

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 21S/22/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200241  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 09. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lenka Kostolanská  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4021200241.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a členiek senátu JUDr. Dariny Vargovej a JUDr. Evy Šiškovéj, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r.o., Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpený: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., advokátka, Štefánikova trieda 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 21. 04. 2021 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100293277/2021 zo dňa 22. 02. 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 administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že na základe žiadosti Kriminálneho úradu Finančnej správy (ďalej len „KÚFU“) o vykonanie daňovej kontroly zo dňa 28. 04. 2014 a tiež požiadavky na vykonanie daňovej kontroly zo dňa 30. 05. 2014 bola dňa 27. 06. 2014 spísaná zápisnica o začatí daňovej kontroly u žalobcu. Predmetom daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobia boli vymedzené ako daň z pridanej hodnoty január - apríl, jún - december 2012, január - december 2013, január - február 2014.

2. Následne správca dane dožiadaním požiadal Daňový úrad Trenčín o preverenie skutočností u právneho nástupcu spoločnosti O. Z., s. r. o., t.j. spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. Z odpovede vyplynulo, že správca dane pri inej svojej činnosti zistil, že spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o. na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri nesídli, spoločnosť nemá splnomocneného zástupcu, vlastník nehnuteľnosti, kde by spoločnosť mala sídliť, nedal súhlas na zriadenie sídla so zriadením sídla na uvedenej adrese, spoločnosti bolo zrušené živnostenské oprávnenie a jej konateľ bol právoplatne odsúdený za spáchaný majetkový trestný čin. Konateľ spoločnosti M. Z., bezdomovec, ktorého účasť na ústnom pojednávaní bola zabezpečená v spolupráci s pracovníkmi KÚFS, sa na ústnom pojednávaní vyjadril, že uvedenú spoločnosť nepozná a žiadne účtovné doklady nemá.

Súčasťou odpovede bola aj zápisnica zo dňa 11. 03. 2014, úradný záznam z toho istého dňa, zápisnica zo dňa 11. 08. 2014, úradný záznam zo dňa 30. 06. 2014, oznámenie o zrušení živnostenského oprávnenia zo dňa 20. 02. 2014.

Ďalším dožiadaním požiadal správca dane Daňový úrad Trenčín o vypočutie svedka - O. Z.. V rámci odpovede bola doručená zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 09. 10. 2014, kde bol vypočutý O. Z.

za účasti konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že účtovné doklady od účtovníka v júni 2014 zoberal a odovzdal p. Z., ktorému spoločnosť predal. On v súčasnosti nemá prístup k žiadnym účtovným dokladom, ani účtovným knihám. Zároveň ústne potvrdil, že v rokoch 2012, 2013 a 2014 dodával žalobcovi tovar. Tovar bol pred predajom skladovaný na adrese G. O. č. XXXX, prepravoval sa buď ich vozidlami alebo si poslala pre tovar vozidlá firma CORAL, spol. s r.o. Rovnako tak potvrdil vznik daňovej povinnosti, ktorá bola riadne priznaná a odvedená.

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

Správca dane dožiadaním požiadal Daňový úrad Trenčín aj o preverenie skutočností v spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. Z odpovede vyplynulo, že dožiadaný správca dane vykonal dňa 31. 10. 2014 miestne zisťovanie a spísal o tom zápisnicu, ako aj zapožičal doklady. Zo zápisnice vyplynulo, že sa miestneho zisťovania zúčastnila osoba J. W. za spoločnosť NEXT TRADE, s.r.o., ktorá potvrdila obchodnú spoluprácu so žalobcom. Z predložených dokladov vyplynuli následne dodávatelia spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o.

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

4. Správca dane požiadal aj dňa 26. 02. 2015 o medzinárodnú výmenu informácií, týkajúcu sa AB FOOD, s.r.o. a rozhodnutím zo dňa 27. 02. 2015 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 len „daňový poriadok“, resp. „zákon č. 563/2009 Z. z.“) z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Zároveň uviedol, že daňová kontrola sa prerušuje odo dňa 06. 03. 2015 do doručenia odpovede o medzinárodnú výmenu informácií. Oznámením zo dňa 13. 05. 2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 07. 05. 2015 pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená daňová kontrola.

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

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

Dňa 01. 07. 2015 bola zaslaná ďalšia žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, týkajúcu sa spoločnosti AB FOOD, s.r.o., ktorá bola doručená a založená do spisu, ako aj rozhodnutím zo dňa 16. 06. 2015 správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Daňová kontrola sa prerušuje odo dňa 19. 06. 2015. Dňa 15. 01. 2016 bolo realizované oznámenie o tom, že dňa 04. 01. 2016 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

Následne dňa 18. 01. 2016 bola spísaná s konateľom žalobcu ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, ktorej predmetom bolo oboznámenie o zisteniach z daňovej kontroly. Rozhodnutím zo dňa 25. 01. 2016 správca dane opätovne rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Daňová kontrola sa prerušila odo dňa 27. 01. 2016. Oznámením zo dňa 12. 09. 2016 bolo žalobcovi oznámené, že dňa 09. 09. 2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 13. 09. 2016, predmetom ktorej bolo oboznámenie konateľa spoločnosti o zisteniach z daňovej kontroly.

7. Ďalším rozhodnutím zo dňa 14. 09. 2016 správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Daňová kontrola sa prerušila odo dňa 19. 09. 2016 do dňa ukončenia daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až jún 2014, september 2014 a október 2014 u daňového subjektu P. E.. Oznámením zo dňa 01. 08. 2017 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 24. 07. 2017 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Súčasťou spisu je úradný záznam, ako aj protokol z daňovej kontroly vykonanej u O. Z., s. r. o., právny nástupca SLOVRESPO, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január - marec 2012, máj 2012 - december 2012, január - jún 2013 (bolo konštatované, že ani u jedného z uvedených dodávateľov neboli preukázané materiálne-technické a personálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti, nebolo preukázané, že dodávatelia RENEGAR s.r.o., OPTAR, s.r.o. a AIRBORNW s.r.o. reálne obchodovali s potravinárskymi výrobkami, nebolo preukázané, že tovar deklarovaný na predložených faktúrach dodávatelia skutočne vlastnili, nebolo preukázané, že tovar reálne dodali spoločnosti O. Z., s. r. o.). Za február 2013 boli sporné faktúry od dodávateľov ASSORO, s.r.o., JET LET spol. s r.o., PERSTARK, s.r.o. a SUSS s.r.o., s predmetom dodania kuracie prsia mrazené, resp. kuracie mäso, syry, kuracie prsia solené, mrazené. Ďalej v spise sa nachádza aj protokol z daňovej kontroly vykonávanej v spoločnosti NEXT TRADE s.r.o. za obdobie január 2013 až december 2013, ako aj v spoločnosti Well Trade, s.r.o. za obdobie január 2013 až december 2013 a tiež odpovede na dožiadanie zo strany Daňového úradu Bratislava, týkajúce sa spoločnosti Corsano s.r.o..

Okrem toho v administratívnom spise sa nachádza aj protokol z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu s kontrolovaným zdaňovacím obdobím január 2015, zmluva o skladovaní, zmrazovaní a skladovacích službách, ako aj zápisnice o ústnom pojednávaní s U. P., M. I., V. B., B. C., C. A.. Okrem toho v spise sa nachádza aj protokol z daňovej kontroly vykonávanej v spoločnosti Kmeťo Services s.r.o. za január - jún 2014, protokol o určení dane podľa pomôcok v spoločnosti Montieri s. r. o. za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2012, 3. štvrtrok 2012 a 4. štvrtrok 2012 na DPH, zápisnica o miestnom zisťovaní zo dňa 23. 09. 2014 v spoločnosti Konex SK plus s.r.o. (boli zapožičané aj doklady, v roku 2013 boli dodávatelia Montieri s. r. o. (spoločnosť nesprávne označená na faktúre ako MONTIERI s.r.o.), Corsano, s.r.o. (spoločnosť nesprávne označená na faktúre ako CORSANO s.r.o.), TC-STAV, s.r.o. (na faktúrach označený aj ako TC Grupe, s.r.o., pričom na faktúre za január ako TC-STAV, s.r.o. - fakturované zvlášť prepravné, bravčová panenka, olej, ), EXMATIC s. r. o., pričom z faktúr vyplýva, že v mesiaci február spoločnosť Konex SK plus s.r.o. dodával kuracie rezne dodávateľ Corsano, s.r.o. a to dňa 22. 02. 2013, 20. 02. 2013, 18. 02. 2013, ako aj v mesiaci január 2013.

Následne bol spísaný úradný záznam o postúpení dokumentov z KÚFS a ďalšie, postúpené žalovaným, týkajúce sa štátnej veterinárnej a potravinovej správy.

8. Dňa 01. 08. 2017 správca dane realizoval oznámenie - vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným v rámci výkonu daňovej kontroly dane z priznanej hodnoty, ku ktorému sa žalobca vyjadril dňa 10. 08. 2017. Okrem toho bol spísaný úradný záznam o požiadavke žalobcu nahliadnuť do spisu a o tom, že sa uskutoční v mesiaci september, dátum bude dohodnutý telefonicky.

9. Správca dane dňa 21. 08. 2017 vydal protokol, v ktorom za február 2013 uviedol, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane okrem iných aj z nákupu kuracieho mäsa uskutočnený od dodávateľa O. Z., s. r. o., Konex Sk plus s.r.o. a NEXT TRADE s.r.o., na základe faktúr, bližšie špecifikovaných v protokole na č.l. 118 a 119. Súčasťou protokolu bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktorú žalobca prevzal dňa 25. 08. 2017 a písomné vyjadrenie zaslal dňa 18. 09. 2017. Dňa 06. 12. 2019 sa uskutočnilo nazretie do spisu, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

Dňa 24. 01. 2020 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu. Následne dňa 14. 02. 2020 bolo doručené aj ďalšie písomné vyjadrenie žalobcu a správca dane realizoval žiadosť o zaslanie protokolov z vykonaných daňových kontrol a po ich doručení bola spísaná dňa 12. 08. 2020 ďalšie zápisnica o

ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty u žalobcu - prerokovanie pripomienok uvedených v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100261383/2020 a v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100261589/2020 a doručeného vyjadrenia dňa 14. 02. 2020. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní bola spísaná dňa 12. 08. 2020, týkajúca sa prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 24. 01. 2020.

10. Rozhodnutím č. 101349325/2020 zo dňa 24. 08. 2020 správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty - žalobcovi rozdiel v sume 309.292,82 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013. Daňový úrad Nitra znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 zo sumy 316,887,13 eur na sumu 7.594,31 eur.

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

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

11. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100293277/2021 zo dňa 22. 02. 2021 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“, resp. „zákon č. 563/2009 Z. z.“), rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo 101349325/2020 zo dňa 24. 08. 2020, ktorým 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, určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 309.292,82 eur tým, že bol znížený uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 316.887,13 eur na sumu 7.594,31 eur, žalobcovi, (ďalej v texte aj „daňový subjekt“), potvrdil.

12. V odôvodnení žalovaný uviedol, že správca dane vykonal u daňového subjektu, ktorého predmetom podnikateľskej činnosti v kontrolovanom zdaňovacom období bola obchodná činnosť s mrazeným kuracím mäsom, kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až apríl 2012, jún až december 2012, január až december 2013 a január a február 2014, o výsledku ktorej vypracoval dňa 21. 08. 2017 protokol z daňovej kontroly a na základe výsledku daňovej kontroly vydal dňa 24. 08. 2020 rozhodnutie č. 101349325/2020, ktorým určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 309.292,82 eura tým, že mu znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 316.887,13 eura na sumu 7.594,31 eura. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty bola u daňového subjektu vykonaná v zmysle § 46 ods. 3 daňového poriadku a bola prerušená na základe oznámení o prerušení daňovej kontroly v období od 06. 03. 2015 do 07. 05. 2015, v období od 19. 06. 2015 do 04. 01. 2016, v období od 27. 01. 2016 do 09. 09. 2016 a v období od 19. 09. 2016 do 24. 07. 2017. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly boli žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou bolo ukončenie daňovej kontroly u daňového subjektu P. E.. Žalovaný v priebehu odvolacieho konania z úradnej moci preskúmal aj dodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly deklarovanej § 46 ods. 10 daňového poriadku, pričom zistil, že správca dane aj napriek viacnásobným prerušeniam daňovej kontroly, lehotu na výkon daňovej kontroly dodržal. Žalovaný ďalej preskúmaním zistil, že správca dane zaslaním MVI preveroval intrakomunitáme dodanie tovaru daňovým subjektom do iného členského štátu (ČR).

13. Správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr č. 1310036 zo dňa 01. 02. 2013 v sume 68.292,00 eur, z toho základ dane v sume 56.910,00 eur a DPH v sume 11.382,00 eur, č. 1310037 zo dňa 01. 02. 2013 v sume 68.931,01 eura, z toho základ dane v sume 58.275,84 eura a DPHI v sume 44.655,17 eura, č. 1310038 zo dňa 01. 02. 2013 v sume 70.243,20 eura, z toho základ dane v sume 58.536,00 eur a DPH v sume 11.707,20 eura, č. 1310039 zo dňa 01. 02. 2013 v sume 74.739,17 eura, z toho základ dane v sume 62.282,64 eura a DPH v sume 12.456,53 eura, č. 1310040 zo dňa 04. 02. 2013 v sume 69.931,01 eura, z toho základ dane v sume 58.275,84 eura a DPH v sume 11.655,17 eura, č. 1310041 zo dňa 04. 02. 2013 v sume 68.292,00 eur, z toho základ dane v sume 56.910,00 eur a DPH v sume 11.382,00 eur, č. 1310042 zo dňa 04. 02. 2013 v sume 74.018,45 eura, z toho základ dane v sume 61.682,04 eura a DPH v sume 12.336,41 eura, č. 1310043 zo dňa 04. 02. 2013 v sume 74.018,45 eura, z toho základ

dane v sume 61.682,04 eura a DPH v sume 12.336,41 eura, č. 1310045 zo dňa 05. 02. 2013 v sume 69.931,01 eura, z toho základ dane v sume 58.275,84 eura a DPH v sume 11.655,17 eura, č. 1310046 zo dňa 06. 02. 2013 v sume 69.931,01 eura, z toho základ dane v sume 58.275,84 eura a DPH v sume 11.655,17 eura, č. 1310047 zo dňa 06. 02. 2013 v sume 74.335,30 eura, z toho základ dane v sume 61.946,08 eura a DPH v sume 12.389,22 eura, č. 1310048 zo dňa 07. 02. 2013 v sume 66.600,96 eura, z toho základ dane v sume 55.500,80 eura a DPH v sume 11.100,16 eura. č. 1310049 zo dňa 08. 02. 2013 v sume 72.769,54 eura, z toho základ dane v sume 60.641,28 eura a DPH v sume 12.128,26 eura, č. 1310050 zo dňa 08. 02. 2013 v sume 68.292,00 eur, z toho základ dane v sume 56.910,00 eur a DPH v sume 11.382,00 eur, č. 1310051 zo dňa 08. 02. 2013 v sume 74.018,45 eura, z toho základ dane v sume 61.682,04 eura a DPH v sume 12.336,41 eura, č. 1310053 zo dňa 11. 02. 2013 v sume 72.282,67 eura, z toho základ dane v sume 60.235,546 eura a DPH v sume 12.047,11 eura, č. 1310054 zo dňa 12. 02. 2013 v sume 72.117,36 eura, z toho základ dane v sume 60.097,80 eura a DPH v sume 12.019,56 eura, č. 1310055 zo dňa 13. 02. 2013 v sume 73.459,87 eura, z toho základ dane v sume 61.216,56 eura a DPH v sume 12.243,31 eura, č. 1310056 zo dňa 13. 02. 2013 v sume 73.459,87 eura, z toho základ dane v sume 61.216,56 eura a DPH v sume 12.243,31 eura, č. 1310057 zo dňa 22. 02. 2013 v sume 73.378,66 eura, z toho základ dane v sume 61.148,88 eura a DPH v sume 12.229,78 eura, č. 1310058 zo dňa 25. 02. 2013 v sume 73.378,66 eura, z toho základ dane v sume 61.148,88 eura a DPH v sume 12.229,78 eura, č. 1310059 zo dňa 25. 02. 2013 v sume 74.475,07 eura, z toho základ dane v sume 62.062,56 eura a DPH v sume 12.412,51 eura a č. 1310060 zo dňa 25. 02. 2013 v sume 74.393,86 eura, z toho základ dane v sume 61.994,88 eura a DPH v sume 12.398,98 eura, celkom v sume 1.652.290,00 eur, z toho základ dane v sume 1.376.908,00 eur a DPH v sume 275.381,60 eura, za nákup kuracích prís BRAZIL. Faktúry vystavila spoločnosť O. Z., s. r. o.. Spoločnosť dňa 30. 07. 2014 zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o.. Správca dane za účelom preverenia realizácie deklarovaných obchodných transakcií požiadal dožiadanim zo dňa 05. 09. 2014 miestne príslušného správcu dane dodávateľskej spoločnosti o zabezpečenia svedeckej výpovede konateľa spoločnosti p. O. Z.. Spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o. bola dňa 14. 05. 2015 vymazaná z obchodného registra ex offo z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2-R-A, s.r.o., ktorá bola dňa 02. 06. 2015 zrušená. Správca dane na základe zistených skutočností požiadal dňa 05. 09. 2014 o preverenie deklarovaných zdaniteľných plnení medzi daňovým subjektom a spoločnosťou O. Z.. s.r.o.. miestne príslušného správcu dane nástupníckej spoločnosti SLOVRESPO. s.r.o., ako aj nahliadol do spisu spoločnosti O. Z.. s.r.o. (protokol z daňovej kontroly č. 268885/2015). Správca dane ďalej v súvislosti s deklarovanými dodávkami kuracieho mäsa preveroval na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe Bratislava registráciu prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, dodávateľov spoločnosti O. Z.. s.r.o. Jednalo sa o spoločnosti RENEGAR s.r.o., OPTAR. s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. Z odpovede vyplynulo, že uvedené spoločnosti nie sú registrované ako prevádzkovatelia potravinárskych podnikov. Správcovi dane boli odstúpené z KUFS aj zápisnice o podaní vysvetlenia, spísané s bývalým konateľom spoločnosti Pyrosafestol. s.r.o., p. B. Z., ktorý je osobou, ktorej p. O. Z. odpredal spoločnosť. Správcovi dane bola predložená tiež zápisnica o podaní vysvetlenia, spísaná s p. M. Z., posledným konateľom spoločnosti SLOVRESPO. s.r.o.. ktorý vo svojom vyjadrení uviedol, že konateľom spoločnosti sa stal na základe oslovenia neznámym mužom, od ktorého mu bola za podpísanie listín pred notárom odovzdaná finančná hotovosť. Ďalej uviedol, že o spoločnosti nemá žiadnu vedomosť, doklady spoločnosti nemá a ani nevykonával za spoločnosť žiadne úkony. Daňový subjekt bol o zistených skutočnostiach informovaný pri ústnom pojednávaní konanom dňa 27. 02. 2015. Správca dane na základe zistených skutočností skonštatoval, že uskutočnenie zdaniteľných plnení spoločnosťou O. Z.. s.r.o. nebolo preukázané, avšak vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že uvedené subdodávateľské spoločnosti slúžili na zakrývanie podvodov s DPH ako deklarovaní dodávatelia pre iné spoločnosti - ich odberateľov.

14. Kontrolou predložených účtovných dokladov správca dane zistil, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr č. 1310052 zo dňa 11. 02. 2013 v sume 68.674,56 eura, z toho základ dane v sume 57.228,80 eura a DPH v sume 11.445,76 eura a č. 1310061 v sume 71.808,00 eur, z toho základ dane v sume 59.840,00 eur a DPH v sume 11.968,00 eur, celkom v sume 140.482,56 eura, z toho základ dane v sume 117.068,80 eura a DPH v sume 23.413,76 eura, za dodávku kuracích rezňov. Faktúru vystavila spoločnosť Konex SK plus s.r.o., ktorá dňa 02. 06. 2016 zmenila názov na NUBAKO s.r.o. Správca dane si za účelom preverenia deklarovaných obchodných vzťahov vyžiadal v priebehu miestneho zisťovania vykonaného dňa 23. 09. 2014 v spoločnosti Konex SK plus s.r.o. doklady spoločnosti, preukazujúce zrealizované zdaniteľné plnenia v prospech daňového subjektu. Podľa predložených dokladov spoločnosť nakúpil tovar od spoločností OCELLO s. r. o., MEDER s. r. o., Corsano, s.r.o., Montieri. s.r.o., TC-Group, s.r.o., Kajaľ a EXMATIC, s.r.o.. Bratislava.

Dopravu tovaru zabezpečovali dodávatelia, pri preberaní tovaru boli prítomní skladníci, za spoločnosť bol prítomný vodič. Správca dane v súvislosti s vykonávaním daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 12/2014 a 01/2015 uskutočnil dňa 10. 09. 2015 ústne pojednávanie s p. E. O., konateľom spoločnosti Konex SK plus, s.r.o.. ktorý v odpovediach na otázky správcu dane do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že hlavným predmetom činnosti spoločnosti bola obchodná činnosť s potravinárskym tovarom, spoločnosť využíva distribučný sklad v Prievidzi a v mraziarňach Sládkovičovo, je registrovaná na RVPS v Prievidzi a Galante. Pán E. O. obchodnú spoluprácu s daňovým subjektom potvrdil a ďalej uviedol, že všetky činnosti s vyskladňovaním tovaru pre daňový subjekt zabezpečoval zamestnanec mraziarni na základe uzatvorenej zmluvy a pokynov. Daňový subjekt bol o zistených skutočnostiach informovaný pri ústnom pojednávaní konanom dňa 27. 02. 2015. Správca dane v rozhodnutí uviedol skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly vykonanej na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2. až 4. štvrťrok 2012 a za 1. až 4. štvrťrok 2013 v spoločnosti Montieri, s.r.o. Výsledkom preverovania bola skutočnosť, že sa jedná o spoločnosť, ktorá so správcom dane nekomunikuje a sídli na virtuálnom sídle. Okrem toho nazrel do spisu spoločnosti Corsano, s.r.o., pričom z odpovede na dožiadanie zistil, že sa jedná o spoločnosť, ktorá na adrese sídla nesídli, konateľom spoločnosti je občan maďarskej republiky a zásielky doručované na adresu konateľa sa vrátili správcovi dane s označením „adresát neznámy“. Správca dane v priebehu daňovej kontroly nazrel do protokolu z daňovej kontroly, vykonanej u dodávateľa spoločnosti Konex SK plus, s.r.o. v spoločnosti TC-Grupe, s.r.o. a zistil, že daňový subjekt nepredložil k daňovej kontrole žiadne účtovné doklady a konateľ spoločnosti, občan bulharskej republiky je na adrese trvalého bydliska neznáma osoba. Správca dane na základe zistených skutočností skonštatoval, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti Konex SK plus, s.r.o. a jeho dodávateľov a subdodávateľov nebolo preukázané, avšak vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že tieto spoločnosti slúžili na zakrývanie podvodov s DPH ako deklarovaní dodávatelia pre iné spoločnosti - ich odberateľov.

15. Ďalšou kontrolou predložených účtovných dokladov správca dane zistil, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 1310044 zo dňa 05. 02. 2013 v sume 62.984,74 eur, z toho základ dane v sume 52.487,28 eura a DPH v sume 10.497,46 eura, za nákup kuracieho mäsa soleného. Faktúru vystavila spoločnosť NEXT TRADE, s.r.o., ktorá dňa 09. 06. 2016 zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť ADINTECH s.r.o. Správca dane za účelom preverenia deklarovaných zdaniteľných plnení požiadal dožiadaním zo dňa 05. 09. 2014 miestne príslušného správcu dane spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. o preverenie obchodných vzťahov s daňovým subjektom. Z odpovede na dožiadanie, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 22. 01. 2015 vyplynulo, že správca dane vykonal dňa 31. 10. 2014 v sídle spoločnosti miestne zisťovanie, pri ktorom konateľ spoločnosti p. J. W. (ďalej „konateľ“) potvrdil, že spoločnosť je prevádzkovateľom mraziarskych skladov pre vlastné účely a na prenájom a taktiež sa zaoberá distribúciou chladených a mrazených výrobkov. Konateľ spoločnosti potvrdil, že s daňovým subjektom obchoduje, predmetom obchodovania je rybacie a kuracie mäso, jednotlivé objednávky sú riešené telefonicky a platby bezhotovostne. Ďalej uviedol, že prepravu tovaru, ktorý je vykladaný v Sládkovičove alebo Veľkej Mači zabezpečujú vlastnými motorovými vozidlami alebo cez spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o. Konateľ spoločnosti predložil správcovi dane evidenciu faktúr vystavených pre daňový subjekt v období od 01. 01. 2013 do 28. 02. 2014 a zoznam dodávateľov kuracieho mäsa. Jedná sa o spoločnosti Well Trade, s.r.o., RONALD A CHISHOLM CZECH, s.r.o., Frozen Trade, s.r.o., Food Spedition, s.r.o. Konateľ daňového subjektu bol o zistených skutočnostiach správcu dane súvisiacich s dodávateľskou spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o. informovaný pri ústnom pojednávaní konanom dňa 27. 02. 2015. Správca dane v priebehu daňovej kontroly nahliadol do protokolu č. 1398240/2016 zo dňa 03. 08. 2016 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2013, vykonanej v spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o.. pri ktorej správca dane preveroval obchodné vzťahy medzi spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o. a dodávateľskými spoločnosťami SCAND SLOVAK, s.r.o., Frozen Trade, s.r.o., Ribeco Busines, s.r.o., Food Speditions, s.r.o. a Well Trade, s.r.o., pričom zistil, že dodanie tovaru uvedenými spoločnosťami v prospech spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. potvrdené nebolo (nekontaktné spoločnosti resp. konatelia spoločností). Na základe zistených skutočností skonštatoval, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. a jeho dodávateľov a subdodávateľov nebolo preukázané, avšak vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že tieto spoločnosti slúžili na zakrývanie podvodov s DPH ako deklarovaní dodávatelia pre iné spoločnosti - ich odberateľov.

16. Okrem toho správca dane na základe požiadavky daňového subjektu na zabezpečenie svedeckých výpovedí zamestnancov skladu, nahliadol do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej

u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie marec 2015, pričom ako dôkaz použil zápisnice o ústnych pojednávaníach, ktorých predmetom boli svedecké výpovede zamestnancov spoločnosti Mraziarne a.s. Sládkovičovo. Jednalo sa o svedeckú výpoveď p. U. P., p. M. I., p. V. B., p. B. C. a p. C. A.. Správca dane k svedeckým výpovediam uviedol, že vyjadrenia zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo ako dôkazy pre preukázanie práva na odpočítanie dane ako i preukázanie uskutočnenia jednotlivých zdaniteľných transakcií, ktoré sú predmetom kontroly sú nepostačujúce, vzhľadom na ich obsah a uvádzanie všeobecných skutočností. Následne na základe výsledku daňovej kontroly neuznal daňovému subjektu uplatnené právo na odpočítanie dane v celkovej sume 309.292,82 eura.

17. Následne žalovaný zaujal stanovisko k odvolacím námietkam a uviedol, že dôkazné bremeno je primárne na strane daňového subjektu, daňovom subjekte, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty), a ktorý si aj tento nárok uplatnil, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia jednoznačne nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený (2Sžf/4/2009). Mal za to, že správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že dodanie tovaru dodávateľmi nebolo preukázané, a ani dodávatelia nepreukázali reálnosť zdaniteľných plnení, rozhodujúcich pre uznanie odpočítania. Nárok na odpočítanie vzniká podľa znenia § 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty, a nakoľko dôkazné bremeno je na daňovom subjekte bol povinný svoje tvrdenia preukázať relevantnými dôkazmi. Je potrebné, aby si daňový subjekt pri uzatváraní obchodných transakcií preveroval svojich obchodných partnerov, čo nie je síce jeho povinnosťou, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaných obchodov, a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď daňový subjekt nevedel preukázať reálne dodanie deklarovaných obchodov medzi ním a jeho dodávateľmi. Na základe uvedených skutočností žalovaný posúdil námietku daňového subjektu ako nedôvodnú.

Pokiaľ dodávateľ daňového subjektu nepreukáže realizáciu obchodných transakcií, správca dane je oprávnený preveriť jeho subdodávateľa, za účelom získania relevantných dôkazov. Žalovaný opakovane uviedol, že je na rozhodnutí daňového subjektu, koho si vyberie za obchodného partnera, avšak v prípade, že dodávateľ resp. subdodávateľ nepreukáže realizáciu obchodného prípadu a vznik daňovej povinnosti, daňový subjekt sa dostáva do dôkaznej núdze, nakoľko právo na odpočítanie dane nie je preukázané.

K účasti na podvodnom konaní žalovaný uviedol, že správca dane získal podozrenie, že by daňový subjekt mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovaných zdaniteľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola týmito spoločnosťami žiadnym spôsobom preukázaná. Okrem vystavených účtovných dokladov predložených daňovým subjektom nebolo žiadnym iným spôsobom preukázané, že tovar bol dodaný daňovému subjektu práve tými spoločnosťami, ktoré sú uvedené na faktúrach ako dodávatelia. Žalovaný na základe vykonaného dokazovania vyjadril názor, že daňový subjekt mohol byť súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo odpočítanie dane za účelom optimalizácie výsledného vzťahu k štátnemu rozpočtu. Podľa judikatúry Súdneho dvora L'Ú sa takýto prístup používa pri posudzovaní situácií, keď platiteľ dane v rámci reťazovej transakcie vstúpi do obchodu, ktorý mohol byť resp. bol poznačený podvodným konaním.

K námietke „že daňový subjekt poskytol súčinnosť počas daňovej kontroly“ žalovaný uviedol, že uvedená povinnosť mu explicitne vyplýva z § 45 ods. 2 písm. d) daňového poriadku, podľa ktorého kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcu dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcu dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia.

Žalovaný následne po preskúmaní spisového materiálu a rozhodnutia správcu dane v nadväznosti na obsah odvolania daňového subjektu konštatoval, že konanie správcu dane je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení (daňového poriadku, zákona o DPH), pričom správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku, získané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku).

Daňový subjekt namietal, že dodanie tovaru preukázal riadne a to predložením dokladov (dodacími listami, skladová evidencia, daňovým priznaním, výdaj tovaru a pod.), k čomu žalovaný dodal, že samotné preukázanie dodania tovaru iba faktúrami a iným listinným dôkazmi nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom iba ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Pokiaľ nie je možné u dodávateľa preveriť doklad predložený daňovým subjektom a skutočnosti v ňom uvedené, tento doklad je nepreukázateľný. Žalovaný preto konštatoval, že nakoľko daňový subjekt nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili závery správcu dane a dodávateľmi nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, daňovému subjektu nevzniklo zákonné právo odpočítať daň z predmetných faktúr podľa § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty.

Žalovaný na základe predloženého spisového materiálu a výsledkov vykonaného dokazovania konštatoval, že záver, ktorý správca dane vyvodil zo zisteného skutkového stavu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty.

Daňový subjekt ďalej vo svojom odvolaní uviedol, že uskladnený tovar (sklad Mraziarne Sládkovičovo) je pod stálym veterinárnym dohľadom, je teda vylúčené obchodovanie s tovarom neznámeho pôvodu. Žalovaný k tejto námietke mal za to, že to, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo nepreukazuje, kto je majiteľom resp. dodávateľom uskladneného tovaru. Práve naopak, správca dane preverovaním zistil, že jednotlivé dodávateľské spoločnosti so správcom dane nekomunikujú (nekontaktné, výmaz ex off).

18. V závere žalovaný ohľadom zdôvodnenia rozhodnutia dal do pozornosti rozhodnutie ESEP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko z 21. 01. 1999 a zdôraznil, že judikatúra ESLP a ani Ústavný súd SR pritom nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie v danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď.

19. Žalovaný z predloženého spisového materiálu zistil, že správca dane v priebehu daňovej kontroly postupoval v zmysle platných právnych predpisov, prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo a vykonal všetky úkony súvisiace s čo najúplnejším a najobjektívnejším zistením skutočností potrebných pre vydanie rozhodnutia vo veci.

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

20. Žalobca v žalobe zo dňa 21. 04. 2021, doručenej dňa 07. 05. 2021, sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100293277/2021 zo dňa 22. 02. 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101349325/2020 zo dňa 24. 08. 2020, pričom v bode III. žaloby poukázal na svoje odvolanie a v bode IV. rozvinul argumentáciu, týkajúcu sa vysporiadania sa s jeho odvolaním, čo považoval za nezákonné.

21. Mal za to, že v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol správcom dane vyzvaný v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených. Súdy sa pritom stotožňujú s obranou daňových subjektov, ktorá spočíva v tom, že nie je možné požadovať od daňového

subjektu preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. Zdôraznil, že daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Táto právna skutočnosť bola v daňovom konaní zo strany žalobcu riadne preukázaná. Termín dodať tovar presahuje obsah termínu odovzdať tovar. Dodávku tovaru možno uskutočniť aj mimo rámec faktického (technického) odovzdania tovaru kupujúcemu, napr. zmluvne poskytnutá možnosť nakladať s tovarom v určenom mieste. V takom prípade nedochádza k faktickému odovzdaniu tovaru, ale jeho dodaniu v zmysle splnenia povinnosti tovar dodať. Poukázal na to, že v danom prípade sa jedná o zákonné ustanovenie, ktoré vychádzajú z konceptu tzv. ekonomického vlastníctva, ktoré nie je možné zamieňať s vlastníctvom v zmysle Občianskeho zákonníka. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018 bod 40. Keďže bolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi, tak v zmysle a v súlade s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH vzniklo platiteľovi aj právo odpočítať daň z tovaru. Zákon predpokladá splnenie dvoch podmienok na vznik práva na odpočítanie dane, ktoré treba splniť kumulatívne (existencia platiteľa dane a vznik daňovej povinnosti). Tieto podmienky žalobca v celom rozsahu splnil. Zároveň dal do pozornosti vypracovaný znalecký posudok č. 3/2019 zo dňa 19. 02. 2019, konkrétne otázku č. 10 a poukázal na názor NS SR v rozhodnutí sp. zn. 5Sfž/22/2016, ako aj dal do pozornosti otázku č. 11.

22. V ďalšej časti žaloby žalobca poukázal na rozsudku ESD C-131/13, C-163/13, C-164/13 a mal za to, že správca dane musí na základe objektívnych okolností preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že svojimi obchodnými transakciami sa stane súčasťou konania, ktoré nesie znaky daňového podvodu.

23. Žalobca žiadny podvod nespáchal a správca dane a ani žalovaný nepomenovali objektívne skutočnosti, ktoré by mali preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb stane súčasťou konania, ktoré nesie znaky daňového podvodu. Žalobca zdôraznil, že všetky subjekty, s ktorými v danom období obchodoval vykonávajú alebo v čase realizácie obchodných transakcií vykonávali riadnu hospodársku činnosť a obchodné transakcie riadne potvrdili. Opätovne pritom poukázal na znalecký posudok, otázky č. 8, 9 a mal za to, že z odborného posúdenia možno jednoznačne vyvodiť záver, že daň uvedená v dodávateľských faktúrach, ktoré boli predmetom daňovej kontroly a ktoré sú vyššie uvedené, bola žalobcovi riadne zaplatená. Ak niektorý z preverovaných subjektov daň neodviedol, v zmysle záverov znaleckého posudku, vytvoril tak daňový dlh. Logicky z toho vyplýva, že pokiaľ aj nejaký iný daňový subjekt nesplnil zákonom stanovenú povinnosť, toto musí byť predmetom daňovej kontroly u daňového subjektu a nie u žalobcu.

24. Žalobca sa teda nedopustil žiadneho zákonného pochybenia a nezískal ani žiadnu daňovú výhodu. Poukázal tiež na to, že pokiaľ správca dane zistil porušenie zákona u nejakého iného daňového subjektu, potom je potrebné vykonať kontrolu u tohto daňového subjektu a zodpovednosť vyvodzovať voči tomuto daňovému subjektu a neprenášať zodpovednosť iného subjektu na kontrolovaný daňový subjekt. Zotrval na svojich tvrdeniach, že v daňovom konaní zaobstaral dostatočné množstvo dôkazov, ktoré preukázali uskutočnené zdaniteľné plnenia tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní. Okrem toho mal za to, že pristupoval k jednotlivým obchodným transakciám s potrebnou odbornou starostlivosťou a v súlade so zákonom. Mohol použiť pri realizovaných obchodných transakciách len tie zákonné prostriedky, ktoré mu zákon umožňuje použiť.

25. V závere zhrnul, že nezákonný postup vidí v tom, že žalovaný sa nevysporiadal s otázkou ako a čím žalobca porušil zákon. Je presvedčený, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nezákonným rozhodnutím z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a pre rozpor medzi zisteným skutkovým stavom a obsahom spisov a to z nasledovných dôvodov.

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

Ani žalovaný ani správca dane nepredložili nespochybniteľné dôkazy o tom, že plnenia vyplývajúce z obchodných prípadov deklarovaných prostredníctvom faktúry a iných poskytnutých dôkazov počas daňovej kontroly a následného daňového konania nebolo žalobcovi poskytnuté a žalobcom poskytnuté tak, ako to uviedol.

Správca dane sa pri výkone kontroly musí držať daňových zásad hodnotenia dôkazov, spôsobu dokazovania, rozsahu kontroly. Žalobca je presvedčený, že dôkazné prostriedky, ktorých predloženie počas daňovej kontroly zabezpečil, ako aj dôkazné prostriedky, ktoré žalovaný a správca dane získali vlastnou činnosťou, všetky svedčia o objektívnej skutočnosti - zdaniteľných obchodoch žalobcu.

Namietal trvanie daňovej kontroly, pričom poukázal na to, že rozsah a spôsob daňovej kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, pričom samotné prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom č. 442/2012 Z. z., ktorý implementuje smernicu Rady 2011/16/EÚ. Najmä poukázal na to, že počas prerušenia daňovej kontroly vykonával správca dane úkony a to ústne pojednávania zo dňa 09. 05. 2016 a zo dňa 01. 06. 2016.

V poslednom rade vytýkal porušenie neutrality DPH, ktorú preukázateľne zaplatil v dodávateľských faktúrach za účelom svojho podnikania.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného k žalobe

26. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 02. 11. 2021 uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvrátili závery správcu dane a dodávateľmi nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, žalobcovi nevzniklo zákonné právo odpočítať daň z predmetných faktúr podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Ustanovenia zákona o DPH - § 49 a § 51 ustanovujú podmienky, po splnení ktorých môže žalobca daň odpočítať. Žalobca tým, že si uplatnil odpočítanie dane na základe vyššie uvedených faktúr, splnil iba jednu zo základných podmienok, oprávňujúcich si daň odpočítať. Druhú zákonnú podmienku stanovenú v § 49 ods. 1 zákona o DPH, daňový subjekt nespĺnil, pretože nepreukázal, že dodávateľom tovaru vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, z titulu dodania tovaru, čím nebola naplnená ani podstata t.j. predmet DPH. Žalovaný aj naďalej zastal názor, že ak si žalobca uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované na faktúrach, čiže v deklarovanom rozsahu, a to práve osobami uvedenými na faktúrach ako dodávatelia. Žalovaný preto konštatoval, že správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vydania rozhodnutia postupoval v súlade s ustanoveniami hmotno-právnych, ako aj procesných ustanovení, a na základe výsledku daňovej kontroly vydal rozhodnutie, v ktorom explicitne uviedol skutočnosti resp. úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, pričom získané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane v priebehu daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie vo veci (zaslané výzvy, ústne pojednávania, predvolania na výsluch svedka, dožiadanie, nahliadnutie do spisu a pod.) s cieľom preveriť reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, pričom postupoval v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku. Poukázal na zistenia správcu dane, týkajúce sa spoločnosti Z. (podrobne uvedené v rozhodnutí), a to, že spoločnosť zanikla, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, ktorá bola ex offo vymazaná z obchodného registra, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť K-2-R-A, ktorá bola zrušená (dňa 02. 06. 2015). Podľa zistení správcu dane konateľ spoločnosti SLOVRESPO je osoba, ktorá bola právoplatne odsúdená za majetkový trestný čin; jedná sa o bezdomovca, ktorý nedisponuje účtovnými dokladmi spoločnosti; jedná sa o nekontaktnú spoločnosť. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že konateľ spoločnosti Z., p. O. Z., vo svojej svedeckej výpovedi potvrdil uskutočnenie zdaniteľných plnení (popísal predmetné plnenie), avšak svoje tvrdenia žiadnymi relevantnými dôkazmi nepreukázal. Ďalej preverovaním zistil, že subdodávateľské spoločnosti ako RENEGAR s.r.o., Klincová 37/B, Bratislava, IČO 46 464 409, OPTAR, s.r.o., SNP 7/17, Nová Dubnica, IČO 45 965 935 a AIRBORNE s.r.o., Jesenského 5026/13A, Dunajská Streda, IČO 44 873 935 (dodávatelia spoločnosti Z.), neboli registrované ako prevádzkovatelia potravinových podnikov. Správca dane v súvislosti s dodávateľskou spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o. zistil, že konateľ spoločnosti p. J. W. potvrdil, že spoločnosť je prevádzkovateľom mraziarenských skladov pre vlastné účely a na prenájom a taktiež sa zoberá distribúciou chladených a mrazených výrobkov, že so žalobcom obchodovala, vyjadril sa k preprave tovaru a predložil správcovi dane evidenciu faktúr vystavených pre žalobcu, a tiež zoznam dodávateľov kuracieho mäsa. Správca dane v priebehu daňovej kontroly nahliadol do protokolu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2013, vykonanej v spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. a zistil, že správca dne preveroval obchodné vzťahy medzi spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o. a dodávateľskými spoločnosťami a zistil, že dodanie tovaru uvedených spoločnosťami potvrdené nebolo. Na základe zistených skutočností možno

skonštatovať, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o., jeho dodávateľov a subdodávateľov nebolo preukázané, čo znamená, že žalobcoví nevzniklo právo na odpočítanie dane. V súvislosti s dodávateľkou spoločnosťou Konex SK plus s.r.o. správca dane zistil, že napriek tomu, že spoločnosť dodanie tovaru v prospech žalobcu potvrdila, spoločnosť, deklarovaná ako dodávateľ tovaru pre spoločnosť Konex SK plus s.r.o. dodanie tovaru, ktorý mal byť následne dodaný žalobcovi, nepreukázala. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že nebolo preukázané, že dodávateľská spoločnosť mala k dispozícii tovar, ktorý v zmysle vystavených faktúr dodala žalobcovi, čím nebolo preukázané, že dodávateľskej spoločnosti vznikla daňová povinnosť a žalobcoví právo na odpočítanie dane.

27. K vypracovanému znaleckému posudku žalovaný uviedol, že „Znalecký posudok č. 3/2019 zo dňa 19. 02. 2019 vo veci posúdenia problematiky DPH“, vypracoval Ing. M. R., znalec v odbore ekonómia a manažment, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo. Posudok bol vypracovaný dňa 19. 02. 2019 a ako je v ňom uvedené, jeho účelom je „objektívne zistenie skutkového stavu a posúdenia vo veci posúdenia problematiky DPH“. Podkladmi pre vypracovanie posudku boli: Hlavné knihy spoločnosti CORAL, s r. o., Evidencia DPH (vstup a výstup), daňové priznanie k DPH za preverované zdaňovacie obdobie a pod. Žalovanému, ale iste aj znalcom a žalobcovi je určite zrejmé, že objektívny skutkový stav nie je možné založiť len na účtovnej a daňovej evidencii. Práve z dôvodu, že v znaleckom posudku nie sú zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, poskytuje znalecký posudok len odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích pfs, kuracie rezne, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane, či formálny výklad zákona o DPH. Žalovaný zopakoval, že v danej veci bola jednoznačne spochybnená opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako bolo formálne deklarované prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období. Žalovaný uvádza, že tak ako správca dane, aj žalovaný v procese daňovej kontroly, následného vyrubovacieho konania i odvolacieho konania, postupovali v súlade s ustanoveniami daňového poriadku, postupovali podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránili záujmy štátu a obcí a dbali pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Skutočnosť, že žalobca nesúhlasí so závermi a obsahom uvedenom rozhodnutí je pochopiteľná z dôvodu, že v danej veci sleduje výhradne svoje záujmy (uplatnenie si práva na odpočítanie dane). Akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia, nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo reálne aj uskutočnené. V prípade žalobcu realizáciu obchodného prípadu preukázal predložením listinných dôkazov iba jeden obchodný partner, a to žalobca, a teda nemožno skonštatovať, že obchodná transakcia bola uskutočnená tak, ako to deklaruje žalobca na dokladoch, na základe ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane. K vyjadreniu žalobcu, že nakoľko sa správcovi dane nepodarilo odstrániť svoje vlastné pochybnosti o skutočnom dodávateľovi, mal za to, že táto skutočnosť nezakladá dôvod na upretie práva na odpočítanie dane žalovaný uviedol, že nakoľko obchodní partneri žalobcu nepredložili správcovi dane žiadne dôkazy o tom, že fakturované dodanie tovaru žalobcovi skutočne aj dodali, vznikli pochybnosti správcu dane o osobe dodávateľa (dodávateľských spoločností). Vzniknuté pochybnosti nie je povinný preukazovať správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu, pretože správca dane v zmysle ustanovení daňového poriadku, vedie dokazovanie a preveruje skutočnosti deklarované na predložených účtovných dokladoch ale žalobca, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok právo na odpočítanie dane, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že si právo uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Žalovaný k namietanému rozsudku NS SR dodal, že nakoľko žalobca nekonkretizuje, v ktorých bodoch by bolo možné tieto závery aplikovať na jeho obchodnú transakciu, nebude k jeho vyjadreniu zaujímať stanovisko. Žalovaný ďalej uviedol, že v zmysle čl. 273, prvý odsek, Smernice Rady 2006/112/ES členské štáty môžu uložiť daňovým subjektom iné povinnosti, ako sú uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu dane z pridanej hodnoty a na predchádzanie daňového podvodu.

28. Žalovaný, s vyjadrením žalobcu ohľadne dodávateľských resp. subdodávateľských spoločností, nesúhlasil, nakoľko žalobca má právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, ktorý bude predmetom jeho obchodných transakcií. Pokiaľ dodávateľ žalobcu nepreukáže realizáciu obchodných transakcií, správca dane je oprávnený preveriť jeho subdodávateľa, za účelom získania relevantných dôkazov. Overenie obchodného partnera nie je povinnosťou žalobcu, ale v prípade, ak si žalobca uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť predmetného obchodu, čo v danom prípade preukázané nebolo.

29. Žalobca v podanej žalobe vzniesol opakovane námietky ohľadom podvodného konania, pričom poukázal na rozsudky ESD C-131/13, C-163/13 a C-164/13. Žalovaný k uvedenému opakovanému uviedol, že správca dane preverovaním obchodných transakcií získal podozrenie, že žalobca mohol byť účastníkom podvodného konania, a to z dôvodu, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovaných zdaniteľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola žiadnym spôsobom preukázaná. Okrem vystavených účtovných dokladov predložených žalobcom, nebolo žiadnym iným spôsobom preukázané, že tovar bol dodaný práve tými spoločnosťami, ktoré sú uvedené na faktúrach ako dodávatelia. Žalovaný bol toho názoru, že žalobca mohol byť súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo odpočítanie dane, za účelom optimalizácie výsledného vzťahu k štátnemu rozpočtu. Podľa Judikatúry Súdneho dvora EÚ sa takýto prístup používa pri posudzovaní situácií, keď platiteľ dane v rámci reťazovej transakcie vstúpi do obchodu, ktorý mohol byť resp. bol poznačený podvodným konaním. Ako vyplýva zo spisového materiálu, niektoré zúčastnené spoločnosti z reťazca (viď odôvodnenie rozhodnutia) neboli príslušnými orgánmi štátnej veterinárnej a potravinovej správy Slovenskej republiky na účely obchodovania s potravinami živočíšneho pôvodu v rozhodnom období registrovaní (v súvislosti s deklarovanými dodávkami kuracieho mäsa preveroval na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe Bratislava registráciu prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, dodávateľov spoločnosti Z.). Jednalo sa o spoločnosti RENEGAR s.r.o., Klincová 37/B, Bratislava, IČO 46 464 409, OPTAR, s.r.o., SNP 7/17, Nová Dubnica, IČO 45 965 935 a AIRBORNE s.r.o., Jesenského 5026/13A, Dunajská Streda, IČO 44 873 935. Z odpovede vyplynulo, že uvedené spoločnosti nie sú registrované ako prevádzkovatelia potravinárskych podnikov). V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že žalobcom predložené doklady a správcom dane vykonané dôkazy nepreukazujú reálnosť dodania tovaru týmito spoločnosťami. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť zisteniu správcu dane, že daňový subjekt/žalobca nepreukázal ním tvrdené obchodné transakcie (dodanie tovarov) od deklarovaných spoločností. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol žalovaný toho názoru, že dodávateľom daňového subjektu/žalobcu v zmysle predložených faktúr nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, nepreukázaného dodania tovaru resp. služby daňovému subjektu/ žalobcovi, a preto nemohlo daňovému subjektu/ žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie dane. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok NS SR 5Sžf/63/2011 ako i ďalší rozsudok v konaní č. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR v konaní pod sp. III. ÚS 78/2011.

Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Žalovaný v tejto súvislosti konštatoval, že žalobca uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom, resp. konkrétnym subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Bolo teda povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri dodaní tovaru, ktorý mu dodala spoločnosť deklarovaná na faktúrach t.j. Z., Konex SK plus s.r.o. (ako dodávatelia), aby preukázal nielen existenciu zdaniteľných plnení, ale aj ich skutočné dodanie zo strany týchto dodávateľa, resp. subdodávateľov. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak, ako to tvrdí žalobca. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií za preverované zdaňovacie obdobie, na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a skonštatoval, že obchodné transakcie (dodanie tovarov) sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach. Žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania pochybnosti správcu dane relevantnými správcom dane overiteľnými dôkazmi nevyvrátil. Žalovaný taktiež poukázal v súvislosti s dôkazným bremenom na uznesenie Ústavného súdu SR č.k. I ÚS 269/2014-13.

Žalovaný tiež dodal, že je výlučne na rozhodnutí žalobcu, koho si vyberie za svojho obchodného partnera, ale v prípade, že obchodný partner nevie dodanie tovaru preukázať predložením dokladov v takom rozsahu, v akom to od neho vyžaduje správca dane, čo znamená, že správca dane z predložených dokladov nevie realizáciu obchodného prípadu preveriť, dostáva sa žalobca vinou svojho obchodného partnera do dôkaznej núdze. Správca dane z dokladov, ktoré predložil žalobca nemal možnosť preveriť skutočnosti deklarované na dokladoch v takom rozsahu, aby mohol vysloviť záver, že spoločnosť dodala žalobcovi tovar v takom rozsahu, ako je to uvedené na vystavených dodávateľských faktúrach. S tvrdením žalobcu, že je povinný preukázať len pravdivosť svojich tvrdení však žalovaný plne súhlasí. Sám žalobca v podanom daňovom priznaní tvrdí, že je oprávnený uplatniť si právo na odpočítanie dane z predložených faktúr za dodávku tovaru od uvedených dodávateľov. Je teda zrejmé, že jeho dôkazným bremenom je preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Žalovaný súhlasí s tým, že dôkazné

bremeno žalobcu nesmie byť absolútne. Tak, ako v danom prípade, sekundárne dôkazné bremeno znáša správca dane. Žalovaný pripomína, že sekundárne dôkazné bremeno spočíva vo verifikácii tvrdení a dôkazov predkladaných žalobcom. Žalobca v rámci daňovej kontroly poskytol doklady a svoje tvrdenia a správca dane ich v priebehu dokazovania verifikoval. Dokazovaním vedeným správcom dane však bola vecná opodstatnenosť týchto listinných dokladov spochybnená. Žalovaný, k predloženiu dostatočného množstva dokladov sa podrobne vyjadril vo svojom odôvodnení rozhodnutia, ale na podporu opakovane uvádza, že samotné preukázanie dodania tovaru len faktúrami a iným listinným dôkazmi nie je postačujúce, nakoľko faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že žalobca je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

Čo sa týkalo žalobcom namietanej vady zmätočnosti rozhodnutia, z dôvodu nepresvedčivosti a nepreskúmateľnosti rozhodnutia, žalovaný s touto námietkou nesúhlasil. Okrem toho mal za preukázané, že správca dane pri výkone daňovej kontroly vyhodnotil všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v zmysle § 3 daňového poriadku. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

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

#### V. Ďalší priebeh súdneho konania

31. Žalobca v písomnom podaní zo dňa 25. 02. 2022 uviedol, že v daňovom konaní preukázal reálne nadobudnutie tovaru, materiálnu povahu obchodných transakcií a splnenie oboch podmienok pre odpočet dane. Predložil všetky relevantné dôkazy, ktoré preukazujú uskutočnené zdaniteľné plnenia a poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť pri výkone daňovej kontroly. K posudku dodal, že bol vypracovaný za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu a posúdenia problematiky DPH, a preto bol toho názoru, že môže byť použitý ako dôkaz. Opätovne zdôraznil, že nemá žiadnych subdodávateľov. Zotrvával na svojom tvrdení, že žiadny podvod nespáchal a správca dane doposiaľ nepomenoval objektívne skutočnosti, ktoré by mali jednoznačne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. Rovnako tak poprel, že by získal daňovú výhodu. Záverom poukázal na základné atribúty zákonnosti daňovej kontroly a jej prerušenia vo všeobecnej rovine.

32. Žalovaný ďalšie písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalobcu nepodal.

33. Súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní, konanom dňa 20. 09. 2022, za účasti konateľa žalobcu a právneho zástupcu žalobcu. Žalovaný svoju neprítomnosť ospravedlnil, preto súd vec prejednal v jeho neprítomnosti.

#### VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

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

35. Podľa § 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 12. 2013 (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období február 2013), predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

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

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

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

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

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

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

37. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku v znení neskorších predpisov a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to: či došlo k prerušeniu daňovej kontroly zákonným spôsobom, či doba trvania daňovej kontroly neprekročila zákonom stanovenú lehotu a či správca dane správne určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 309.292,82 tým, že bol znížený uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 316.887,13 eur na sumu 7.594,31 eur, keď neuznal opodstatnenosť práva na odpočítanie dane uplatneného na základe faktúr č. 1310036 zo dňa 01. 02. 2013 v sume 68.292,00 eur, z toho základ dane v sume 56.910,00 eur a DPH v sume 11.382,00 eur, č. 1310037 zo dňa 01. 02. 2013 v sume 68.931,01 eura, z toho základ dane v sume 58.275,84 eura a DPHI v sume 44.655,17 eura, č. 1310038 zo dňa 01. 02. 2013 v sume 70.243,20 eura, z toho základ dane v sume 58.536,00 eur a DPH v sume 11.707,20 eura, č. 1310039 zo dňa 01. 02. 2013 v sume 74.739,17 eura, z toho základ dane v sume 62.282,64 eura a DPH v sume 12.456,53 eura, č. 1310040 zo dňa 04. 02. 2013 v sume 69.931,01 eura, z toho základ dane v sume 58.275,84 eura a DPH v sume 11.655,17 eura, č. 1310041 zo dňa 04. 02. 2013 v sume 68.292,00 eur, z toho základ dane v sume 56.910,00 eur a DPH v sume 11.382,00 eur, č. 1310042 zo dňa 04. 02. 2013 v sume 74.018,45 eura, z toho základ dane v sume 61.682,04 eura a DPH v sume 12.336,41 eura, č. 1310043 zo dňa 04. 02. 2013 v sume 74.018,45 eura, z toho základ dane v sume 61.682,04 eura a DPH v sume 12.336,41 eura, č. 1310045 zo dňa 05. 02. 2013 v sume 69.931,01 eura, z toho základ dane v sume 58.275,84 eura a DPH v sume 11.655,17 eura, č. 1310046 zo dňa 06. 02. 2013 v sume 69.931,01 eura, z toho základ dane v sume 58.275,84 eura a DPH v sume 11.655,17 eura, č. 1310047 zo dňa 06. 02. 2013 v sume 74.335,30 eura, z toho základ dane v sume 61.946,08 eura a DPH v sume 12.389,22 eura, č. 1310048 zo dňa 07. 02. 2013 v sume 66.600,96 eura, z toho základ dane v sume 55.500,80 eura a DPH v sume 11.100,16 eura. č. 1310049 zo dňa 08. 02. 2013 v sume 72.769,54 eura, z toho základ dane v sume 60.641,28 eura a DPH v sume 12.128,26 eura, č. 1310050 zo dňa 08. 02. 2013 v sume 68.292,00 eur, z toho základ dane v sume 56.910,00 eur a DPH v sume 11.382,00 eur, č. 1310051 zo dňa 08. 02. 2013 v sume 74.018,45 eura, z toho základ dane v sume 61.682,04 eura a DPH v sume 12.336,41 eura, č. 1310053 zo dňa 11. 02. 2013 v sume 72.282,67 eura, z toho základ dane v sume 60.235,546 eura a DPH v sume 12.047,11 eura, č. 1310054 zo dňa 12. 02. 2013 v sume 72.117,36 eura, z toho základ dane v sume 60.097,80 eura a DPH v sume 12.019,56 eura, č. 1310055 zo dňa 13. 02. 2013 v sume 73.459,87 eura, z toho základ dane v sume 61.216,56 eura a DPH v sume 12.243,31 eura, č. 1310056 zo dňa 13. 02. 2013 v sume 73.459,87 eura, z toho základ dane v sume 61.216,56 eura a DPH v sume 12.243,31 eura, č. 1310057 zo dňa 22. 02. 2013 v sume 73.378,66 eura, z toho základ dane v sume 61.148,88 eura a DPH v sume 12.229,78 eura, č. 1310058 zo dňa 25. 02. 2013 v sume 73.378,66 eura, z toho základ dane v sume 61.148,88 eura a DPH v sume 12.229,78 eura, č. 1310059 zo dňa 25. 02. 2013 v sume 74.475,07 eura, z toho základ dane v sume 62.062,56 eura a DPH v sume 12.412,51 eura a č. 1310060 zo dňa 25. 02. 2013 v sume 74.393,86 eura, z toho základ dane v sume 61.994,88 eura a DPH v sume 12.398,98 eura, celkom v sume 1.652.290,00 eur, z toho základ dane v sume 1.376.908,00 eur a DPH v sume 275.381,60 eura, za nákup kuracích pfs BRAZIL, ktoré vystavila spoločnosť O. Z. s. r. o., ako aj z faktúr č. 1310052 zo dňa 11. 02. 2013 v sume 68.674,56 eura, z toho základ dane v sume 57.228,80 eura a DPH v sume 11.445,76 eura a č. 1310061 v sume 71.808,00 eur, z toho základ dane v sume 59.840,00 eur a DPH v sume 11.968,00 eur, celkom v sume 140.482,56 eura, z toho základ dane v sume 117.068,80 eura a DPH v sume 23.413,76 eura, za dodávku kuracích reznov, ktoré vystavila

spoločnosť Konex SK plus s.r.o. a faktúry č. 1310044 zo dňa 05. 02. 2013 v sume 62.984,74 eur, z toho základ dane v sume 52.487,28 eura a DPH v sume 10.497,46 eura, za nákup kuracieho mäsa soleného, ktorú vystavila spoločnosť NEXT TRADE, s.r.o. (ďalej len „sporné faktúry“).

38. Súd sa v prvom rade vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly. Túto vyhodnotil ako nedôvodnú, keď preskúmaním obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá 27. 06. 2014 (čo nebolo medzi účastníkmi sporné, ani namietané) a ukončená bola dňa 25. 08. 2017 (dňom doručenia protokolu). Keďže v priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, daňová kontrola bola prerušená odo dňa 06. 03. 2015 až do dňa 07. 05. 2015, odo dňa 19. 06. 2015 do dňa 04. 01. 2016, odo dňa 27. 01. 2016 do dňa 09. 09. 2016 a tiež bola daňová kontrola prerušená z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia odo dňa 19. 09. 2016 do 24. 07. 2017 (žalobca v žalobe nesprávne uviedol dátum 01. 08. 2017, ktorý však z administratívneho spisu nevyplýva). Vychádzajúc z celkového času trvania daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená, správny súd konštatuje, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok (daňová kontrola prebiehala v období od 27. 06. 2014 do 05. 03. 2015, od 08. 05. 2015 do 18. 06. 2015, od 05. 01. 2016 do 26. 01. 2016, od 10. 09. 2016 do 18. 09. 2016, od 25. 07. 2017 do 25. 08. 2017, čo je celkovo 357 dní). K tvrdeniu žalobcu, že spôsob a rozsah daňovej kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, pričom samotné prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom č. 442/2012 Z.z., poukazujúc pritom na rozsudok vydaný vo veci pod sp. zn. 26S/30/2019 na tunajšom súde, 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.). Rovnako tak nemožno uvedený rozsudok aplikovať na daný prípad, pretože v napadnutom rozhodnutí neabsentuje odôvodnenie prerušenia konania a žalobca v žiadnom rozsahu nekonkretizoval, v čom by malo byť prerušenie konania nezákonné, resp. nesprávne odôvodnené. Ohľadom spĺňania požiadavky nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, správny súd preto vytýka, že žalobca nesplnenie týchto požiadaviek v žiadnom rozsahu nerozvinul, ako ani neuviedol, v čom by daňová kontrola tieto požiadavky spĺňať nemala, preto správny súd na uvedené námietky nemohol ani prihliadať. Nie je úlohou správneho súdu dopĺňať právnu a skutkovú argumentáciu žalobcu. Správny súd mal v uvedenej súvislosti za to, že správca dane neporušil žiadne zákonné ustanovenia a ani nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa ustanovenia § 61 daňového poriadku, pričom deň prerušenia daňovej kontroly bol stanovený ako deň nepredchádzajúci dňu, ku ktorému bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly odovzdané na poštovú prepravu žalobcovi, resp. osobne žalobcovi doručené (uvedené nebolo ani namietané, ako ani sporné). K dátumu, ktorý stanovil správca dane ako deň, kedy pominuli dôvody prerušenia 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. V tejto súvislosti je potrebné dať do pozornosti žalobcu rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20, z ktorého jednoznačne vyplýva, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

Okrem toho správny súd nezistil ani žalobcom konkretizované porušenie, spočívajúce vo vykonávaní úkonov počas prerušenia daňovej kontroly, nakoľko žalobcom namietané zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 09. 05. 2016 a zo dňa 01. 06. 2016 sa v administratívnom spise nenachádzajú, ako ani daňové orgány na tieto zápisnice nepoukazujú v rámci svojich rozhodnutí, a preto ani správny súd nemohol konštatovať existenciu žalobcom vytýkaného konkrétneho porušenia procesných predpisov. Naviac, čo sa týkalo zápisníc z miestneho zisťovania zo dňa 09. 05. 2016 a zo dňa 01. 06. 2016, predložených na nariadenom pojednávaní, správny súd má za to, že uvedené úkony sa netýkali predmetnej daňovej kontroly, ale išlo o vykonávanie úkonov správcami dane ako dožiadaným správcami dane v rámci daňovej kontroly prebiehajúcej v spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o., o čom je zmienka v konaní vedenom na tunajšom súde pod sp. zn. 21S/22/2021, kde uvedený subjekt vystupuje ako ďalší dodávateľ a súčasťou administratívneho spisu je aj protokol vydaný v rámci daňovej kontroly prebiehajúcej v spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o.

Rovnako tak samotné vykonanie úkonu, nie vždy predstavuje zásah do subjektívnych práv žalobcu, a preto každé porušenie zákonných ustanovení je potrebné vyhodnocovať samostatne, čo platí aj pri poukazovaní na iné rozhodnutia.

39. K námietkam žalobcu ohľadne určenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 správny súd uvádza, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené i v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach uvedených v bode 37 tohto rozsudku vystavených spoločnosťou O. Z., s. r. o., spoločnosťou Konex SK plus s.r.o. a spoločnosťou NEXT TRADE s.r.o. ako dodávateľmi tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného a vyššie uvedeného dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadáním listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredných dodávateľov a to aj prostredníctvom dožiadaného správcu dane a preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa obchodovalo aj v ďalšom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval vychádzajúc z informácií získaných od subjektov tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca.

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

40. 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.

41. 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.

42. Vo vzťahu k dôkaznej povinnosti daňového subjektu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený

skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, ďalej rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku:

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

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

43. Judikatúra Najvyššieho súdu SR zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla svojim vývojom. V posledných rokoch sa však jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho 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).

Z novej judikatúry správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/26/2019 zo dňa 25. 05. 2022, týkajúci sa obchodu s kuracím mäsom, z ktorého vyplýva, že sťažovateľova námietka proti jeho zaťaženiu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností (k tomu postačí odkázať na odôvodnenia napadnutých rozsudkov, ale aj bohatú judikatúru kasačného súdu viď citované rozhodnutia vyššie). Za pozornosť stojí, že preskúmané rozhodnutia nestoja iba na závere o spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (i krajský súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií.

44. Uvedené je možné subsumovať na daný prípad, kedy v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcom dane faktúry špecifikované v bode 37 tohto rozsudku. Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

45. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosť o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnene preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovateľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločnosti O. Z., s. r. o., ako aj spoločnosti Konex SK plus s.r.o. a spoločnosti NEXT TRADE s.r.o., predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (kuracie prsia) žalobcovi podľa faktúr uvedených v bode 37 tohto rozsudku, vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom využil i poznatky získané od dožiadaných daňových úradov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ako aj iné poznatky, z iných daňových kontrol, a tiež poznatky získané zo správ Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Bratislava, ako aj výsluchu svedkov.

46. Žalobca si v zdaňovacom období február 2013 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľom O. Z., s. r. o., dodávateľom Konex SK plus s.r.o. a dodávateľom NEXT TRADE s.r.o. (faktúry špecifikované v bode 37 tohto rozsudku), predmetom fakturácie bola kúpa kuracích prs, resp. kuracie rezne BR. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetným kuracím mäsom bol realizovaný v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral a detailne opísal vo svojom rozhodnutí. Na základe týchto zistení a deklarovaneho obchodu, 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 v obchodnom reťazci obchodujúcom s predmetným kuracím mäsom síce bývalý konateľ priameho dodávateľa žalobcu, t.j. spoločnosti O. Z., s. r. o. ústne potvrdil zrealizovanie obchodu, avšak uvedené v žiadnom rozsahu nezdokladoval, namietajúc, že doklady boli odovzdané novému majiteľovi. Spoločnosť O. Z., s. r. o. bola dňa 28. 07. 2014 zrušená a vymazaná z obchodného registra z dôvodu zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá bola dňa 14. 05. 2015 vymazaná z obchodného registra ex offa z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2 - R-A, s. r. o., ktorá bola dňa 02. 06. 2015 zrušená. Dožiadaním správca dane požiadal aj o preverenie spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o., pričom z odpovede zo dňa 25. 09. 2014 vyplývalo, že spoločnosť na adrese sídla nesídli a je nekontaktná. Okrem toho správca dane použil aj protokol z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti O. Z., s. r. o., predmetom ktorej bolo preverovanie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou O. Z., s. r. o. a dodávateľskými spoločnosťami, na základe čoho bolo potrebné konštatovať, že nebolo preukázané dodanie tovaru na faktúre deklarovaným dodávateľom, ako ani nebolo preukázané, že u predchádzajúceho článku tohto reťazca jednotlivým subjektom vznikla daňová povinnosť, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť nasledujúceho obchodného článku a následne právo žalobcu na odpočítanie dane. Okrem toho Daňový úrad Trenčín v inom daňovom konaní zistil, že spoločnosť O. Z., s.r.o. obstarávala v roku 2013 tovar - mrazené kuracie mäso aj od spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o. a táto spoločnosť podala posledné daňové priznanie DPH za 3. štvrtrok 2013, bolo jej určené posledné zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2014. Nebol teda preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH ani u priameho dodávateľa žalobcu - spoločnosti O. Z., s. r. o., ako ani u jeho subdodávateľov. Navyše, výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich 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 bývalý konateľ deklarovaného dodávateľa tak zjavne nie sú tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), tzn. v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť, čo žalovaný v odôvodnený napadnutého rozhodnutia urobil. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), ktoré boli vystavené len vo vzájomnej súčinnosti žalobcu a bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa, a teda neobsahujú verifikovateľné skutočnosti. Preto ich nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach a preto sa stali len vyhlásením žalobcu, bez možnosti overenia. Aj z uvedeného dôvodu k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

Ohľadom dodávateľa Konex SK plus s.r.o. daňové orgány zistili, že splnomocnená zástupkyňa spoločnosti p. M. O. v odpovediach na otázky správca dane týkajúcich sa nadobudnutia tovaru uviedla, že spoločnosť sa zaoberala nákupom a predajom mrazených výrobkov, ktoré dodávala aj žalobcovi. Potvrdila vystavenie faktúr a dodacích listov o dodávke tovaru, ich zaevidovanie v účtovnej evidencii, bezhotovostnú úhradu faktúr a odvedenie dane z pridanej hodnoty. K dodávateľom v roku 2013 patrili spoločnosti Corsano s.r.o. a TC-STAV, s.r.o. (do 25. 03. 2013, potom TC Grupe, s.r.o. a od 10. 07. 2014 Kmeťo Services s.r.o. Následne správca dane, ako aj žalovaný poukázal na tieto reťazce a nepreukázanie, že dodávatelia tovar dodali spoločnosti Konex SK plus s.r.o. Vychádzajúc z faktúr založených v administratívnom spise, správny súd mal za to, že v januári a februári 2013 bol uskutočnený obchodný vzťah Corsano s.r.o. - Konex SK plus s.r.o. - žalobca, pričom v prvom rade správny súd uvádza, že na faktúrach vystavených spoločnosťou Corsano s.r.o. je uvedené nesprávne obchodné meno spoločnosti, t.j. nie je jej obchodné meno v súlade s výpisom z obchodného registra. Už len táto skutočnosť vznáša odôvodnenú pochybnosť do zmluvného vzťahu. Následne je potrebné dodať, že táto spoločnosť je nekontaktná, v dôsledku čoho nebolo možné preveriť obchodnú spoluprácu, a preto bolo potrebné ustáliť, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany

spoločnosti Konex SK plus s.r.o. a jeho dodávateľov, k čomu žalobca rovnako žiadne preukazujúce dôkazy nepredložil.

Tretím dodávateľom bola spoločnosť NEXT TRADE s.r.o., pri ktorej daňové orgány tiež prostredníctvom dožiadaného správcu dane preverovali obchodné vzťahy a pri miestnom zisťovaní zistili, že predmetom podnikateľskej činnosti spoločnosti je prevádzkovanie mraziarenských skladov pre vlastné účely a taktiež prenájom, distribúcia chladených a mrazených výrobkov, ako sú okrem iného aj mäso. Spoločnosť má obchodných zástupcov v jednotlivých regiónoch Slovenska. Počas miestneho zisťovania konateľ spoločnosti J. W. uviedol, že so spoločnosťou CORAL, spol. s r.o. obchoduje, táto spolupráca trvá už 10 rokov, predmetom obchodovania je rybacie a kuracie mäso, platby prebiehajú cez účet. Dodatočne konateľ spoločnosti predložil evidenciu vystavených faktúr, pričom dodávateľom kuracieho mäsa boli spoločnosti Well Trade, s.r.o., Ronald A. Chisholm Czech s.r.o., Frozen Trade, s.r.o. a Food Spedition, s.r.o. Spoločnosť NEXT TRADE, s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 09. 06. 2016 a jej právnym nástupcom je spoločnosť ADINTECH, s.r.o. Bol pripojený do spisu aj protokol z daňovej kontroly. Následne sa správca dane rozsiahlo zaoberal jednotlivými dodávateľskými spoločnosťami a správny súd poukazuje najmä na zistenie, týkajúce sa týchto spoločností, vyplývajúce z administratívneho spisu, ktoré z dôvodu absencie námietok zo strany žalobcu, nie je potrebné ďalej skúmať a ustáľil, že o dodaní tovaru neexistujú žiadne relevantné dôkazy.

47. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho dodávateľa O. Z., s. r. o. a dodávateľa Konex SK plus s.r.o., ako aj dodávateľa NEXT TRADE s.r.o., že jeho dodávateľ predmetné obchody potvrdil, potvrdil tiež, že vystavené faktúry riadne zaúčtoval a priznal daňovú povinnosť k DPH, ešte nedokazuje, že im v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnosť. Predloženie dokladov je totiž len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnene a v súlade so zákonom.

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

49. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie Slovenskej republiky, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva, najmä zákon č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, zákon č. 152/1995 Z.z. o potravinách

v znení neskorších predpisov a vykonávacie nariadenie komisie (EÚ) č. 931/2011 z 19. 09. 2011 o požiadavkách na vysledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu, ktorú sú povinné subjekty obchodujúce s potravinami dodržiavať a riadiť sa nimi, pričom žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne. Zisťovanie pôvodu živočíšneho produktu, pričom už z faktúry vyplýva skutočnosť, že bolo dovezené z tretej krajiny, nemôže byť považovaná za obchodné tajomstvo. Rovnako tak je pravda, že samotná táto skutočnosť nemá vplyv na uplatnenie odpočítania dane, avšak má vplyv na unesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu.

50. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom tovaru. Daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu 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).

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

52. V podanej žalobe žalobca poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ. Správny súd v tejto súvislosti považuje za potrebné uviesť, že vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso dane z pridanej hodnoty podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému dane z pridanej hodnoty, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov tejto dane na vrátenie dane z pridanej hodnoty nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdanieľných 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).

Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode - rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol.

(C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril pôvod tovaru. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi ním a deklarovanými dodávateľmi bude spochybnené.

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 žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s takým druhom tovaru si prijatie náležitých a potrebných opatrení vyžadovalo. Z tohto dôvodu nie je zrejmé a žalobca nepreukázal, či predmetný tovar je tvrdeného pôvodu 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, resp. že vedel alebo mal vedieť, že konkrétne obchody sú súčasťou nejakého podvodného konania.

53. Čo sa týkalo poukazu na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018 bod 40, správny súd uvádza, že preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočnenie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný však aj charakter zdaniteľného plnenia. Ako už bolo uvedené vyššie odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Súdna prax jednoznačne ustálila, že dôkazné bremeno v prípade preukazovania reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia leží na pleciah daňového subjektu. Pokiaľ si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Nie je postačujúce iba predloženie faktúry, dodacích listov, výpisu z účtu, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenu. V prípade správcom dane preukázateľne spochybnených uskutočnených zdaniteľných plnení je prechod dôkazného bremena na plecia daňového subjektu ústavné konformný. Navyše takýto zásah do autonómie jednotlivca je odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (viď. rozhodnutie Ústavného súdu SR II. ÚS 705/2017).

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

Ohľadom poukazu na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/22/2016 (v žalobe nesprávne označené ako 5Sfž/22/2016), správny súd úplne súhlasí s tým, že ak správca dane nedostatočne vysvetlí v odôvodnení rozhodnutia svoju správnu úvahu ohľadom určitej okolnosti, ktorú namietne daňový subjekt, ide o neodstraniteľnú vadu konania spôsobujúcu arbitrárnosť rozhodnutia. Uvedené správny súd aplikoval v minulosti v rámci svojho rozhodnutia aj vo veci vedenej pod sp. zn. 11S/1/2020, týkajúcej sa žalobcu, kedy rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, vytýkajúc práve nedostatočné zdôvodnenie napadnutého rozhodnutia, ako aj jeho zmätočnosť. Predmetné právne posúdenie však nemožno aplikovať na rozhodnutia preskúmané v predmetnom súdnom

konaní (t.j. 21S/22/2021), majúc pritom za to, že správca dane, ako aj žalovaný dostatočne vysvetlili v odôvodnení svojich rozhodnutí svoju správnu úvahu ohľadom žalobcom namietaných okolností. Samotná skutočnosť, že žalobca sa s takýmto odôvodnením nestotožňuje, nemôže založiť nedostatočné zdôvodnenie napadnutého rozhodnutia, preto aj túto námietku správny súd vyhodnotil za nedôvodnú.

54. S poukazom na uvedené súd po preskúmaní dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 24. 08. 2020 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 309.292,82 eur tým, že bol znížený uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 316.887,13 eur na sumu 7.594,31 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 24. 08. 2020 potvrdil. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

Skutkový stav zistený správcem 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 prihliaďať.

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

55. 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.

56. 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, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

57. 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.