 01 Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 50 633 805 (ďalej len „Pinecrest s.r.o.“), uvedených v Tabuľke č. 2 na strane 10-11 odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, za nákup tovaru - ovocia a zeleniny, z ktorých faktúr si daňový subjekt odpočítal DPH v sume 108.893,42 Eur.

Správca odôvodnil postup tým, že:

- v rámci posudzovaného práva na odpočítanie dane bol neúspešný pri snahe nahliadnuť do kompletnej daňovej, účtovnej a obchodnej dokumentácie spoločnosti Pinecrest, s.r.o.; táto účtovníctvo nepredkladá a nevie preukázať od koho nadobudla tovar, ktorý dodala kontrolovanému platiteľovi, na základe čoho nie je možné v dokladoch predložených kontrolovaným daňovým subjektom overiť pravosť a pravdivosť údajov v nich uvedených,
 - deklarovaný dodávateľ Pinecrest. s.r.o. sa na adrese svojho sídla nezdržiava a nevykonáva z neho ekonomickú činnosť, na výzvu správcu dane nepreukázal, že vykonáva nejakú činnosť a bola mu zrušená registrácia pre daň,
 - spoločnosť Pinecrest, s.r.o., nie je zaevidovaná v databáze ŠVPS a teda nie je oprávnená obchodovať s deklarovanými komoditami ovocie, zelenina,
- osoba, ktorá mohla podľa výpisu z obchodného registra v kontrolovanom období jún 2017 konať za Pinecrest, s.r.o., bol jediný konateľ S., ktorý dňa 15.3.2018 pri jeho vypočutí na Kriminálnom úrade finančnej správy (ďalej len KUFs) poprel dodanie zdaniteľných plnení nejakým odberateľom a uviedol, že nevystavil žiadne poverenia ani plné moci za spoločnosť Pinecrest, s.r.o. okrem plnej moci advokátskej kancelárii na zastupovanie pri komunikácii s daňovým úradom, neuviedol, že by vystavil mandátnu zmluvu pre osobu N. R., ktorá bola predložená správcovi dane dňa 28.11.2017 splnomocneným zástupcom,
- došlo k porušeniu princípu neutrality DPH
- deklarovaný subdodávateľ HELLO FRUIT, s.r.o. neuskutočnil žiadne zdaniteľné obchody s dodávateľom Pinecrest, s.r.o.,
- Správca dane konštatoval, že pri dodávateľských faktúrach predložených kontrolovaným daňovým subjektom nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťou EROMAX s.r.o. a Pinecrest, s.r.o., tým nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov, teda platiteľovi - spoločnosti J.G. Fruit, s.r.o. nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Keďže nebolo preukázané, že dodanie tovaru sa uskutočnilo tak, ako tvrdí kontrolovaný daňový subjekt, tento porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v spojení s ustanovením § 49 ods. 2 písm. a) tohto zákona,

pretože je nepochybné, že uplatniť právo na odpočet DPH je možné iba pri súčasnom splnení zákonnej podmienky podľa § 49 ods. 1 tohto zákona, a teda právo na odpočítanie DPH vzniká iba v prípade, že je preukázané, že daňová povinnosť pri tomto tovare alebo službe z titulu dodania vôbec vznikla. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. Je vecou platiteľa, či preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov, ak ju však nepreverí, vystavuje sa riziku, že nespĺní zákonné podmienky nároku na odpočítanie dane uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 zákona o DPH.

V ďalšej časti odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správca dane poukázal na obsah vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly a ku ktorému vyjadreniu správca dane zaujal stanovisko s tým, že nakoľko vo vyrubovacom konaní neboli vykonané žiadne doplňujúce úkony a neboli daňovým subjektom predložené žiadne ďalšie dôkazy preukazujúce nové skutočnosti, správca dane nemenil výsledok daňovej kontroly. Správca dane pritom nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

2. Na základe odvolania žalobcu vo veci rozhodoval žalovaný, ktorý rozhodnutím č. 101055251/2020 zo dňa 17.06.2020 (ďalej len napadnuté rozhodnutie) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Poukázal na zistený skutkový stav prvostupňovým správny orgánom a stotožnil sa aj s jeho právnym posúdením. Žalovaný vyhodnotil odvolacie námietky spoločnosti J.G. Fruit, s.r.o. ako nedôvodné. Konštatoval, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Správca dane preveroval predmetné zdaniteľné obchody u odvolávajúceho sa, ktorý mu predložil faktúry a príjemky na sklad, samotná existencia predložených dokladov nebola postačujúcim dôkazom o tom, že odvolávajúcim sa bol oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetných faktúr, pretože nebolo preukázané, že predmetné zdaniteľné plnenia reálne dodala spoločnosť uvedená na faktúrach.

Ďalej žalovaný poukázal aj na základnú zásadu obchodného práva, a to zásadu poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné pojmy podnikania (§ 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené. Konanie odvolávajúceho sa, ktorý si riadne nepreveril svojho dodávateľa a nevykonával všetky opatrenia, ktorými by predišiel tomu, že nebude môcť preukázať skutočnosti uvedené na faktúrach od svojho dodávateľa, nezodpovedalo zásade poctivého obchodného styku.

Žalovaný poukázal na to, že N. sa v inom konaní (daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január 2018) do zápisnice o ústnom pojednávaní číslo 101389645/2018/9104408/Rohá zo dňa 19.07.2018 vyjadril tak, že potvrdil tok tovaru ovocia a zeleniny, ktorá bola priamo objednávaná u českej spoločnosti CEVOM s.r.o. a tá ich priamo doviezla do skladov žalobcu, kde ich tento prebral, čo potvrdzujú aj predložené nákladné listy - CRM za zdaňovacie obdobie 01/2018. Podľa týchto dokladov fakturovaný tovar od českej spoločnosti bol priamo pripravený a uskladnený v skladoch žalobcu a nie v spoločnosti Pinecrest, s.r.o., ktorá bola v daných obchodných transakciách umelo vsunutá do obchodných tokov medzi CEVOM s.r.o. a žalobcu, za účelom optimalizácie DPH v neprospech štátneho rozpočtu SR. Všetky zistenia poukazujú, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku, pričom jediným cieľom tohto vykonštruovaného systému bolo získanie daňovej výhody. Už len skutočnosť, že dodávky tovaru pre žalobcu zabezpečoval N. ako osoba, ktorá tovar objednávala, vystavovala faktúry, nosila ich do firmy žalobcu, platila ich, hoci podľa údajov v Obchodnom registri nebol osobou oprávnenou konať za Pinecrest, s.r.o. ani k tomu nebol splnomocnený, nemožno považovať v bežnom obchodnom styku za obvyklú, zvlášť ak s konateľmi Pinecrest, s.r.o. žalobca vôbec nejednal, nemal o nich žiadnu vedomosť. Konanie žalobcu sa teda nevyznačovalo obozretnosťou a potrebnou opatrnosťou, ktorú možno od podnikateľa očakávať, aby

sa vyhol začleneniu do podvodných dodávateľských reťazcov v súvislosti s fungovaním systému DPH. Obdobne to platí aj u dodávateľskej spoločnosti EROMAX s.r.o., ktorú tiež riadil N. R..

Podľa žalovaného správca dane dospel správne k záveru, že nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťou Pinecrest, s.r.o. a vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH. Podľa žalovaného správca správne dospel k záveru, že podnikateľské aktivity žalobcu neboli štandardnými obchodmi, lebo bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru od spoločností EROMAX s.r.o. a Pinecrest s.r.o. sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným žalobcovi. Všetky skutočnosti poukazujú na to, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody. Z uvedeného vyplýva, že žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou podvodu.

Žalobcom predložené doklady majú povahu listinných dôkazov a samotné nepreukazujú fakturované zdaniteľné obchody. Žalobca musí byť schopný preukázať aj inými dôkazmi, že reálne prišlo k fakturovaným obchodom od toho dodávateľa, ktorý vyhotovil predmetné faktúry. Výsledky zistené pri daňovej kontrole preukazujú, že tovar spoločnosťami EROMAX s.r.o. a Pinecrest, s.r.o. dodaný nebol, len boli fiktívne na tieto firmy vystavené faktúry. Ak týmto dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru, tak žalobcovi ako kupujúcemu nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. Žalovaný v ďalšom poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len SR) sp. zn. 3ÚS/18/2018, rozsudok Najvyššieho súdu (ďalej len NS) SR sp. zn. 4Sžf/20/2011 a 4Sžf/8/2014 a ďalšiu judikatúru NS SR týkajúcu sa rozloženia dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom. Žalovaný akceptoval záver správcu dane, ktorý nespochybnil existenciu tovaru a zároveň došiel k záveru, že dodávateľia, v ktorých mene boli vyhotovené faktúry pre žalobcu, tovar reálne nedodali.

Podľa žalovaného správca dane nezasiahol do procesných práv daňového subjektu - žalobcu, naopak, počas celého konania mu bolo umožnené, aby predkladal dôkazy a k už vykonaným dôkazom sa mal právo a možnosť vyjadriť, pričom úvaha správcu dane pri hodnotení dôkazov nebola subjektívna, je v právomoci správcu dane posúdiť vierohodnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov. Podľa žalovaného správca dane získal oprávnené pochybnosti o tom, či boli predmetné zdaniteľné obchody dodané a podľa platnej legislatívy nebol povinný dokazovať ich nedodanie. Preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predloženej faktúre, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry je povinnosťou daňového subjektu.

Rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) ako aj rozsudky NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 a 3Sžf 2/2010, ktoré odvolávajúci sa uvádza vo svojom odvolaní, nie je možné aplikovať na zistený skutkový stav v rámci daňovej kontroly vykonávanej u odvolávajúceho sa z dôvodu, že citované rozsudky sa vzťahujú na prípady, keď daňový subjekt nemá vedomosť o svojich dodávateľoch a nemá vplyv na podieľaní sa na ich fungovaní a zabezpečení správneho vedenia účtovnej evidencie a nemá vedomosť o subdodávateľoch svojich dodávateľov a ich vnútornom fungovaní, čo nie je posudzovaný prípad odvolávajúceho sa.

Podľa žalovaného napadnuté rozhodnutie je vecne správne, bolo vydané zákonným spôsobom, obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, je preskúmateľné, dostatočne odôvodnené a zistenia v ňom uvedené boli získané v súlade s platnou legislatívou.

3. Proti tomuto rozhodnutiu podal v zákonnej lehote správnu žalobu žalobca.

1/ Namietal, že v konaní bolo jasne preukázané, že N. mal od spoločnosti Pinecrest s.r.o. a EROMAX mandátnu zmluvu, preto kontrolovaný daňový subjekt nemal pochybnosti o skutočnosti, že N. koná za tieto spoločnosti, pričom v obchode je bežnou praxou, že pri obchodovaní sa subjekt nestretáva priamo s konateľmi spoločností, ale obchoduje s ľuďmi, ktorí predmetnú spoločnosť zastupujú. Nie je povinnosťou žiadneho subjektu, aby si preveroval a kontroloval konateľov spoločnosti ako svojho dodávateľa. Správca dane mal preukázať, na základe akého právneho ustanovenia má daňový subjekt povinnosť vykonávať kontrolné a preventívne opatrenia a zároveň tieto opatrenia konkretizovať.

2/ Žalobca poukázal na to, že správca dane použil ako dôkaz zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 28.09.2017, predmetom ktorej bolo vypočutie svedka I. R., bývalej konateľky spoločnosti EROMAX s.r.o. na Daňovom úrade Bratislava, o čom bol upovedomený aj žalobca, ale vypočutia svedkyne sa za žalobcu nik nezúčastnil; žalobca mal podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku právo klásť svedkyňi otázky. V tejto súvislosti poukázal žalobca na to, že táto svedkyňa reálne konanie za uvedenú spoločnosť jej osobou poprela a tvrdila, že za všetko bol zodpovedný N., ktorý nemal od nej ani splnomocnenie na vykonávanie obchodnej činnosti v mene EROMAX s.r.o.

Žalobca tvrdí, že použitím zápisnice zo dňa 28.11.2017, ktorý spísal Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza, teda pred začatím daňovej kontroly za mesiac január 2018, ako dôkazu, došlo k porušeniu jeho práva zúčastniť sa na vypočutí svedka a klásť mu otázky.

3/ Ďalej žalobca namietal, že zo zaslaného vyjadrenia S., konateľa spoločnosti Pinecrest s.r.o. jasne vyplýva, že obchod s ovocím a zeleninou má na starosti N. na základe mandátnej zmluvy.

Žalovaný sa odvoláva na zápisnicu o výpovedi S. pred KÚFS, avšak podľa žalobcu v konaní nemôže byť použitá ako dôkaz kópia z dokumentu žiadosť o súčinnosť zo dňa 25.09.2018 a zápisnica o podaní vysvetlenia zo dňa 15.03.2018, pretože tieto „dôkazy“ boli vykonané pred začatím daňovej kontroly za mesiac január 2018, a teda nemohol k nemu klásť otázky a predkladať dôkazy, čím bola porušená zásada kontradiktórnosti.

4/ Žalobca tiež poukázal na výpoveď svedka N. R. s tým, že ide o jasné vyjadrenie, ako obchody prebiehajú a následne toto vyjadrenie korešponduje aj s vyjadreniami kontrolovaného daňového subjektu.

Žalobca tvrdil, že podľa konateľa spoločnosti CEVOM, s.r.o. všetky vystavené faktúry pre spoločnosť Pinecrest s.r.o. spoločnosť zaúčtovala a zahrnula do priznania k DPH a k vystavenej faktúre má daňový subjekt vždy odpovedajúce prijaté faktúry spolu s objednávkami, dodacími listami a CMR dokladmi. Úhrady k faktúram z januára 2018 boli zaúčtované a odpovedajú im platby pripísané na bankový účet, teda bolo zistené a preukázané, že spoločnosť CEVOM, s.r.o. deklarovala dodanie tovaru pre odberateľa Pinecrest s.r.o. Daňový subjekt nemôže zasahovať do konania v spoločnosti svojho obchodného partnera a tiež určovať, kto vystavil faktúru a či na to má oprávnenie.

Žalobca poukázal na to, že podľa odvolacieho orgánu konateľ spoločnosti CEVOM, s.r.o. neriešil vzťah N. k spoločnosti Pinecrest s.r.o., pričom bolo jedno, pre akú spoločnosť sa faktúry vystavujú. Ide však len o ničím nepodložené subjektívne tvrdenie správcu dane, ktoré odvolací orgán prebral bez toho, aby ho riadne odôvodnil a podložil dôkazmi.

5/ Žalobca tvrdil, že CMR doklady riadne preukazujú dodanie tovaru. Žalobca tovar objednával od spoločnosti Pinecrest s.r.o. aj s dopravou, tovar prevzal a následne aj potvrdil CMR, pričom nie je zodpovedný za to, akú prepravu použil dodávateľ.

Odvolací orgán len prebral názory a tvrdenia správcu dane bez toho, aby vykonal riadne priame dokazovanie, ktoré žalobca navrhoval a tiež aby riadne svoje názory podložil dôkazmi a nielen názormi a vysvetleniami, ktoré nie sú nijako podložené.

6/ Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektronices) a C-484/03 (Bond House) a tiež rozsudky NS SR sp. zn. 3Šzf 1/2010 a 3Šzf 1/2011, z ktorých citoval.

Žalobca mal za to, že podľa NS SR daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovar od určitého dodávateľa a taktiež aj to, že na preukázanie opaku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane.

7/ Pokiaľ podľa správcu dane a odvolacieho orgánu bolo počínanie daňového subjektu pri obchodovaní so spoločnosťou Pinecrest s.r.o. a EROMAX s.r.o. účelové, nevyznačovalo sa obozretnosťou a potrebnou opatrnosťou, žalobca má za to, že ide o ničím nepodložené vyjadrenie správcu dane, ktorý nijako nepreukázal pravdivosť tohto tvrdenia, ale naopak v konaní boli preukázané skutočnosti, na základe ktorých je zrejmé, že obchody prebehli podľa zákonných ustanovení. Podľa žalobcu sa správca dane nezaoberal dôkazmi, ktoré boli v konaní predložené a riadne preukázané. Podľa žalobcu v konaní bolo preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt nemal so spoločnosťou CEVOM, s.r.o. žiaden obchodný vzťah a všetok tovar kúpil od spoločnosti Pinecrest s.r.o..

Všetci svedkovia zhodne uviedli, že tovar bol spoločnosti J.G. Fruit, s.r.o. riadne dodávaný a bolo s ním aj ďalej obchodované. Z výpovede svedka C. je zrejmé, že kontrolovaný daňový subjekt obchodoval so spoločnosťou Pinecrest s.r.o. a EROMAX. Záver správcu dane je podľa žalobcu mylný, tento nebral do úvahy svedecké výpovede ako celky a zároveň opomenul aj to, že sa výpovede zhodujú a bola preukázaná aj obchodná spolupráca, odvolací orgán sa týmito výpoveďami vôbec nezaoberal.

Žalobca žiadal napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

4. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 26.10.2020, v ktorom zotrval na skutkových zisteniach a právnom názore uvedenom v napadnutých rozhodnutiach. Všetky žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné, pričom žalobu navrhol zamietnuť a žalobcovi náhradu trov konania nepriznať.

Žalovaný poukázal na to, že doplnil zistené skutočnosti v súlade s § 74 ods. 2 daňového poriadku o zistenia správcu dane v rámci iného konania - výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia jún 2016 - október 2016, december 2016, január 2017 - apríl 2017, z ktorých vyplynulo, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach bola v období od 23.10.2013 do 20.01.2018 konateľkou žalobcu aj Y. T.. Táto bola vypočítaná dňa 21.03.2019 na Daňovom úrade Bratislava, pri ktorom výsluchu uviedla, že N. R. pozná, sprostredkovala im obchody a stretávala ho v sklade spoločnosti v Trenčianskych Stankovciach a pozná aj p. I., konateľa českej spoločnosti CEVOM s.r.o., ktorý bol jej kolegom vo firme GEÖREÖGH FRUIT spol. s r.o., ktorá sa nachádzala v tých istých priestoroch ako sa dnes nachádza spoločnosť J. G. Fruit s.r.o.. Spoločnosť EROMAX s.r.o. poznala, ale o spolupráci žalobcu s touto spoločnosťou nič bližšie nevedela, s I. R., konateľkou spoločnosti EROMAX s.r.o., sa nestretla ani túto osobu nepoznala. Žalovaný poukázal na to, že na Daňovom úrade Žilina dňa 18.02.2020 bol konateľ žalobcu Raymond Geöreogh oboznámený so skutočnosťou, že správca bude danú zápisnicu považovať za poslednú v rámci vyrubovacieho konania a nasledujúci deň začne plynúť lehota na vydanie rozhodnutia, pričom uvedené vzal na vedomie. Obsah zápisnice podpísal a nepodal žiadne návrhy ani námietky. Žalobca sa nikdy na žiadnom vypočutí svedkov nezúčastnil a nikdy si neuplatnil právo klásť svedkom otázky. Preto podľa žalovaného je jeho námietka, že sa žalovaný nezaoberal výpoveďami svedkov, fabuláciou skutkového stavu veci. Správca dane len prejednáva dôkazy predložené platiteľom, na ktorého strane je dôkazná povinnosť, avšak sám je povinný dôkazy vyhľadávať svedčiace v prospech platiteľa. Žalobca sa riadne vyjadril aj k oboznámeniu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly ako aj k Protokolu z daňovej kontroly, preto mu právo vyjadriť sa k veci odňaté nebolo.

Žalovaný ďalej poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/97/2009, v zmysle ktorého znalosť svojich obchodných partnerov nie je nadštandardná požiadavka správcu dane prekračujúca rámec zákona v rozpore s ústavou judikatúrou, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. Výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je tak plne zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, a preto tvrdenie žalobcu, že správca dane mu mal preukázať, na základe akého právneho ustanovenia má žalobca povinnosť vykonať kontrolné a preventívne opatrenia, je irelevantné. Podľa žalovaného zistené skutočnosti súvisiace s riadením podnikateľskej činnosti žalobcu štatutárnym orgánom v nadväznosti na obchodné transakcie so spoločnosťou EROMAX s.r.o. nie sú len domnienkou správcu dane, ale vychádzajú priamo zo zistení a aj z tvrdení konateľa žalobcu. Zároveň žalovaný doplnil, že EROMAX s.r.o. nepodal za zdaňovacie obdobie jún 2017 daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty, t. j. daň z deklarováných faktúr v sume 149 249,35 EUR, ktoré fakturoval v prospech žalobcu do štátneho rozpočtu nepriznal a neplatil. Táto spoločnosť nepodala za rok 2017 ani daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby, čím sama nedeclarovala vykonávanie ekonomickej činnosti v danom období.

Čo sa týka spoločnosti Pinecrest, s.r.o., táto uzatvorila mandátnu zmluvu s N., čo vyplynulo z iných konaní (napríklad za zdaňovacie obdobie 01/2018), z výsledkov ktorej mal mandant platiť mandatárovi odplatu, uhrádzať náklady nevyhnutné a účelné na plnenie záväzku, pričom spoločnosť Pinecrest, s.r.o. nepredložila dôkazy, že hradila N. ním uhradené náklady, ale naopak z administratívneho spisu vyplýva, že práve N. R. platil S. D. mesačne 200 eur za to, že bol v Obchodnom registri formálne zapísaný ako konateľ spoločnosti Pinecrest, s.r.o. Jedného z konateľov Pinecrest, s.r.o. H. G. sa nepodarilo predvolať, pretože žije v H. a je nekontaktný. Predvedený S. D. dňa 27.03.2018 na Daňovom úrade Bratislava do zápisnice číslo 16320712018 uviedol, že obchody za spoločnosť Pinecrest, s.r.o. v zdaňovacom období júl a august 2017 uskutočňoval len N. R. na základe mandátnej zmluvy zo dňa 07.06.2017, pričom na ostatné otázky odmietol odpovedať s tým, že sa vyjadrí písomne. Dňa 06.04.2018 boli zaslané emailom odpovede na otázky položené pri ústnom pojednávaní, z ktorých vyplynulo, že konateľ S. D. mal na starosti obchod s ovocím, zeleninou a vajcami, na ktorú činnosť však poveril N. R. prostredníctvom mandátnej zmluvy, ktorý má v tomto obore skúsenosti niekoľko rokov, pričom uvedené tvrdenie nie je možné považovať za vierohodné, nakoľko následne v inom konaní sa S. D. jasne vyjadril, že za konateľa v s.r.o. bol do Obchodného registra zapísaný len na základe požiadania N. a za odmenu 200 eur mesačne. Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že v konaní nemôže byť použitá zápisnica z výpovede S. D. spísaná KUFs s poukazom na § 24 ods. 4 daňového poriadku. Dňa 29.10.2018 bol S. D. predvedený a na jeho vypočutí bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 102129222/2018, pričom žalobca ostal pasívny a tohto výsluchu sa nezúčastnil napriek tomu, že bol o ňom včas vyzvozený písomne, preto je jeho tvrdenie o zmarení práva klásť svedkovi otázky nedôvodné.

Žalovaný k tvrdeniu žalobcu, že bolo preukázané, že spoločnosť CEVOM s.r.o. deklarovala dodanie tovaru odberateľovi Pinecrest, s.r.o. uvádza, že v daných preverovaných obchodných transakciách mal byť tok tovaru fakturovaný v reťazci obchodných spoločností HELLO FRUIT s.r.o. = Pinecrest,

s.r.o.= J. G. Fruit, s.r.o., ktorý sa ale v procese dokazovania nepotvrdil. Žalovaný poukázal na skutočnosti zistené v iných konaniach od svedka N. R., ktorý potvrdil, že tok tovaru ovocia a zeleniny bol priamo objednaný u českej spoločnosti CEVOM s.r.o., ktorá ich priamo doviezla do skladov žalobcu, ktorý ich vo svojich skladoch preberal, čo potvrdzujú aj predložené nákladné listy - CRM (napríklad za zdaňovacie obdobie 01/2018). Podľa CRM tovar fakturovaný od českej spoločnosti bol priamo prepravený a uskladnený v skladoch žalobcu a nie v spoločnosti Pinecrest, s.r.o., ktorá bola do daných obchodných transakcií umelo vsunutá za účelom optimalizácie DPH v neprospech štátneho rozpočtu SR. Žalobca k nadobudnutiu tovaru od českej spoločnosti správcovi dane nepredložil v procese dokazovania žiadne dôkazy, a naopak žalovaný disponuje dôkazmi, ktoré boli získané v iných konaniach a nepotvrdzuje tvrdenia žalobcu, ktorými argumentuje v podanej žalobe v súvislosti s českou spoločnosťou CEVOM s.r.o. Z medzinárodnej žiadosti vyplývajú okrem iného aj skutočnosti priameho personálneho prepojenia konateľov žalobcu na konateľa českej spoločnosti CEVOM s.r.o. p. I., pričom je otázne prečo česká spoločnosť deklarovaný tovar nefakturovala priamo žalobcovi, keď konateľka žalobcu pomáha konateľovi českej spoločnosti p. I. vyhotovovať faktúry a konateľ žalobcu mu realizoval sprostredkovanie v oblasti nákupu a predaja ovocia a zeleniny. V období jún 2017 si žalobca objednal tovar v hodnote 746.246 EUR bez DPH u dodávateľa, ktorého konateľ nemá vedomosť o fungovaní spoločnosti, ktorý nemal dlhodobú históriu (vznikol 03.02.2017), od svojho vzniku do 11.05.2017, kedy sa konateľom stal S. D., spoločnosť vystriedala štyroch konateľov. Spoločnosť nemala oprávnenie na obchod s potravinami, nemala svoj sklad ani inú prevádzku, v ktorej by si žalobca mohol overiť kvalitu ponúkaného tovaru, spoľahlivosť partnera ako účtovnej jednotky si nevedel overiť ani na verejne dostupnom zdroji - Finstat, nakoľko išlo o novovzniknutú spoločnosť a napriek tomu s ním neuzatvoril zmluvu, v ktorej by prijatými zmluvnými podmienkami chránil sám seba, keby dodávateľ pri dodávkach zlyhal. V uvedenom prípade daňovým subjektom EROMAX s.r.o. a Pinecrest, s.r.o. ako dodávateľom v daných obchodných transakciách vznikla povinnosť zaplatiť DPH podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, ktorý nadväzuje na článok 203 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH, ktorý stanovuje, že DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.

Podľa žalovaného podnikateľské aktivity žalobcu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru od spoločnosti EROMAX s.r.o. a Pinecrest, s.r.o. sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom, ktorý bol fakturovaný žalobcovi. Žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, pretože sami konatelia žalobcu sa na týchto nezákonných fakturáciách prostredníctvom českého dodávateľa aktívne zúčastňovali.

5. Žalobca repliku k vyjadreniu žalovaného nepodal.

6. Správny súd prejednal vec bez nariadenia pojednávania za splnenia procesných podmienok stanovených v § 107 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) a contrario v spojení s § 137 ods. 4 SSP. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 12.10.2022.

7. Krajský súd v Žiline preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako i postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu v zmysle § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok, SSP) v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1, § 183 SSP), pričom zistil, že napadnuté rozhodnutie je zákonné, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol z nasledovných dôvodov:

8. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

Podľa § 134 ods. 1 SSP, správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

Podľa § 183 SSP, žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom do 30.06.2017 (zákon o DPH) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

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

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

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

2) Napríklad zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa čl. 7 ods. 1 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len Nariadenie), na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1 vrátane informácií týkajúcich sa jednotlivého prípadu alebo prípadov.

Podľa čl. 7 ods. 2 cit. Nariadenia, na účely oznamovania informácií uvedeného v odseku 1 žiadaný orgán zabezpečí vykonávanie akýchkoľvek administratívnych vyšetrovaní potrebných na získanie takýchto informácií.

Podľa čl. 7 ods. 5 cit. Nariadenia, aby bolo možné získať požadované informácie alebo vykonať požadované administratívne vyšetrovanie, žiadaný orgán alebo administratívny orgán, na ktorý sa žiadaný orgán obráti, postupuje akoby konal za seba alebo na požiadanie ďalšieho orgánu svojho vlastného členského štátu.

Podľa čl. 9 cit. Nariadenia, na žiadosť žiadajúceho orgánu mu žiadaný orgán oznamuje akékoľvek relevantné informácie, ktoré získa alebo má, rovnako ako aj výsledky administratívnych vyšetrovaní v podobe správ, vyhlásení a ostatných dokumentov alebo ich overených kópií alebo výpisov z nich.

9. V prvom rade je potrebné konštatovať, že sa správny súd v celom rozsahu stotožnil s právnym názorom žalovaného a správcu dane, že základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane u príjemcu tovaru je skutočnosť, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tohto tovaru. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na uplatnenie si práva na odpočítanie dane. Momentom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa vzniká právo na odpočítanie dane u jeho odberateľa, a to bez ohľadu na to, či si dodávateľ reálne splní svoju daňovú povinnosť. V danom prípade nebolo preukázané, že by dodávateľom tovaru vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi týmito dodávateľmi. Preto ani žalobcovi nemohol vzniknúť nárok na odpočet dane z týchto faktúr.

10. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar alebo služby v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom ich tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú tvrdenie daňového subjektu o tom, že predmetná služba alebo tovar boli dodané obchodnou spoločnosťou, ktorá je deklarovaná ako dodávateľ žalobcu. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je zákonnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm výpisom z bankových účtov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet.

Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady doklady a ani pri dobromyseľnosti platiteľa - žalobcu. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Vo všeobecnosti možno uzavrieť, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou na nej uvedenou.

11. Čo sa týka konkrétnych žalobných námietok, správny súd ich v celom rozsahu vyhodnotil ako plne nedôvodné. K jednotlivým námietkam správny súd uvádza nasledovné:

12. Pokiaľ žalobca namietal, že N. R. mal od spoločností Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o. mandátnu zmluvu a v obchode je bežnou praxou, že pri obchodovaní sa subjekt nestretáva priamo s konateľmi spoločnosti, ale obchoduje s ľuďmi, ktorí predmetnú spoločnosť zastupujú (žalobný bod 1), správny súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú. Podstatným totiž je, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený. V danom prípade teda nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a aj osobou uvedenou na faktúre. Zo zákona o DPH vyplýva, že relevantnou právnou skutočnosťou na vznik nároku na odpočítanie DPH je nielen preukázanie dodania tovaru ako takého, ale aj preukázanie, ktorá konkrétna osoba tento tovar dodala. V prípade, ak by dodanie tovaru uskutočnila nezdaniteľná osoba, nebolo by takéto dodanie tovaru predmetom DPH. Uvedené vyplýva priamo z § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Je preto dôležité jednoznačne identifikovať osobu, ktorá dodala tovar. Uvedené vyplýva aj z dikcie § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, v ktorom sa uvádza, že platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Z uvedenej citácie tiež vyplýva, že právo na odpočet vzniká len vtedy, ak je daň voči nemu uplatnená len takým platiteľom, ktorý mu tovar alebo službu dodá. Je tu teda jednoznačne uvedená podmienka, že sa musí jednať o dodávateľa tovaru („... iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané“). Okolnosť, že týmto platiteľom musí byť práve osoba uvedená na faktúre, vyplýva z § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH („...ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71“). V prípade, ak by tovar dodala iná osoba ako tá, ktorá je uvedená na faktúre, potom neexistovala faktúra od osoby, ktorá tovar dodala a nebolo by možné uplatniť právo na odpočítanie DPH. Faktúra je teda relevantným dokladom len ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočne reálne plnenie. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len vo formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom, ale faktúra musí mať povahu faktu, musí byť

vystavená na materiálnom podklade. Pri uplatnení práva na odpočítanie dane musí nastať aj vecné naplnenie podstaty veci, t. j. musí dôjsť k dodaniu deklarovanych zdaniteľných obchodov a to konkrétnym dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúrach, v posudzovanom prípade teda spoločnosťami Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o.

13. Správny súd tiež zdôrazňuje, že povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH z faktúr z konkrétnej obchodnej transakcie, je zabezpečiť si všetky dostupné a relevantné podklady preukazujúce existenciu obchodného vzťahu, jeho reálnosť a doklady potrebné k preukázaniu všetkých zákonných podmienok a uplatnenie odpočtu DPH z obchodnej transakcie, a to, podľa názoru správneho súdu, najlepšie pred uplatnením nároku na odpočet DPH, práve vzhľadom na „prísnosť“ právnej úpravy nároku na odpočet DPH, ktorá je každému daňovému subjektu zrejmá pred realizáciou obchodného prípadu, z ktorého v budúcnosti bude uplatňovať alebo môže uplatňovať nárok na odpočet DPH. Vzhľadom na striktnú zákonnú úpravu odpočtu DPH je v záujme každého daňového subjektu preveriť si, pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie, všetky „signály“, indície, ktoré sa dostanú do sféry jeho pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať určité, i keď neoverené, nepodložené fakty, signalizujúce alebo nevylučujúce možnú budúcu problematickosť pripravovanej, uzatvárajúcej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to, či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybnit' obchodnú transakciu daňového subjektu. Správny súd poukazuje na potrebu daňového subjektu postupovať s príslušnou odbornou starostlivosťou pri príprave, realizácii a vykonávaní obchodnej transakcie, ktorá môže byť posudzovaná z hľadiska nárokov daňového subjektu na odpočet DPH. Zodpovedný daňový subjekt skutočnosti týkajúce sa obchodu zisťuje a hlavne preveruje pred a v čase obchodného vzťahu, relevantnosť obchodných partnerov, prípadne obchodného reťazca partnerov, a to nielen pri každom negatívnom signáli obchodnej transakcie, ktorá sa v momente získania tejto indície, signálu „nejaví“ ako rozhodujúca, určujúca a relevantná, a nie až v čase uplatnenia odpočtu DPH voči štátu.

14. Základom rozhodnutia správcu dane i žalovaného v posudzovanej veci je záver o neunesení dôkazného bremena daňovým subjektom ohľadom skutočností, vo vzťahu ku ktorým ťaží dôkazné bremeno primárne práve daňový subjekt (žalobcu) a ktoré skutočnosti vymedzuje relevantná právna úprava podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 zákona o DPH. Obsahom dôkaznej povinnosti daňového subjektu podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku je preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia produkovaním dôkazov, ktoré sú spôsobilé relevantne spochybnit' alebo vyvrátiť pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľného plnenia. V prejednávanej veci išlo o dôkazy vo vzťahu k uskutočneniu zdaniteľného plnenia medzi žalobcom a jeho bezprostrednými, priamymi dodávateľmi spoločnosťami Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o., teda o dôkazy z obchodnoprávneho vzťahu realizovaného pod plnou kontrolou a dosahom žalobcu ako daňového subjektu. Z uvedeného priestoru pre získanie dôkazov o realizácii zdaniteľného plnenia potom vyplýva pre daňový subjekt efektívna možnosť obstarat' si dostatočný rozsah dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia v rámci daňového konania realizovaného správcou dane i s časovým odstupom od času, kedy malo byť plnenie medzi daňovým subjektom a jeho priamym dodávateľom uskutočnené. To je spojené s naplnením požiadavky na postup žalobcu ako podnikateľského subjektu konať pri výbere obchodného partnera a pri vstupe do obchodnoprávneho záväzkového vzťahu s dostatočnou opatrnosťou a odbornou starostlivosťou, a tým minimalizovať podnikateľské riziko zaťažujúce každý podnikateľský subjekt podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka. Podnikateľské riziko v uvedených súvislostiach zahŕňa i stav, kedy daňový subjekt v rámci daňového konania nebude schopný náležite splniť uvedenú dôkaznú povinnosť, ktorá ho zaťažuje v daňovom konaní a v rámci daňového konania, ktoré sa pravidelne uskutočňuje s časovým odstupom vo vzťahu k času uskutočnenia zdaniteľného plnenia a pre nedostatok hodnoverných dôkazov preukazujúcich priebeh zdaniteľného obchodu tak, ako je po formálnej stránke uvedené vo faktúre, preukázať skutočnosti vyvracajúce pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľného plnenia. Uvedené platí v prípade, že v čase realizácie plnenia sa priamy dodávateľ daňového subjektu a subdodávatelia javia ako fungujúce, bezproblémové subjekty.

Správny súd poukazuje na závery podľa uznesenia Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 z 01.03.2012 ako i rozsudkov NS SR sp. zn. 5Sžf 25/2011 z 27.10.2011 alebo sp. zn. 4Sžf 25/2011 z 13.09.2011.

15. Vychádzajúc z vyššie uvedeného vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú námietku žalobcu, podľa ktorej ak správca dane tvrdí, že si daňový subjekt nepreveril svojho obchodného partnera, pretože spoločnosti Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o. neboli dôveryhodnými obchodnými partnermi, mal byť potom povinný preukázať aj to, na základe akého právneho ustanovenia má daňový subjekt povinnosť vykonávať kontrolné a preventívne opatrenia a zároveň tieto opatrenia konkretizovať. Žalobca zisťoval o svojom dodávateľovi iba základné informácie a sám priznal, že hlbšie zisťovanie o dodávateľských spoločnostiach Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o. sa neuskutočnilo vzhľadom na to, že spoločnosť žalobcu dlhodobo obchodovala s N. R., ktorý zastupoval obe spoločnosti. Žalobca teda konal len s N. R., na spoluprácu s ktorým sa žalobca spoliehal a oprávnenie ktorého konať za spoločnosti Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o. nepreveroval, pričom konateľov spoločností Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o. ani nepoznal.

Ďalej aj z vyjadrení konateľov žalobcu N. K. z 18.09.2017 a M. K. z 22.01.2020 vyplýva, že žalobca si podrobnejšie svojho dodávateľov Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o. nepreveroval, nezisťoval, či majú tieto spoločnosti zamestnancov, skladové priestory, vozidlá na prepravu tovaru ovocia a zeleniny, nepreveroval ani to, či majú spoločnosti Pinecrest, s.r.o. a EROMAX, s.r.o. potrebné oprávnenia na obchodovanie s ovocím a zeleninou a či vykonávajú ekonomickú činnosť, pričom sa spoliehal na jedinou osobu, ktorou bol N. R.. Ak by si žalobca overoval skutočnosti týkajúce sa svojich dodávateľov, bol by napr. zistil, že dodávateľ Pinecrest, s.r.o. nie je evidovaný v databáze Štátnej veterinárnej a potravinovej správy, čiže nebol oprávnený obchodovať s komoditou ovocie a zelenina, čoho dôkazom je aj odpoveď, ktorú získal správca dane od Štátnej veterinárnej a potravinovej správy SR zo dňa 21.01.2019, evidovanej pod č. 0244/2019 - 367. Znalosť obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, prekračujúcou rámec zákona v rozpore s ustálenou judikatúrou, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. Správny súd sa stotožňuje s konštatovaním žalovaného, že výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je tak plne zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí a bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť, aby zabránil tomu, že nebude môcť preukázať skutočnosti deklarované na faktúrach od svojho dodávateľa, pričom konanie žalobcu, ktorý si riadne nepreveril svojho dodávateľa a nevykonal všetky opatrenia, ktorými by predišiel tomu, že nebude môcť preukázať skutočnosti uvedené na faktúrach od svojho dodávateľa nezodpovedalo zásade poctivého obchodného styku.

16. Za nedôvodné považuje správny súd aj námietky, ktoré boli obsahom druhého žalobného bodu. Pokiaľ žalobca namietal, že v konaní nemôže byť použitá ako dôkaz kópia zápisnice zo dňa 28.11.2017, ktorú spísal Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza, a kópia dokumentu žiadosť o súčinnosť zo dňa 25.09.2018, správny súd podotýka, že žalobca tieto listiny bližšie nekonkretizuje a podľa zistení správneho súdu takéto dôkazy nie sú súčasťou obsahu pripojeného administratívneho spisu, správca dane a žalovaný ich nehodnotili a ani ako podklad pre vydanie svojich rozhodnutí nepoužili. Pokiaľ žalobca v tomto bode ďalej namietal, že v konaní nemôže byť použitá ako dôkaz kópia zápisnice zo dňa 28.09.2017, ktorú spísal Daňový úrad Bratislava, správny súd podotýka, že správca dane postupoval v súlade § 24 ods. 4 daňového poriadku.

Z nahliadnutia do uvedenej zápisnice správcu dane spísal úradný záznam č.100365880/2019 zo dňa 05.02.2019 a zápisnicu o ústnom pojednávaní číslo 102057908/2017/9104408/Rohá zo dňa 28.09.2017 použil ako dôkaz. Predmetom zápisnice bolo vypočutie svedka I. bývalej konateľky spoločnosti EROMAX s.r.o. (konateľka do 26.06.2017). Svedkyňa bola vypočutá v súvislosti s vykonávaním daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016 až december 2016, január 2017 až apríl 2017. O vypočutí svedka bol upovedomený aj žalobca, avšak tohto výsluchu sa nezúčastnil. Žalobcovi boli teda vytvorené podmienky v zmysle § 25 ods. 4 daňového poriadku na uplatnenie práva klásť svedkyňu pri ústnom pojednávaní otázky, úkonu vypočutia svedkyne sa však za žalobcu nik nezúčastnil, čo nemôže ísť na ťarchu správnych orgánov.

Hlavným predmetom výsluchu bolo preverenie obchodnej spolupráce medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou EROMAX, s.r.o., spôsob výkonu funkcie konateľa EROMAX, s.r.o. ako aj účasť N. R. pri riadení spoločnosti, teda všeobecné informácie, preto podľa názoru správneho súdu závery vyplývajúce z výsluchu svedkyne bolo možné použiť aj pri preverovaní zdaňovacieho obdobia jún 2017. Pokiaľ mal žalobca za to, že v súvislosti so zdaňovacím obdobím, za ktoré bola vykonávaná daňová kontrola v prejednávanej veci, bolo nutné osobitne uvedenú svedkyňu vypočuť, nič mu nebránilo v tomto smere dôkaz navrhnuť. Pasivita v tomto smere zo strany žalobcu nemôže ísť na ťarchu správnych orgánov.

Aj správny súd v súvislosti s výpoveďou konateľky dodávateľskej spoločnosti EROMAX s.r.o. konštatuje, že v jej konaní absentovala základná zásada obchodného práva, a to zásada poctivého obchodného

styku súvisiaceho so žalobcom, pretože nemala takmer žiadnu vedomosť nielen o obsahu činnosti obchodnej spoločnosti ako ani o deklarovaných obchodných transakciách, ktoré boli fakturované jej spoločnosťou v prospech žalobcu. Svedkyňa potvrdila, že spoločnosť EROMAX s.r.o. nevlastnila žiaden majetok, nemala zamestnancov, skladovacie priestory si prenajímala v areály spoločnosti žalobcu. Svedkyňa tiež uviedla, že žiadne splnomocnenie na zastupovanie spoločnosti nevystavila, a to ani vo svojom mene. Uvedené okolnosti spochybňujú reálnosť údajov uvádzaných na faktúrach predložených žalobcom, a teda pochybnosti správca dane boli na mieste.

17. Vyššie uvedené závery rovnako platia aj pre výsluch S. konateľa spoločnosti Pinecrest s.r.o. v období 11.05.2017 až 27.08.2018, o ktorom bola KUFs spísaná zápisnica o podaní vysvetlenia č. j. 151466/2018 zo dňa 15.03.2018 (žalobný bod 3). Ani tento svedok reálne za spoločnosť Pinecrest s.r.o. nekonal, plnú moc vystavil len advokátskej kancelárii pre komunikáciu s daňovým úradom, o účtovníctve, dodávateľoch a obchodoch spoločnosti nemal žiadnu vedomosť, faktúry nepodpisoval, konateľom bol na podnet svojho švagra N. za mesačnú odmenu 200 €. Aj v tomto prípade správca dane postupoval v súlade § 24 ods. 4 daňového poriadku, ak uvedenú zápisnicu použil ako dôkaz v administratívnom konaní, a to najmä, ak sa tento svedok nedostavoval na predvolania na výsluch a predviesť sa ho podarilo až 29.10.2018. Účelom výsluchu dňa 29.10.2018 bolo pritom odstránenie rozporov medzi výpoveďou S. D. pred KUFs dňa 15.03.2018 a jeho písomným vyjadrením, ktoré poskytol Daňovému úradu Bratislava dňa 27.03.2018 v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100632071/2018.

Tvrdenia S. D. sa správcovi dane nepodarilo overiť (najmä pre nekontaktnosť kľúčového svedka N. R.) a vzhľadom na ich rozpornosť táto svedecká výpoveď nebola vo vzťahu k uskutočneným obchodom hodnoverná, čo správca dane i žalovaný správne vyhodnotili, preto i túto žalobnú námietku považuje správny súd za nedôvodnú.

18. K dôkazom, ktoré boli podľa žalobcu vykonané pred začatím daňovej kontroly za mesiac január 2018 (zápisnice z 28.11.2017 a z 15.03.2018 a žiadosť o súčinnosť z 25.09.2018) s tým, že malo dôjsť k porušeniu zásady kontradiktórnosti, ako žalobca opakovane uvádza v žalobnom bode 2) a 3), správny súd uvádza, že predmetom konania je daňová kontrola za mesiac jún 2017, ktorá začala na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 1019878/2017 zo dňa 19.09.2017.

19. Čo sa týka výpovede svedka N. R., ktorý mal potvrdiť priebeh obchodov medzi žalobcom a dodávateľmi (žalobný bod 4), správny súd poukazuje na skutočnosť, že tento svedok sa v administratívnom konaní na predvolanie na výsluch nedostavil a nepodarilo sa ho ani predviesť, pričom samotný žalobca na jeho výsluchu nemal záujem (o čom svedčí telefonický hovor správcu dane s konateľom žalobcu zo dňa 06.03.2018). Správcovi dane bolo známe, že N. sa nedostavil ani na predvolania iných správcov dane. Správca dane v prvostupňovom konaní žiadnu výpoveď tohto svedka nehodnotil a ani ako podklad pre vydanie svojich rozhodnutí nepoužil. Žalovaný v odvolacom konaní doplnil zistené skutočnosti v súlade s § 74 ods. 2 daňového poriadku o zistenia správcu dane v rámci iného konania - výkonu daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2018, a to o výsluch N. R. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101389645/2018/9104408/Rohá zo dňa 19.07.2018. Týmto výsluchom bol potvrdený tok tovaru ovocia a zeleniny objednávaného priamo u českej spoločnosti CEVOM s.r.o., ktorá následne tovar doviezla do skladov žalobcu, kde ich tento prebral, čo potvrdzujú aj predložené nákladné listy - CRM za zdaňovacie obdobie 01/2018. Podľa názoru správneho súdu uvedené dôkazy vyhodnotil žalovaný správne, že svedčia o tom, fakturovaný tovar od CEVOM s.r.o. bol priamo dodaný žalobcovi a nie spoločnosti Pinecrest, s.r.o., ktorá bola v daných obchodných transakciách umelo vsunutá do obchodných tokov medzi CEVOM s.r.o. a žalobcu, a teda nepreukazujú dodanie tovaru spoločnosťou Pinecrest s.r.o. žalobcovi, ako sa tento mylne domnieva a namieta v správnej žalobe (žalobný bod 4 a 5). Všetky zistenia z administratívneho konania poukazujú, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku, pričom jediným cieľom tohto vykonávaného systému bolo získanie daňovej výhody za účelom optimalizácie daňovej povinnosti na DPH v neprospech štátneho rozpočtu SR. Správny súd sa stotožňuje so záverom žalovaného, pokiaľ dodávky tovaru pre žalobcu zabezpečoval N. ako osoba, ktorá tovar objednávala, vystavovala faktúry, nosila ich do firmy žalobcu, platila ich, hoci podľa údajov v Obchodnom registri nebol osobou oprávnenou konať za Pinecrest, s.r.o. ani k tomu nebol splnomocnený, nejde o skutočnosť obvyklú v bežnom obchodnom styku, zvlášť ak s konateľmi Pinecrest, s.r.o. žalobca vôbec nejednal, nemal o nich žiadnu vedomosť. Konanie žalobcu sa teda nevyznačovalo obozretnosťou a potrebnou opatrnosťou, ktorú možno od podnikateľa očakávať, aby sa vyhol začleneniu do podvodných

dodávateľských reťazcov v súvislosti s fungovaním systému DPH. Uvedené platí aj u dodávateľskej spoločnosti EROMAX s.r.o., ktorú tiež riadil N. Z vykonaného dokazovania podľa názoru správneho súdu žalovaný správne vyvodil, že žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou podvodu.

Správny súd pre úplnosť k tvrdeniu žalobcu, že výsluchom konateľa CEVOM, s.r.o., faktúrami tejto spoločnosti pre spoločnosť Pinecrest s.r.o., a s ďalšími dokladmi vrátane CMR bolo preukázané, že spoločnosť CEVOM s.r.o. deklarovala dodanie tovaru odberateľovi Pinecrest, s.r.o., uvádza, že žalobca k nadobudnutiu tovaru od CEVOM s.r.o. správcovi dane nepredložil v procese dokazovania žiadne dôkazy a naopak žalovaný disponuje dôkazmi, ktoré boli získané aj v iných konaniach a nepotvrdzujú tvrdenia žalobcu. Pokiaľ žalobca poukazoval na úhrady na bankový účet CEVOM, s.r.o., jeho tvrdenia sa týkajú zdaňovacieho obdobia január 2018, ktoré nesúvisí s preverovaným zdaňovacím obdobím.

20. Správny súd zistil, že sám žalobca v administratívnom konaní žiadne návrhy na dokazovanie nevzniesol (viď Vyjadrenie žalobcu z 1.4.2019, Vyjadrenie žalobcu z 22.01.2020 k Protokolu, Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 18.02.2020) ani ďalšie dôkazy nepredložil s výnimkou dokladov: Hlavná kniha analytickej evidencie, Pokladničná kniha, Zoznam vydaných a prijatých faktúr, Evidencia DPH (kontrolný výkaz, podklady k DPH), o čom svedčí Potvrdenie o zapožičaní dokladov zo dňa 24.10.2017. preto aj námietky, ktoré v tomto smere vzniesol v žalobnom bode 5) boli vyhodnotené ako nedôvodné. Správny súd konštatuje, že je pravda, že žalobca nemá povinnosť predložiť dôkazy o obchodných transakciách svojich dodávateľov, ak však tieto obchodné transakcie sú vážne spochybnené a samotný daňový subjekt iné dôkazy nepredloží, potom musí počítať s tým, že sa dostane do dôkaznej núdze, pretože nebude môcť preukázať splnenie podmienok na odpočítanie dane. V tomto ohľade je potrebné, aby si žalobca ako podnikateľ podnikajúci s odbornou starostlivosťou bol vedomý toho, že ak v obchodnom styku nadobúda tovar od iného subjektu, mala byť takáto transakcia reálne ekonomicky odôvodnená, inak hrozí riziko, že dodanie tovaru, prípadne súvisiaca účtovná transakcia, môžu byť spochybnené (rovnako rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 2Sžf/45/2014 zo dňa 16. decembra 2015). V uvedenom rozsudku ďalej Najvyšší súd konštatoval, že pokiaľ účtovná transakcia, ktorá bola podkladom pre uplatnenie sporného odpočtu, nemá žiadne ekonomické opodstatnenie, vzhľadom na všetky okolnosti prípadu predstavuje nedovolené zneužitie práva spočívajúce v umelom plnení medzi závislými osobami bez objektívneho hospodárskeho dôvodu za účelom získania daňovej výhody v zmysle rozsudku C-255/02 Halifax. Pritom podmienkou pre vyhodnotenia konania ako zneužitie práva nie je nevyhnutné to, že sa musí jednať o závislé osoby, napr. v zmysle personálneho prepojenia firiem.

21. Za nedôvodné považuje správny súd aj námietky uvedené v žalobnom bode 6). Pokiaľ žalobca poukazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 3Šzf 1/2010 (poznámka správneho súdu: správne malo byť uvedené 3Sžf 1/2010), podľa ktorého je dôkazné bremeno spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností, správny súd uvádza, že rozhodnutia SD EÚ (C-354/03, C-353/03 a C-484/03) sa týkajú len uplatnenia nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Prenos dôkaznej povinnosti daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou celoštátnych súdov a nie na základe judikatúry SD EÚ. Judikatúra SD EÚ (v spojených veciach C-80/11 a C-140/11) uvádza, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný Smernicou 2006/112. V tejto súvislosti SD EÚ rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukazuje, že toto právo sa uplatňuje podvodne. SD EÚ taktiež vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa ubezpečil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky SD C-409/04, C-499/10). Určenie opatrenia, ktoré možno v tomto prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej splnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej. V prvom rade žalobca musí preukázať oprávnenosť žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu DPH, pričom skutočnosti uvedené v tejto žiadosti správca dane následne preveruje tak, ako je uvedené vyššie. V prejednávanej veci žalobcom však neboli splnené vnútroštátne podmienky pre odpočet DPH a teda nebolo preukázané dodanie tovaru práve dodávateľom uvedeným na faktúre. Keďže došlo k porušeniu vnútroštátneho zákona, ktorý je prvoradý pri skúmaní, či nárok

uplatnenia na odpočet dane je oprávnený, alebo nie je oprávnený, správny súd vzhľadom na vyššie uvedené túto námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú.

22. Pokiaľ ide o závery podľa rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 (poznámka súdu: žalobca nesprávne uvádza č. k. 3Sžf/1/2011), závery tohto rozsudku sú rozhodovacou praxou NS SR prekonané, v ktorej časti správny súd poukazuje napríklad na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk/81/2018 so zdôraznením bodu 42. odôvodnenia, podľa ktorého: Je rozumné očakávanie, najmä v zmluvných vzťahoch, vzhľadom na nevyklúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly po relatívne dlhom časovom úseku (napr. ustanovenie § 69 Daňového poriadku), že si sťažovateľ ako daňový subjekt a priori zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných (t.j. takých, ktoré zodpovedajú možnému priebehu zdaniteľného obchodu) dôkazných prostriedkov, ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (napr. kontakty na zodpovedné osoby dodávateľa), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie tovaru a služieb bolo realizované spôsobom opísaným v dodávateľskej faktúre. Toto je nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne vytváranie zmluvných vzťahov vytváraných pod vplyvom najmä súkromného práva.

23. Pre úplnosť (vzhľadom na odstup času od podania správnej žaloby) správny súd dodáva, že postup správcu dane a žalovaného je súladný aj s najnovšou judikatúrou SD EÚ pokiaľ ide o nepriznanie nároku na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok zákona o DPH majúcich svoj základ v nejednoznačnej (alebo nepreukázanej) identifikácii zdaniteľnej osoby, ktorá mala deklarované služby (alebo tovar) dodať. Správny súd poukazuje na rozsudok NSS SR sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021, ktorý pripomína stále platnú judikatúru SD EÚ, ktorá „pripúšťa vznik nároku na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EÚ tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EÚ dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).“

24. V rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/48/2021 zo dňa 27.06.2022 uviedol Najvyšší správny súd SR, že „v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť daňovému subjektu odpočet DPH len z dôvodu, že nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť. K uvedenému je možné odkázať napríklad na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 3. septembra 2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“ Z vyššie citovaného

rozhodnutia Súdneho dvora EÚ teda vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočet DPH len v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom neviedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, tak kasačný súd považuje ich rozhodnutie za nezákonné.“ Nakoľko z obsahu preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány preukázali účasť žalobcu na podvodnom konaní jeho dodávateľa (pričom postačuje aspoň vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní subjektov zapojených do obchodného reťazca), možno ich závery učinené v preskúmaných rozhodnutiach o nepriznaní nároku žalobcovi na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok zákona o DPH majúci svoj základ v nepreukázaní dodania fakturovaných služieb deklarovávaným žalobcom považovať za vecne správne.

25. Čo sa týka výpovedí svedkov N. C., I. H., I. K. a C. S. (žalobný bod 7), tieto nie sú súčasťou administratívneho spisu z daňovej kontroly, neboli predmetom preverovania ani prevzatia do spisu kontroly za zdaňovacie obdobie jún 2017. Žalobca v žalobe žiadnym spôsobom nekonkretizuje, ako tieto výpovede súvisia s preverovaným zdaňovacím obdobím jún 2017, preto správny súd i túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

26. Záverom správny súd poukazuje vo vzťahu k tovaru, ktorý bol predmetom dodania žalobcovi (ovocie a zelenina), na zvýšenú mieru opatrnosti, ktorú by mal daňový subjekt zachovať pri výbere obchodných partnerov, a to vzhľadom na povinnosť registrácie v zmysle § 6 ods. 1 zákona NR SR č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov. Z odpovede Štátnej veterinárnej a potravinovej správy SR zo dňa 21.01.2019 vyplýva, že táto evidovala tri prevádzky žalobcu, ale neevidovala spoločnosti Pincrest s.r.o. a HELLO FRUIT s.r.o. v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, ktorí podliehajú povinnej registrácii, pričom v období od 01.06.2017 - 30.06.2017 ani pri jednej z vyššie uvedených spoločností (vrátane žalobcu) nebol evidovaný záznam v komodite nespracované čerstvé ovocie a zelenina.

27. Správny súd na základe vyššie uvedeného dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie majú všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 daňového poriadku, pričom vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Z vyššie uvedených dôvodov súd žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP.

28. O náhrade trov konania vo vzťahu k žalobcovi rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že mu náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný. Rovnako súd nepriznal náhradu trov ani žalovanému (§ 168 SSP a contrario), pretože neboli splnené podmienky na jeho aplikáciu - výnimočnosť situácie.

29. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ak to zákon pripúšťa (§ 439, § 440 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, ktorá sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

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

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