Súd:	Krajský súd Nitra
Spisová značka:	11S/53/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu:	4021200224
Dátum vydania rozhodnutia:	14. 09. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Eva Šišková
ECLI:	ECLI:SK:KSNR:2022:4021200224.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členov senátu Mgr. Mareka Janigloša a JUDr. Dany Kálnayovej, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r. o., Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpeného JUDr. Svetlanou Kšiňanovou, PhD., advokátkou, Štefánikova 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. 100298016/2021 zo dňa 22. 02. 2021, takto

r o z h o d o l :

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 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 za január - apríl a jún - december 2012, január - december 2013, január - február 2014.

2. Následne správca dane dožiadaním zo dňa 05. 09. 2014 požiadal Daňový úrad Trenčín o preverenie skutočností týkajúcich sa spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. a jeho právneho nástupcu - 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 E. R., 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.

3. Daňový úrad Trenčín bol dožiadaním zo dňa 05. 09. 2014 požiadaný aj o preverenie skutočností ohľadom osoby H. R. ako fyzickej osoby. V rámci odpovede bola doručená zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 09. 10. 2014, kde bol vypočutý H. R. za účasti konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že

účtovné doklady od účtovníka v júni 2014 zobral a odovzdal p. R., 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 Nitrianske Pravno č. 1200, prepravoval sa buď ich vozidlami, alebo si poslal pre tovar vozidlá žalobca. Rovnako tak potvrdil vznik daňovej povinnosti, ktorá bola riadne priznaná a odvedená.

4. Daňový úrad Trenčín bol ďalším dožiadaním požiadaný o preverenie skutočností týkajúcich sa Petra Štepánka (IČO: 41 596 439), pričom súčasťou odpovede bola zápisnica o miestnom zisťovaní, faktúry, výpis z účtu, evidencia - vydané faktúry, kontrolný výkaz DPH 02/2014, evidencia DPH na vstupe a výstupe 2/2014. Zo zápisnice vyplynulo, že dodávateľom tovaru bol Peter Štepánek, s.r.o., na Peter Štepánek, s.r.o. to prišlo od spoločnosti PYROSAFESTOL, s.r.o. Úhrada prebehla priamo na účet PYROSAFESTOL, s.r.o. z účtu fyzickej osoby H. R..

5. 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, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Zo zápisnice vyplynulo, že sa miestneho zisťovania zúčastnila osoba W. G. 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., ako aj bola pripojená zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom O. Q. za prítomnosti konateľa žalobcu.

6. Dňa 27. 02. 2015 sa uskutočnilo ústne pojednávanie so žalobcom, o čom bola spísaná zápisnica a hlavným predmetom konania bolo oboznámenie konateľa žalobcu 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 žalobcu o zisteniach z opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2012 o tzv. dožiadaniach.

7. Správca dane požiadal dňa 26. 02. 2015 o medzinárodnú výmenu informácií, ktorá sa týkala spoločnosti AB FOOD, s.r.o. a rozhodnutím zo dňa 27. 02. 2015 rozhodol o prerušení daňovej kontroly z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 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.

8. 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.

9. Následne dňa 29. 05. 2015 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, pričom hlavným predmetom konania bolo oboznámenie konateľa žalobcu 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.

10. Dňa 01. 07. 2015 bola zaslaná ďalšie žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorá sa týkala spoločnosti AB FOOD, s.r.o. 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 bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Daňová kontrola sa prerušila odo dňa 19. 06. 2015. Dňa 15. 01. 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 04. 01. 2016 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

11. Následne dňa 18. 01. 2016 bola s konateľmi žalobcu spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, ktorej predmetom bolo oboznámenie o zisteniach z daňovej kontroly.

12. 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 bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 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 žalobcu o zisteniach z daňovej kontroly.

13. 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 Richard Tóth. Oznámením zo dňa 01. 08. 2017 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 24. 07. 2017 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

14. Súčasťou spisu je aj úradný záznam zo dňa 01. 08. 2017, ako aj protokol z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. (právny nástupca SLOVRESPO, s.r.o.) pre daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 - marec 2012, máj 2012 - december 2012, január 2013 - jún 2013, protokol z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2013, protokol z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Well Trade, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2013, protokol z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Kmeťo Services s.r.o. za zdaňovacie obdobie január - jún 2014, protokoly týkajúce sa kontrolovaného daňového subjektu - spoločnosti Montieri s.r.o. za zdaňovacie obdobia 2. štvrťrok 2012 - 4. štvrťrok 2012 a 1. štvrťrok 2013 - 4. štvrťrok 2013, protokol z daňovej kontroly žalobcu z dane z pridanej hodnoty za január 2015, Zmluva o skladovaní, zmrazovaní a skladovacích službách č. SLA 02/2011 zo dňa 20. 12. 2010 (uzatvorená medzi žalobcom a spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo) a tiež zápisnice o ústnom pojednávaní s Z. S., E. U., C. D., D. P. a P. J.. Okrem toho sa v spise nachádza aj odpoveď pobočke DÚ Lučenec, ako aj odpoveď DÚ Trenčín na dožiadania týkajúce sa spoločnosti Corsano s.r.o., pričom z odpovedí vyplynulo, že je uvedená spoločnosť nekontaktná a posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty bolo za zdaňovacie obdobie september 2013.

15. Následne bol spísaný úradný záznam zo dňa 01. 08. 2017 o postúpení dokumentov z KÚFS (Kriminálny úrad finančnej správy). Súčasťou spisu sú aj podania Štátnej veterinárnej a potravinovej správy.

16. Dňa 01. 08. 2017 správca dane realizoval oboznámenie - 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 dňa 21. 08. 2017 spísaný úradný záznam o požiadavke žalobcu nahliadnuť do spisu.

17. Správca dane vydal dňa 21. 08. 2017 protokol, v ktorom za január 2014 uviedol, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane okrem iných aj z nákupu kuracieho mäsa uskutočneného od dodávateľov Peter Štepánek, s.r.o., TC Grupe, s.r.o. a NEXT TRADE, s.r.o. na základe faktúr, bližšie špecifikovaných v uvedenom protokole na strane 133. Súčasťou protokolu bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktorú žalobca prevzal dňa 25. 08. 2017. Písomné vyjadrenie zaslal dňa 18. 09. 2017. Dňa 06. 12. 2019 sa uskutočnilo nazretie do spisu, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

18. 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.

19. Správca dane požiadal dňa 04. 05. 2020 o zaslanie protokolov z vykonaných daňových kontrol a po ich doručení bola dňa 12. 08. 2020 spísaná ďalšia 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.

20. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní bola spísaná dňa 12. 08. 2020, pričom sa týkala prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 24. 01. 2020.

21. Rozhodnutím č. 101349892/2020 zo dňa 24. 08. 2020 správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty - žalobcovi rozdiel v sume 201.140,89 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014, keď nepriznal nadmerný odpočet v sume 196.997,11 eur a vyrubil daň v sume 4.143,78 eur.

22. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

23. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100298016/2021 zo dňa 22. 02. 2021 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) rozhodnutie správcu dane, ktorým v zmysle § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 v sume 201.140,89 eur tak, že nepriznal nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní v sume 196.997,11 eur a vyrubil daň v sume 4.143,78 eur, potvrdil.

24. Žalovaný po preskúmaní v odvolaní uvádzaných skutočností a predloženého administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu, ktorého predmetom podnikateľskej činnosti v kontrolovanom zdaňovacom období bola sprostredkovateľská činnosť, kúpa tovaru za účelom jeho predaja iným prevádzkovateľom živnosti, kúpa tovaru za účelom jeho predaja konečnému spotrebiteľovi, nákup a predaj nehnuteľností, baliace činnosti, skladovanie, kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 až december 2012, január 2014 a február 2014, január 2013 až december 2013, z ktorej vypracoval Protokol č. 101801894/2017 zo dňa 21. 08. 2017. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty bola vykonaná v zmysle § 46 ods. 3 daňového poriadku na základe Poverenia na výkon daňovej kontroly č. 2912295/2014 zo dňa 18. 06. 2014, pričom bola zahájená spísaním Zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9401401/5/3131911/2014/Hra zo dňa 27. 06. 2014.

25. Daňová kontrola 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 Richard Tóth. 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 intrakomunitárne dodanie tovaru žalobcom do iného členského štátu (ČR). Z odpovedí na MVI vyplynulo, že jednotlivé spoločnosti, ktoré zabezpečovali prepravu tovaru od žalobcu k odberateľovi (AB FOOD), výpoveďami svedkov a predloženými dokladmi potvrdili uskutočnenie zdaniteľných plnení (pre AB FOOD). Aj napriek tomu, že zahraničnej daňovej správe sa z dôvodu nekontaktnosti spoločnosti AB FOOD nepodarilo zahájiť daňovú kontrolu, intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu medzi žalobcom a spoločnosťou AB FOOD bolo na základe dokladov, ktoré mala zahraničná daňová správa k dispozícii, potvrdené. Skutočnosti vyplývajúce z odpovedí na MVI nemali vplyv na výsledok daňovej kontroly.

26. Správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v celkovej sume 69.726,54 eur z dodávateľských faktúr č. 10140003 zo dňa 13. 01. 2014, č. 1410006 zo dňa 15. 01. 2014, č. 1410008 zo dňa 20. 01. 2014, č. 1410011 zo dňa 22. 01. 2014, č. 1410013 zo dňa 27. 01. 2014, č. 1410015 zo dňa 28.01.2014, za dodanie tovaru (kuracie prsia BRAZIL 2kg, HZ Tr.A) od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o. Uvedená spoločnosť 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 offo z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2-R-A, s.r.o., ktorá bola zrušená dňa 02. 06. 2015.

27. Správca dane za účelom preverenia realizácie deklarovaných obchodných transakcií požiadal dožiadaním zo dňa 05. 09. 2014 miestne príslušného správcu dane dodávateľskej spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. o zabezpečenia svedeckej výpovede konateľa spoločnosti p. H. R.. Z odpovede na dožiadanie, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 15. 10. 2014, vyplynulo, že konateľ spoločnosti p. H. R. v odpovediach na otázky správcu dane uviedol, že predmetom činnosti spoločnosti v kontrolovanom zdaňovacom období bola maloobchodná a veľkoobchodná činnosť s potravinami, prepravná činnosť a prenájom nehnuteľností. Spoločnosť uskutočňovala obchodnú činnosť približne v 60-tich predajniach, faktúry za spoločnosť vystavovali p. D. a p. G., pričom účtovnú evidenciu spoločnosti viedol p. Ing. A. C.. DELCO Prievidza, u ktorého boli tiež uložené do dňa predaja spoločnosti v júni 2014 všetky účtovné doklady. Pri predaji spoločnosti boli všetky doklady odovzdané novému majiteľovi p. R.. K obchodnej spolupráci so žalobcom p. H.Q. uviedol, že so žalobcom v rokoch 2012 až 2014 obchodoval, dodával mu kuracie mäso v rôznych množstvách. K cene dodávaného tovaru uviedol, že táto bola rôzna, závisela od kvality tovaru. Tovar bol pred predajom skladovaný na adrese Nitrianske Pravno č. 1200, preprava tovaru bola realizovaná buď vlastnými motorovými vozidlami alebo vozidlami žalobcu. Pán H. R. vystavenie faktúr pre žalobcu, ich evidenciu, úhradu cez bankový účet a odvedenie dane z pridanej hodnoty, potvrdil. Taktiež uviedol mená osôb, ktoré s tovarom manipulovali a mená osôb, ktoré tovar prepravovali. K obchodnej činnosti s dodávateľskou spoločnosťou a spôsobu dodania tovaru sa vyjadril tiež konateľ žalobcu, ktorý bol pri svedeckej výpovedi prítomný.

28. Správca dane na základe zistených skutočností požiadal dňa 05. 09. 2014 o preverenie deklarovaných zdaniteľných plnení medzi žalobcom a spoločnosťou Peter Štepánek, s.r.o. miestne príslušného správcu dane nástupníckej spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. Z odpovedi na dožiadanie, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 25. 09. 2014, vyplynulo, že spoločnosť na adrese sídla nesídli, je nekontaktná, spoločnosť nemá splnomocneného zástupcu, bolo jej zrušené živnostenské oprávnenie a jej konateľ bol právoplatne odsúdený za majetkový trestný čin. Pán E. R., ktorý bol zapísaný v období od 13. 05. 2013 do 06. 02. 2014 ako konateľ spoločnosti, je bezdomovec, ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní spísanej správcom dane uviedol, že spoločnosť nepozná a žiadne účtovné doklady nemá. Správca dane tiež v rozhodnutí uviedol skutočnosti, ktoré boli zistené nahliadnutím do spisu spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o., pričom ako dôkaz použil protokol z daňovej kontroly č. 268885/2015. Predmetom daňovej kontroly bolo preverenie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou Peter Štepánek, s.r.o. (dodávateľ žalobcu) a dodávateľskými spoločnosťami Bewis, s.r.o., M-I, s.r.o., SAPETIUS, s.r.o., SUSS, s.r.o., ASSORO, s.r.o., COKER, s.r.o., FAMAX, s.r.o., INTEC - VH, s.r.o., JET LET spol. s r.o., RINOR, s.r.o., ROFOC, s.r.o., RENEGAR s.r.o. (od 23. 05. 2013 Ro.Li. s.r.o.), FAMAX plus s.r.o., OPTAR, s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. (úradný záznam č. 101672960/2017 zo dňa 01. 08. 2017).

29. Správca dane ďalej v súvislosti s deklarovanými dodávkami kuracieho mäsa preveroval na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe Bratislava registráciu prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, dodávateľov spoločnosti Peter Štepánek, 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.

30. Správcovi dane boli odstúpené z KÚFS zápisnice o podaní vysvetlenia, spísané s bývalým konateľom spoločnosti Pyrosafestol. s.r.o. - p. D. R., ktorý je osobou, ktorej p. H. R. odpredal spoločnosť. Pán D. R. sa v podaných vysvetleniach vyjadril k dôvodom kúpy spoločnosti, k jej činnosti a realizácii obchodov. Správcovi dane bola tiež predložená zápisnica o podaní vysvetlenia spísaná s p. E. R., 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 nevykonal za spoločnosť žiadne úkony. Správca dane na základe zistených skutočností skonštatoval, že uskutočnenie zdaniteľných plnení spoločnosťou Peter Štepánek, 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.

31. Správca dane vyslovil záver, že uplatnením práva na odpočítanie dane v sume 69.726,54 eur z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Peter Štepánek, s.r.o. žalobca porušil § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty.

32. Kontrolou predložených účtovných dokladov správca dane zistil, že si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil aj právo na odpočítanie dane v celkovej sume 11.114,88 eur z dodávateľskej faktúry č. 1410012 zo dňa 22. 01. 2014 za dodanie tovaru (MK 110 kuracie prsia 12 kg BR solené) od dodávateľa NEXT TRADE, s.r.o. Tento dňa 09. 06. 2016 zanikol v dôsledku zlúčenia a jeho 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 so žalobcom. Z odpovede na dožiadanie, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 22. 01. 2015 vyplynulo, že správca dane vykonal dňa 31. 10. 2014 v sídle spoločnosti miestne zisťovanie, pri ktorom konateľ spoločnosti p. W. G. (ďalej „konateľ") potvrdil, že spoločnosť je prevádzkovateľom mraziarenských skladov pre vlastné účely a na prenájom a taktiež sa zaoberá distribúciou chladených a mrazených výrobkov. Konateľ spoločnosti potvrdil, že so žalobcom 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 žalobcu 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 žalobcu bol o zisteniach 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 Business, 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. Správca dane vyslovil záver, že uplatnením práva na odpočítanie dane v sume 11.114,88 eur z dodávateľskej faktúry vystavenej spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o. porušil žalobca § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona o DPH.

33. Ďalej správca dane zistil, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v celkovej sume 120.299,47 eur z dodávateľských faktúr č. 1410001 zo dňa 08. 01. 2014, č. 1410002 zo dňa 09. 01. 2014, č. 1410004 zo dňa 15. 01. 2014, č. 1410005 zo dňa 16. 01. 2014, č. 1410009 zo dňa 20. 01. 2014, č. 1410010 zo dňa 21. 01. 2014, č. 1410014 zo dňa 27. 01. 2014, č. 1410016 zo dňa 28. 01. 2014, č. 1410017 zo dňa 31. 01. 2014, č. 1410018 zo dňa 31. 01. 2014, za dodanie tovaru (kuracie prsia), od dodávateľa TC Grupe, s.r.o.

34. Spoločnosť TC Grupe, s.r.o. dňa 10. 07. 2014 zmenila obchodné meno na Kmeťo Services, s.r.o. a sídlo spoločnosti na adresu Viničky 13, Nitra. Konateľom spoločnosti sa stal p. A. P.. Spoločnosť Kmeťo Services s.r.o. bola dňa 09. 03. 2018 vymazaná z obchodného registra ex offo. Dňa 21. 10. 2014 správca dane uskutočnil za účasti konateľa daňového subjektu ústne pojednávanie s p. O. Q., ktorá bola v období odo dňa 09. 10. 2009 do dňa 20. 06. 2014 konateľkou spoločnosti TC Grupe, s.r.o. Pani O. Q. pri ústnom pojednávaní uviedla, že spoločnosť sa zaoberala nákupom a predajom mrazených výrobkov, potvrdila obchodné vzťahy s daňovým subjektom a tiež vystavenie dodávateľskej faktúry, jej zaúčtovanie v účtovnej evidencii, úhradu bankovým prevodom a odvedenie dane z pridanej hodnoty. K preprave tovaru uviedla, že tovar zabezpečovali dodávatelia, ktorých mená ako ani mená osôb, s ktorými boli uzatvárané obchody, z dôvodu obchodného tajomstva správcovi dane neuviedla. Účtovné a iné doklady spoločnosti predložiť nevedela z dôvodu, že ich pri predaji spoločnosti odovzdala novému majiteľovi, p. A. P..

35. Správca dane v priebehu daňovej kontroly nahliadol do protokolu z daňovej kontroly vykonanej na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až júl 2014 v spoločnosti TC Grupe, s.r.o. (protokol č. 102642286/2016 zo dňa 01. 03. 2016). Z protokolu z daňovej kontroly vyplynulo, že správca dane vykonal dňa 16. 06. 2015 ústne pojednávanie s p. R. J., ktorý vo svojom vyjadrení k poskytnutiu sídla pre spoločnosť Kmeťo Services s.r.o. uviedol, že na zriadenie administratívneho sídla ho nakontaktovala

Advokátska kancelária MHS Legal, s.r.o. Sídlo spoločnosti Kmeťo Services s.r.o. poskytoval v období od júla 2014 do marca 2015 za odplatu 15 eur mesačne. Sídlo bolo spoločnosti zrušené z dôvodu, že spoločnosť prestala s advokátskou kanceláriou, ktorá za spoločnosť uhrádzala poplatok, komunikovať. Ďalej uviedol, že poštové zásielky, ktoré boli spoločnosti na adresu administratívneho sídla doručované, posielal späť odosielateľom. S účtovnými alebo inými dokladmi spoločnosti nikdy neprišiel do styku. Z protokolu z daňovej kontroly ďalej vyplynulo, že správca dane spísal dňa 13. 03. 2015 zápisnicu s p. O. Q., ktorá vo svojom vyjadrení uviedla rovnaké skutočnosti, ako pri ústnom pojednávaní konanom dňa 21. 10. 2014. Správca dane z nahliadnutia do protokolu ďalej zistil, že správca dane spísal dňa 13. 03. 2015 zápisnicu o podaní vysvetlenia s p. Q. B., konateľom spoločnosti TC Grupe, s.r.o. v období od 09. 10. 2009 do 09. 07. 2014, ktorý vo svojom vyjadrení potvrdil vyjadrenie p. O. Q. zo dňa 21. 10. 2014. Z protokolu z daňovej kontroly tiež vyplynulo vyjadrenie p. A. P., konateľa spoločnosti Kmeťo Services s.r.o., ktorý vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že spoločnosť Kmeťo Services s.r.o. nepozná, nevie o tom, že by spoločnosť kúpil a bol v nej spoločníkom a konateľom. O činnosti spoločnosti, jej obchodných partneroch a účtovných dokladoch nemá vedomosť.

36. Správca dane vyslovil záver, že uplatnením práva na odpočítanie dane v sume 120.299,47 eur z faktúr vystavených dodávateľskou spoločnosťou TC Grupe, s.r.o. porušil žalobca § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty.

37. Následne správca dane oboznámil žalobcu s priebežnými výsledkami daňovej kontroly oboznámením č. 101674209/2017, ku ktorým sa žalobca písomne vyjadril dňa 10. 08. 2017.

38. Správca dane na základe požiadavky žalobcu o zabezpečenie svedeckých výpovedí zamestnancov skladu nahliadol do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2015, pričom ako dôkaz použil zápisnice o ústnych pojednávaniach, ktorých predmetom boli svedecké výpovede zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Jednalo sa o svedecké výpovede p. Z. S., p. E. U., p. C. D., p. D. P. a p. P. J.. Svedkovia vo svojich výpovediach uviedli informácie najmä o skladovaní a manipulácii s tovarom pre žalobcu, o spôsobe komunikácie so žalobcom, ktorý im poskytoval informácie o jednotlivých pohyboch mrazeného mäsa do skladu a zo skladu spravidla e-mailom (dátum, druh tovaru, množstvo, evidenčné čísla vozidiel), o disponovaní sprievodných dokladov k mrazenému mäsu (dodacie listy, medzinárodné nákladné listy), o vedení skladovej evidencie. Svedkovia tiež uviedli spôsob vedenia skladovej evidencie, pôvod tovaru uviedli z Brazílie. 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.

39. Správca dane na základe vykonanej kontroly vypracoval dňa 21. 08. 2017 protokol z daňovej kontroly, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručil žalobcovi dňa 25. 08. 2017. Žalobca doručil správcovi dane dňa 18. 09. 2017 vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane prerokoval pripomienky k protokolu v rámci ústneho pojednávania, z ktorého spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100261383/2020 zo dňa 24. 01. 2020. Žalobca predložil správcovi dane dňa 11. 02. 2020 vyjadrenie k obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100261383/2020 zo dňa 24. 01. 2020. Správca dane prerokoval vyjadrenie žalobcu pri ústnom pojednávaní konanom dňa 12. 08. 2020, z ktorého spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101303371/2020. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly nepriznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane v sume 201.140,89 eur.

40. K námietke žalobcu, že správca dane nesprávne vyhodnotil vykonané dokazovanie a vec nesprávne právne posúdil, nakoľko obchody tak ako ich deklaruje, boli v celom rozsahu preukázané, kde dodanie tovaru potvrdili aj dodávatelia osobnými výpoveďami, žalovaný uviedol, že nakoľko žalobca nešpecifikoval, v čom správca dane nesprávne právne posúdil a vyhodnotil zistený skutkový stav veci, nevie k danej námietke zaujať relevantné stanovisko. Ďalej žalovaný k svedeckým výpovediam uviedol, že vyjadrenie svedkov vo vzťahu k dodaniu tovaru, ktoré podľa predložených faktúr vykonali jednotlivé dodávateľské spoločnosti v prospech žalobcu, nemajú bez predloženia ďalších relevantných správcom dane overiteľných dôkazov vypovedaciu hodnotu (tvrdenie o niečom, čo nie je žiadnym iným, overiteľným spôsobom preukázané, nie je možné v daňovom konaní použiť ako dôkaz).

41. Žalobca ďalej vyslovil názor, že splnil všetky zákonom požadované povinnosti a odvolával sa na ústavné právo uvedené v čl. 2 ods. 3 Ústavy SR. Zároveň poukazoval a citoval z rozsudkov NS SR 10 Sžf/5/2018 bod 40 a 6Sžf/10/2012. Domnieval sa, že svoje tvrdenia v priebehu daňovej kontroly podložil dôkazmi a tieto dôkazy sú absolútne vyčerpávajúce a potvrdzujú realizované obchodné transakcie. Žalovaný nesúhlasil s touto námietkou žalobcu, nakoľko z vykonaného dokazovania správcom dane jednoznačne vyplýva, že žalobca pri uplatnení práva na odpočítanie dane nesplnil podmienky deklarované v zákone o DPH (§ 49 v spojení s § 51 zákona o DPH). Žalovaný mal za to, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy, v jej medziach, v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. V daňovom konaní sa zásada zákonnosti uplatňuje hlavne tým, že v konaní je potrebné postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, ktoré sa na konkrétnu daňovú vec vzťahujú. Jej súčasťou však na druhej strane je aj povinnosť správcu dane chrániť záujmy štátu a obcí a dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Žalovaný sa k rozsudkom NS SR nevyjadril z dôvodu, že žalobca neuviedol, v ktorých bodoch je možné odôvodnenie uvedených rozsudkov aplikovať na jeho transakcie.

42. K námietke žalobcu týkajúcej sa dôkazného bremena žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno je na žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, 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, 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). Žalovaný ďalej uviedol, že platiteľ má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Správca dane pri preverovaní dokladov vedie dokazovanie v zmysle § 24 ods. 3 daňového poriadku, pričom platiteľ môže spochybnenie dôkazov vyvrátiť predložením alebo navrhnutím nových dôkazov. V procese dokazovania sa presúva dôkazné bremeno medzi správcom dane a daňovým subjektom (platiteľom). Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že dodanie tovaru dodávateľmi nebolo preukázané a ani dodávatelia nepreukázali reálnosť zdaniteľných plnení rozhodujúcich pre uznanie odpočtu dane. Žalobca bol povinný preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi, nakoľko dôkazné bremeno bolo na ňom. Žalovaný bol toho názoru, že je potrebné, aby si žalobca pri uzatváraní obchodných transakcií preveroval svojich obchodných partnerov, čo nie je síce jeho povinnosťou, ale v prípade, ak si 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 nepreverenia si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne dodanie deklarovaných obchodov medzi ním a jeho dodávateľmi. Na základe uvedených skutočností žalovaný posúdil námietky žalobcu ako nedôvodné.

43. K námietke žalobcu, že nemôže byť zodpovedný za subdodávateľské spoločnosti, žalovaný uviedol, že s vyjadrením žalobcu nemožno súhlasiť v tom, že nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov, rozhodne však má právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, ktorý bude predmetom jeho obchodných transakcií. Pokiaľ dodávateľ daňového subjektu nepreukáže realizáciu obchodných transakcií, správca dane je oprávnený preveriť jeho subdodávateľa za účelom získania relevantných dôkazov. Žalovaný 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.

44. Žalovaný k námietke žalobcu týkajúcej sa účasti na podvodnom konaní uviedol, že správca dane získal podozrenie, že by žalobca 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 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 vyjadril názor, 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.

45. K námietke týkajúcej sa toho, že žalobca poskytoval súčinnosť počas daňovej kontroly, žalovaný uviedol, že uvedené 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 správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia. Žalovaný po posúdení spisového materiálu, rozhodnutia správcu dane a odvolania žalobcu 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, keď 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).

46. Žalobca ďalej uviedol, že dodanie tovaru preukázal riadne a to predložením dokladov (dodacími listami, skladová evidencia, daňovým priznaním, výdaj tovaru a pod.). Žalovaný k námietke týkajúcej sa predloženia relevantných dôkazov (štandardných dokladov) uviedol, že samotné preukázanie dodania tovaru len faktúrami a inými listinnými dôkazmi nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len 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. Žalovaný v tejto súvislosti uviedol, že správca dane vychádzajúc zo zásady preferovania skutočného obsahu právneho úkonu pred jeho formálnym prejavom, nebral do úvahy len platiteľom dane deklarované účtovanie DPH na základe predložených účtovných dokladov, ale považoval za potrebné získať čo najviac dôkazov za účelom zistenia a overenia skutočnosti, resp. zistenia skutkového stavu spôsobom, umožňujúcim objektívne rozhodnúť o veci. Daňový subjekt má povinnosť na jednej strane daň priznať (bremeno tvrdenia) a povinnosť toto tvrdenie preukázať (dôkazné bremeno). Povinnosť dôkazného bremena nastáva vtedy, ak vzniknú pochybnosti správcu dane o tvrdeniach daňového subjektu. Pokiaľ nie je možné u dodávateľa preveriť doklad predložený daňovým subjektom a skutočnosti v ňom uvedené, tento doklad je nepreukázateľný. Žalovaný konštatoval, že nakoľko žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy, 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. V ustanoveniach zákona o DPH (§ 49 a § 51) sa ustanovujú podmienky, po splnení ktorých môže daňový subjekt daň odpočítať. Žalobca tým, že si uplatnil odpočítanie dane na základe vyššie uvedených faktúr, splnil iba jednu zo základných podmienok oprávňujúcich ho daň odpočítať, a to ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t. j. mal faktúry vyhotovené podľa § 71. Druhú zákonnú podmienku stanovenú v § 49 ods. 1 zákona o DPH žalobca nesplnil, 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. V súvislosti s uvedenými faktúrami správca dane požadoval predloženie relevantných dôkazov o uskutočnení zdaniteľných obchodov, avšak žalobca nepreukázal uskutočnenie obchodov žiadnou formou. Predložené dodávateľské faktúry sú len formálnym dôkazom dovršujúcim hmotno-právne aspekty možnej realizácie zdaniteľného obchodu. Za súčasného stavu existujúcich dôkazov absentujú práve tie dôkazy, ktoré by preukázali, že faktúry, ktoré boli predmetom uplatneného práva na odpočítanie dane, sú vystavené na základe reálne uskutočneného dodania tovaru dodávateľmi. Ak si totiž 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 práve osobami uvedenými na faktúrach ako dodávatelia. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, nakoľko podmienky boli splnené len formálne. 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 DPH. Žalovaný na základe vyššie uvedených skutočností považoval námietky žalobcu za právne irelevantné.

47. K námietke týkajúcej sa skladovania tovaru, t. j. námietke, že uskladnený tovar (sklad MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo) je pod stálym veterinárnym dohľadom a je teda vylúčené obchodovanie s tovarom neznámeho pôvodu, žalovaný uviedol, že správca dane ako aj žalovaný nespochybňujú skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo a ani skutočnosť, že boli splnené všetky zákonné podmienky pre skladovanie tovaru - komodity mäso. To, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo nepreukazuje, kto je majiteľom resp. dodávateľom uskladneného tovaru. Keďže žalobca presne neuviedol, v čom vidí nezákonnosť rozhodnutia, žalovaný nevedel k danej námietke zaujať relevantné stanovisko. Správca dane pri vydaní rozhodnutia postupoval v intenciách daňového poriadku, pričom svoje rozhodnutie náležite odôvodnil (§ 63 ods. 5 daňového poriadku), 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 (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Správca dane v priebehu daňovej kontroly viedol dokazovanie v súlade s § 24 ods. 2 a 4 daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Preverovaním bolo zistené, že obchodné transakcie predloženými faktúrami sa neuskutočnili tak, ako to deklaroval samotný žalobca. Práve naopak, správca dane preverovaním zistil, že jednotlivé dodávateľské spoločnosti so správcom dane nekomunikujú (nekontaktné, výmaz ex offo). Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane v tom, že v konkrétnom posudzovanom prípade nebola naplnená základná skutková podstata podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovaru alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný zaplatiť, daň z tovarov a služieb, ktoré využije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Z uvedeného je zrejmé, že konaním žalobcu došlo k porušeniu jednotlivých ustanovení zákona o DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH), keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z vyššie deklarovaných dodávateľských faktúr.

48. Na záver rozhodnutia poukázal na rozhodnutie ESĽP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko z 21. 01. 1999. Tiež sa vyjadril, že sa k ostatným námietkam z dôvodu duplicity nebude vyjadrovať.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

49. Žalobca sa žalobou zo dňa 21. 04. 2021, doručenou súdu dňa 05. 05. 2021, domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100298016/2021 zo dňa 22. 02. 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101349892/2020 zo dňa 24. 08. 2020 a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

50. Následne žalobca v žalobe poukázal na to, že proti rozhodnutiu správcu dane podal odvolanie, ktorého časti (rozhodnutia správcu dane) v bode III. žaloby citoval, pričom uviedol aj jeho vlastné vyjadrenia k veci v daňovom konaní. Ďalej uviedol, že žalobca v priebehu celej daňovej kontroly poukazoval na dôležitú skutočnosť, že v konaní riadne preukázal hmotnú materiálnu povahu realizovaných obchodných transakcií. V spise správcu dane sa nachádzajú všetky relevantné písomné dôkazy - faktúra, dodací list, príjem, výdaj tovaru, skladovanie, evidencia tovaru, doklady o preprave tovaru, CMR, svedecké výpovede, daňové priznania a ostatné účtovné doklady s tým súvisiace. Žalobca v konaní preukázal, že sa nedopustil žiadneho pochybenia pri výkone svojej podnikateľskej činnosti, neporušil žiadny zákon pri výkone svojej podnikateľskej činnosti a nezískal žiadnu daňovú výhodu pri výkone svojej činnosti. Žalobca tiež poukázal na to, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je nekonečné. Správca dane nemôže požadovať od kontrolovaného daňového subjektu splnenie povinností nad rámec zákona. Žalobca teda splnil všetky podmienky dokazovania. Správca dane však napriek tomu prezentoval pochybnosti. Žalobca však poukázal na to, že správca dane nemôže rozhodovať na základe pochybností. Skutočnosť, že správca dane nadobudol pochybnosti, nie je v zákone upravená ako možnosť neuznať nárok na odpočet dane. Všetky dôkazy predložené žalobcom alebo vykonané v priebehu daňovej kontroly preukazujú materiálne plnenie a skutočnú hmotnú povahu realizovaných obchodov, skutočné dodanie tovaru, vlastné dôkazné bremeno žalobca v priebehu daňovej kontroly absolútne vyčerpal. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u

dodávateľa a odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane (Rozsudok NS SR 6 Sžf/10/2012). Správca dane žiadny dôkaz opaku nepreukázal a nepredložil.

51. Žalobca uviedol, 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 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 neuniesol dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno daňového subjektu je jasne limitované ustanovením § 24 daňového poriadku, ktoré však nemožno vykladať na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. 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 k jeho „dodaniu“ v zmysle splnenia povinnosti tovar dodať. Žalobca poukázal na to, že v danom prípade sa jedná o zákonné ustanovenia, ktoré vychádzajú z konceptu tzv. ekonomického vlastníctva, ktoré nie je možné zamieňať s vlastníctvom v zmysle Občianskeho zákonníka. S poukazom na rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018 uviedol, že 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. Poukázal na čl. 2 ods. 3 Ústavy SR, pričom vychádzajúc z tohto ústavného práva možno prijať záver, že iné podmienky pri uplatňovaní práva na odpočítanie dane nie sú zákonné a nemožno zdaniteľnej osobe podmieňovať uplatnenie práva akoukoľvek inou podmienkou. Akoukoľvek interpretáciou zákona nenájde správca dane a ani žalovaný podmienku splnenia povinnosti na dodávateľskom či odberateľskom stupni predchádzajúcom alebo nasledujúcom po platiteľovi dane, ktorý si právo uplatňuje. Žalobca v daňovom konaní preukázal reálne nadobudnutie tovaru, materiálnu povahu obchodných transakcií a splnenie obidvoch podmienok pre odpočet dane.

52. Žalobca splnil všetky zákonom vyžadované povinnosti: žalobca preukázal nákup tovaru od tuzemského dodávateľa, dodávatelia žalobcu obchod riadne potvrdili, obchod bol riadne preukázaný všetkými potrebnými listinnými dôkazmi (faktúra, dodací list, príjem, výdaj tovaru, skladovanie, evidencia tovaru, preprava tovaru), žalobca má faktúry riadne zaúčtované, daň vo faktúrach riadne zaplatil, sklad potvrdil skladovanie, evidenciu tovaru, manipuláciu s tovarom a predložil aj všetky potrebné listinné dôkazy ohľadne skladovania tovaru a sklad samotné skladovanie potvrdil aj svedeckými výpoveďami, žalobca v daňovom konaní preukázal hmotnú povahu realizovaných obchodných transakcií, ktorú správca dane nespochybnil, žalobca preukázal dodanie tovaru v súlade so zákonom.

53. Žalobca ďalej uviedol, že nechal vypracovať súkromný znalecký posudok, ktorý bol vypracovaný za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu a posúdenia problematiky DPH, v rámci ktorého poukázal na dve otázky a odpovede znalca, v zmysle ktorých právo zdaniteľných osôb odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH a toto právo nemôže byť obmedzené. Správca dane nemôže odmietnuť uplatnenie práva na odpočítanie dane z dôvodu, ktorý nastal mimo zdaniteľnej osoby, ktorá si toto právo uplatňuje, ak táto už splnila podmienky podľa § 49. Otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. To, či dodávateľ tovaru zaplatil svoju daňovú povinnosť z dodaného tovaru, nemá vplyv na právo odberateľa uplatniť odpočet DPH. To znamená, že skutočnosť či DPH, ktorá sa vzťahuje k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe.

54. Čo sa týka zodpovednosti žalobcu za subdodávateľské spoločnosti, žalobca uviedol, že nemá vedomosť o dodávateľoch jeho dodávateľov a nemá vedomosť ani o odberateľoch jeho odberateľov.

Tieto údaje sú predmetom obchodného tajomstva, keďže predávajúci v záväzkovom vzťahu nezverejní svojich obchodných partnerov, to je jeden z princípov obchodovania, aby tak nedochádzalo k obchádzaniu obchodných partnerov. Medzi skutočnosti obchodnej povahy, ktoré patria do predmetu obchodného tajomstva, možno zaradiť aj zoznam zákazníkov, klientov, či zmluvných partnerov a údaje o nich. V zmysle platných zákonných ustanovení, kontrolovaný daňový subjekt nemôže mať vedomosť o dodávateľoch svojich dodávateľov a ani o odberateľoch svojich odberateľov, keďže by tak porušoval obchodné tajomstvo. Žalobca nemal žiadnych subdodávateľov. Žalobca mal len dodávateľov. Dodávatelia dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu nie sú subdodávatelia kontrolovaného daňového subjektu, tak ako to označuje správca dane. Žalobca nemal žiadnu vedomosť o dodávateľoch svojich dodávateľov, a preto správca dane nemôže označovať dodávateľov žalobcových dodávateľov za subdodávateľov žalobcu. Žalobca sa môže vyjadrovať len k svojim obchodným partnerom. Všetci dodávatelia žalobcu ako aj všetci odberatelia žalobcu sú spoločnosti, ktoré vykonávajú, alebo v čase realizovaných obchodných transakcií vykonávali riadnu hospodársku činnosť, čo bolo preukázané aj v daňovom konaní.

55. K podozreniam správcu dane ohľadom účasti na podvodnom konaní žalobca poukázal na to, že správca dane má zákonné mechanizmy pre prípad porušovania právnych predpisov a pre prípad nepredloženia požadovaných dokladov. Správca dane má zákonné prostriedky na sankcionovanie daňového subjektu v prípade, že daňový subjekt nesplní niektorú z povinností nepeňažnej povahy (§ 154 a nasl. daňového poriadku). Je zákonnou povinnosťou daňových subjektov archivovať účtovné dokumenty. V zmysle zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu (§ 35 zákona o účtovníctve). Rovnako je povinná účtovná jednotka zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov, informácii atď. Rovnako je účtovná jednotka povinná pred svojím zánikom alebo pred skončením podnikania alebo inej zárobkovej činnosti zabezpečiť uchovanie účtovných záznamov. To sú povinnosti definované v zákone, ktoré je povinný daňový subjekt dodržiavať. Žalobca neporušil ani jedno z uvedených zákonných ustanovení, preto nemôže niesť zodpovednosť za porušenie povinností iného daňového subjektu, pričom neplnenie si povinností iných daňových subjektov nevie žalobca nijako ovplyvniť. Žalobca nevedel ovplyvniť ani konanie iných daňových subjektov (zlúčenie, splynutie, zánik) a právny poriadok SR umožňuje takéto konanie (§ 69 Obchodného zákonníka). Legislatívne medzery však nemôžu byť pripísané na ťarchu žalobcu, ktorý si splnil všetky zákonom požadované povinnosti. Nie je možné, aby zistenia správcu dane u iných daňových subjektov, s ktorými žalobca neobchodoval, nemá o nich žiadnu vedomosť, ťaživo prenášal na žalobcu a pripisoval mu účasť na konaní, ktoré nesie znaky daňového podvodu. Žalobca v súvislosti s daňovým podvodom poukázal na Rozsudky ESD C-131/13, C-163/13 a C-164/13. Za podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ktoré môže vo vzťahu k nej viesť k zamietnutiu práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od DPH alebo práva na vrátenie DPH, sa považuje situácia, keď sa daňového podvodu dopustí sama táto zdaniteľná osoba svojím vlastným konaním. Tu jednoznačne a nespochybniteľné možno deklarovať, že v danom prípade sa žalobca nedopustil žiadneho daňového podvodu svojim vlastným konaním a nezískal ani žiadnu daňovú výhodu, tak ako je to uvedené v súkromnom znaleckom posudku, ktorý je prílohou žaloby. Za podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ktoré môže vo vzťahu k nej viesť k zamietnutiu práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od DPH alebo práva na vrátenie DPH, sa považuje situácia, keď zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa vykonaným nadobudnutím alebo dodaním zúčastňovala na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasiahol do reťazca dodania. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektronios) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený. 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 dňového podvodu. Dôkazné bremeno je teda na strane správcu dane, ktorý na základe objektívnych okolnosti musí preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľa na konaní, ktoré nesie znaky daňové podvodu v oblasti DPH. 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. Všetky subjekty, s ktorými v danom období obchodoval, vykonávajú, alebo v čase

realizácie obchodných transakcií vykonávali riadnu hospodársku činnosť a obchodné transakcie riadne potvrdili. K pojmu daňová výhoda uviedol, že tento nie je v daňových zákonoch definovaný, opätovne poukázal na vypracovaný znalecký posudok, v rámci ktorého položil súdnemu znalcovi dve otázky týkajúce sa pojmu daňová výhoda a na tie poukázal. Z odborného posúdenia možno podľa žalobcu jednoznačne vyvodiť záver, že daň uvedená v dodávateľských faktúrach, ktoré boli predmetom daňovej kontroly, bola žalobcom riadne zaplatená. Ak niektorý z preverovaných subjektov daň neodviedol, vytvoril tak daňový dlh. Logicky z toho vyplýva, že pokiaľ si nejaký iný daňový subjekt nesplnil zákonom stanovenú povinnosť, toto musí byť predmetom daňovej kontroly u daného subjektu a nie u žalobcu. Žalobca sa teda nedopustil žiadneho zákonného pochybenia a nezískal ani žiadnu daňovú výhodu. Žalobca poukázal 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 žalobcu. Pokiaľ si nejaký iný daňový subjekt nesplnil svoju zákonnú povinnosť vyplývajúcu zo zákona o DPH, prípadne porušil iný daňový predpis, potom je potrebné vyvodzovať zodpovednosť voči tomuto subjektu. Takéto konanie iného daňového subjektu nevie a nemôže žalobca nijako zistiť, ovplyvniť a ani mu nijako zabrániť. Žalobcovi daňový dlh nevznikol, keďže svoje povinnosti si žalobca riadne splnil. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za konanie iných subjektov a nemôže niesť zodpovednosť za to, že legislatíva SR umožňuje takéto konanie daňových subjektov bez akýchkoľvek sankcií a postihov. Žalobca poukázal na to, že nedostatky iných subjektov sú prenášané na subjekty, ktoré spolupracujú so správcom dane, poskytujú mu náležitú súčinnosť a sú kontaktné, tak ako je to aj v prípade žalobcu. Zotrval na svojich tvrdeniach, že v daňovom konaní zaobstaral dostatočné množstvo dôkazov, ktoré preukázali uskutočnené zdaniteľné plnenia tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní a v zmysle predložených dokladov. Žalobca mal za to, že pristupoval k jednotlivým obchodným transakciám s potrebnou odbornou starostlivosťou a v súlade so zákonom. Žalobca mohol použiť pri realizovaných obchodných transakciách len tie zákonné prostriedky, ktoré mu zákon umožňuje použiť.

56. Ďalej poukázal na to, že daňová kontrola bola vykonávaná ako jeden celok, pričom bolo vydané jedno Oboznámenie o zistených skutočnostiach v daňovej kontrole a jeden Protokol za všetky preverované obdobia. Rozhodnutie vo veci samej však zahŕňa už len jedno preverované obdobie.

57. Na záver žalobca zhrnul, že rozhodnutie žalovaného je nezákonným rozhodnutím z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a pre rozpor medzi zisteným skutkovým stavom a obsahom spisov 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 ani Daňový úrad Nitra neodôvodnili, prečo na dôkazy, ktoré získali pri zisťovaní skutkového stavu, ktoré svedčia v prospech žalobcu a na vysvetlenia žalobcu podané v daňovom konaní, neprihliadli. Rozhodnutie neobsahuje ani jediný priamy dôkaz, ktorý by odôvodňoval závery žalovaného,
- žalobca uviedol, že ani žalovaný ani Daňový úrad Nitra 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 neboli žalobcovi poskytnuté a žalobcom poskytnuté tak, ako to uviedol. Žalovaný a ani Daňový úrad Nitra nepomenovali, aké iné dostatočné opatrenia mal žalobca prijať okrem tých, ktoré prijal, aby sa uistil, že jeho postup pri odpočítaní dane je v súlade so zákonom. Žalovaný a správca dane tým porušili princíp rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane pri výkone daňovej kontroly vyplývajúci z § 24 ods. 1, 2 daňového poriadku uvádzaný aj v judikatúre NS SR. Konanie správcu dane tiež nie je v súlade s Etickým kódexom Finančnej správy, v zmysle ktorého okrem iného zamestnanec FS poskytuje informácie, ktoré pomôžu klientom pochopiť čo a kedy je potrebné urobiť, poskytuje jasné vysvetlenie, čo sa od nich vyžaduje,
- správca dane sa pri výkone kontroly musí držať daňových zásad hodnotenia dôkazov, spôsobu dokazovania, rozsahu kontroly. V zmysle zákona možno ako dôkazný prostriedok použiť čokoľvek, čo má vypovedaciu schopnosť o objektívnej skutočnosti. Žalobca je presvedčený, že dôkazné prostriedky, ktorých predloženie počas daňovej kontroly zabezpečil, ako aj dôkazné prostriedky, ktoré žalovaný a Daňový úrad Nitra získali vlastnou činnosťou, všetky svedčia o objektívnej skutočnosti - zdaniteľných obchodoch žalobcu,
- žalobca namietol trvanie daňovej kontroly. Daňová kontrola môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom uvedeným v zákone. Daňová kontrola začala dňa 27. 06. 2014. Protokol č. 101801894/2017

z daňovej kontroly bol vydaný dňa 21. 08. 2017, doručený dňa 25. 08. 2017. Daňová kontrola bola prerušená od 06. 03. 2015 do 07. 05. 2015, ďalej od 19. 06. 2015 do 04. 01. 2016, ďalej od 27. 01. 2016 do 09. 09. 2016, ďalej od 19. 09. 2016 do 01. 08. 2017. Žalobca 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. Zároveň žalobca poukázal na to, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nie je oprávnený u kontrolovaného daňového subjektu vykonávať kontrolné úkony a nie je oprávnený vyžadovať od neho súčinnosť. Počas prerušenia kontroly vykonával správca dane úkony (zápisnica z ústneho pojednávania zo dňa 09. 05. 2016, zápisnica z ústneho pojednávania zo dňa 01. 06. 2016). Inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže byť zneužívaný na jej faktické predĺženie prostredníctvom vyžadovania súčinnosti od daňového subjektu v procesných formách, ktoré sa môžu realizovať počas daňovej kontroly a to v období, keď je výkon daňovej kontroly formálno-právne prerušený.
- porušenie neutrality DPH. Správca dane odmietol žalobcovi priznať odpočet DPH, pričom preukázateľne žalobca túto DPH v dodávateľských faktúrach bezhotovostne uhradil, čím došlo k porušeniu základného princípu neutrality DPH, ktorý je konštantne judikovaný Najvyšším súdom SR aj Súdnym dvorom EÚ. Orgány finančnej správy si tak neoprávnene nárokujú od žalobcu DPH, ktorú preukázateľne zaplatil v dodávateľských faktúrach za účelom svojho podnikania, čo je v rozpore s § 49 a nasl. zákona o DPH.

IV. Vyjadrenie žalovaného

58. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 02. 11. 2021 zaujal stanovisko k námietkam uvedeným v žalobe a zotrval na výroku v žalobou napadnutom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia, ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu.

59. K poukazu žalobcu na rozsudok NS SR 10 Sžfk/5/2018 bod 40 a k tomu, že dodanie tovaru bolo preukázané a že podmienky ukotvené v ustanovení § 49 ods. 1 zákona o DPH žalobca v celom rozsahu splnil, uviedol, že k rozsudku NS SR sa nebude vyjadrovať z dôvodu, že žalobca neuviedol, v ktorých bodoch sa dajú skutočnosti uvedené v rozsudku aplikovať na jeho prípad. Keďže žalobca iba citoval ustanovenia zákona o DPH a daňového poriadku, ako aj poukazoval na obchodný zákonník, ku ktorým nevzniesol žiadne námietky, žalovaný k tomuto bodu nezaujal stanovisko. Žalovaný konštatoval, 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 nesplnil, 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 zastával 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 práve osobami uvedenými na faktúrach ako dodávatelia. Žalovaný konštatoval, že správca dane pri výkone daňovej kontroly ako aj vydaní 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, podľa ktorého 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. Žalovaný ďalej uviedol, že tak ako správca dane aj žalovaný je toho názoru, že konaním žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z vyššie uvedených dodávateľských

faktúr. Žalovaný poukázal na zistenia správcu dane týkajúce sa spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o., teda že spoločnosť zanikla, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá bola ex offo vymazaná z obchodného registra, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť K-2-R-A, s.r.o., ktorá bola zrušená (dňa 02. 06. 2015). Podľa zistení správcu dane konateľ spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. je osoba, ktorá bola právoplatne odsúdená za majetkový trestný čin, jedná sa o bezdomovca, ktorý nedisponuje účtovnými dokladmi spoločnosti, pričom sa jedná o nekontaktnú spoločnosť. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že konateľ spoločnosti H. R., s.r.o., p. Peter Štepánek, 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., OPTAR, s.r.o. a AIRBORNE s.r.o., (dodávatelia spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o.), neboli registrované ako prevádzkovatelia potravinových podnikov. Z uvedeného je zrejmé, že uskutočnenie zdaniteľných plnení spoločnosťou Peter Štepánek, 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.

60. Správca dane v súvislosti so spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o. zistil, že dodanie tovaru dodávateľskými spoločnosťami SCAND SLOVAK, s.r.o., Frozen Trade, s.r.o., Ribeco Business, s.r.o., Food Speditions, s.r.o. a Well Trade, s.r.o. (ktoré mali dodať tovar pre spoločnosť NEXT TRADE, s.r.o.) potvrdené nebolo, jedná sa o nekontaktné spoločnosti. Ďalej vykonaným dokazovaním bolo zistené, že spoločnosť TC Grupe, s.r.o. má konateľa spoločnosti občana Bulharskej republiky, jedná sa o neznámu osobu (podľa adresy trvalého bydliska), že bývalý konateľ spoločnosti p. Q. B. (konateľ spoločnosti TC Grupe, s.r.o. od 09. 10. 2009 do 09. 07. 2014) potvrdil uskutočnenie zdaniteľného plnenia, pričom p. O. Q., ktorá bola taktiež konateľkou spoločnosti sa zreteľne vyjadrila, že spoločnosť pre nezhody konateľov bola odpredaná spoločnosti Kmeťo Services s.r.o., ale to či boli spoločnosti pri predaji odovzdané aj doklady, uviesť nevedela. Podľa zistení správcu dane sa mal stať novým konateľom predmetnej spoločnosti p. A. P. (spoločnosti Kmeťo Services s.r.o.), ktorý o tom, že je konateľom uvedenej spoločnosti nemal vedomosť (vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že spoločnosť Kmeťo Services s.r.o. nepozná, nemá vedomosť o tom, že by spoločnosť kúpil a bol jej konateľom, žiadne doklady spoločnosti k dispozícii nemá). Žalovaný považoval námietky žalobcu za právne irelevantné.

61. K vypracovanému znaleckému posudku žalovaný uviedol, že „Znalecký posudok č. 3/2019 zo dňa 19. 02. 2019 vo veci posúdenia problematiky DPH“ vypracoval Ing. Milan Chovan, znalec v odbore ekonómia a manažment, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo. Posudok bol vypracovaný dňa 19. 02. 2019. Ako je v samotnom posudku 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. 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, kuracích rezňov, 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 uviedol, že správca dane a žalovaný v procese daňovej kontroly a 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 v uvedenom rozhodnutí je pochopiteľná z dôvodu, že v danej veci sleduje výhradne svoje záujmy (uplatnenie si práva na odpočítanie dane). Pre zachovanie objektívnosti mal však správca dane i žalovaný v danej veci na zreteli aj záujmy štátu, ktoré boli neoprávneným konaním žalobcu v nemalej miere dotknuté. Na základe uvedeného žalovaný trval na výroku v žalobou napadnutom rozhodnutí žalovaného i v rozhodnutí správcu dane, pričom poukázal na odôvodnenie týchto rozhodnutí, ako aj na dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. K splneniu hmotnoprávnych a formálno-právnych podmienok pre odpočítanie dane žalovaný uviedol, že tým, že žalobca predložil správcovi dane ku kontrole účtovné doklady (napr. faktúry), nie sú to dôkazy preukazujúce, že boli splnené podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, pretože predloženie dokladov je len jednou z podmienok pre uznanie práva na odpočítanie dane, ale nie je tým preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie. Akékoľvek doklady, bez reálneho preukázania

zdaniteľného plnenia, nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo reálne aj uskutočnené. Reálnosť a rozsah uskutočneného zdaniteľného plnenia musia vedieť preukázať obidvaja obchodní partneri, ktorí v prípade, že k realizácii deklarovanej obchodnej transakcie došlo, disponujú rovnakými listinnými dôkazmi. V prípade žalobcu realizáciu obchodného prípadu preukázal predložením listinných dôkazov iba jeden obchodný partner - 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, má 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 je povinný preukázať 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 uviedol, že nakoľko žalobca nekonkretizoval, 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.

62. K námietke žalobcu, ktorá sa týkala toho, že nemá vedomosť o dodávateľoch jeho dodávateľov a ani o odberateľoch jeho odberateľov, pričom nemal žiadnych subdodávateľov ale len dodávateľov, žalovaný poukázal na to, že žalobca má právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov a 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. Žalovaný uviedol, že je na rozhodnutí žalobcu, koho si vyberie za obchodného partnera, avšak v prípade, že dodávateľ resp. subdodávateľ nepreukáže realizáciu obchodného prípadu a vznik daňovej povinnosti, žalobca sa dostáva do dôkaznej núdze, nakoľko právo na odpočítanie dane nie je preukázané. 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 reálnosť predmetného obchodu, čo v danom prípade preukázané nebolo. V prípade nepreverenia si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako je tomu v danom prípade, keď nevedel svoje tvrdenia preukázať relevantnými správcom dane overiteľnými dokladmi, t. j. nevedel preukázať reálne naplnenie tvrdeného obchodu medzi ním a dodávateľmi v zmysle predložených faktúr.

63. 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 uviedol, že správca dane preverovaním obchodných transakcií získal podozrenie, že žalobca 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 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. Ďalej žalovaný konštatoval, že nie je ani v súlade s právom Spoločenstva, ak si žalobca uplatňuje svoje práva bez toho, aby dostatočne preukázal, že tieto práva si uplatňuje oprávnene. Na všetkých uvedených tvrdeniach žalovaný trval a zdôraznil, že podľa ustálenej judikatúry európskych súdnych dvorov sa subjekty nemôžu dovolávať právnych noriem Spoločenstva podvodne alebo ich zneužívať. Uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva totiž nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany podnikateľov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom Spoločenstva. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužívaniam je cieľom uznaným a podporovaným aj

Smernicou RADY 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Za danej dôkaznej situácie je možné konštatovať, že v danej veci ide o účelovo vytvorené obchodné reťazce, ktorých hlavnou úlohou nie je riadne vykonávanie podnikateľskej činnosti jednotlivými spoločnosťami zapojenými v tomto reťazci, ale neoprávnené získanie daňovej výhody v podobe uplatneného práva na odpočítanie dane uvedenej na faktúrach. V danej veci existujú objektívne skutočnosti, na základe ktorých je rovnako možné prijať záver, že žalobca o nezákonnosti vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť, nakoľko pre zabránenie účasti na podvodnom konaní sa predpokladá dobrá viera daňového subjektu. Zamietnuť právo na odpočítanie dane je možné aj s odvolávkou na rozsudky súdnych dvorov Európskej únie zaoberajúce sa daňovým podvodom. V návrhoch generálneho advokáta ako aj v samotnom rozsudku Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03, C-355/03 a C-484/03 „Optigen“ bol zadefinovaný mechanizmus podvodu typu „karusel“, resp. „reťazec“. V bode 52 vnútroštátny súd vyslovil názor, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje plnenia spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, môže byť ovplyvnené tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a u ktorého platiteľ vedel alebo mohol vedieť, že môže byť poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. S poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-439/04 Axel Kittel (bod 51) majú možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť svojich plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe len tie subjekty, ktoré prijmú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty alebo iné podvody. Platiteľ dane, ktorý vedel, alebo mal vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, sa musí na účely smernice o dani z pridanej hodnoty považovať za účastníka na tomto podvode (bod 56). Ak správca dane konštatuje, že právo na odpočet bolo uplatnené podvodne, je povinný žiadať s retroaktívnym účinkom vrátenie odpočítaných súm a vnútroštátnemu sudcovi prislúcha možnosť odmietnuť priznanie práva na odpočet, pokiaľ je s ohľadom na objektívne dôkazy preukázané, že právo je uplatňované podvodne (bod 54). Aj judikáty európskych súdnych dvorov teda prisvedčili správcovi dane, ktorý nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane za predpokladu, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že sa svojím konaním nezapojil do obchodného reťazca, ktorého cieľom je získanie neoprávnenej daňovej výhody. Existujú objektívne skutočnosti, že žalobca vedel, mohol vedieť, resp. mal vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje nezákonného a účelového konania, ktorého cieľom je získanie daňovej výhody v podobe neoprávneného odpočítania dane, resp. čerpania nadmerného odpočtu. 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 právne zaistilo, že prevádzkovatelia potravinárskych podnikov zabezpečia, aby prevádzkovateľom potravinárskych podnikov, ktorým sa potraviny dodávajú (a na požiadanie aj príslušnému orgánu) boli k dispozícii názov a adresa prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorý potravinu odoslal (článok 3 ods. 1 písm. c) a názov a adresa odosielateľa (vlastníka), ak sa líši od prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorý potravinu odoslal (článok 3 ods. 1 písm. d). Skutočnosť, že žalobca nemal ani potrebu zistiť pôvod tovaru, priznal v žalobe, v odvolaní, opakoval v priebehu daňovej kontroly i vyrubovacieho konania a nasvedčujú tomu aj zistenia správcu dane. Táto skutočnosť je zároveň jasným znakom toho, že k výkonu svojej ekonomickej činnosti nepristupoval s potrebnou starostlivosťou. Ako vyplýva zo spisového materiálu, niektoré zúčastnené spoločnosti z reťazca 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 Peter Štepánek, 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). K namietanému dôkaznému bremenu žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno žalobcu nesmie byť absolútne. Tak ako v danom prípade, sekundárne dôkazné bremeno znáša správca dane. Žalovaný pripomenul, že sekundárne dôkazné bremeno spočíva vo verifikácii tvrdení a dôkazov predkladaných žalobcom. Žalobca v rámci daňovej kontroly poskytol doklady a svoje tvrdenia, ktoré správca dane v priebehu dokazovania verifikoval. Dokazovaním vedeným správcom dane však bola vecná opodstatnenosť týchto listinných dokladov spochybnená. Pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodávkach tovaru resp. služieb od jednotlivých dodávateľov v kontrolovanom zdaňovacom období, bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok tohto tovaru uvedenými spoločnosťami. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane

z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť dodávok tovaru zo strany deklarovaných dodávateľov. 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 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 žalobcu v zmysle predložených faktúr nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného ale nepreukázaného dodania tovaru resp. služby žalobcovi, a preto nemohlo 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, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane 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), 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 žalobcom. Ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“. Dôležitou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku, čo bola základná a podstatná námietka žalobcu. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou žalobcu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nastáva ex lege podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou žalobcu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi (správcom dane), čo žalobca nesporne nepreukázal. Žalobca si preto musí zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženými faktúrami, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúrach. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Žalovaný v tejto súvislosti skonštatoval, že žalobca uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty mal 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, ktorí mu dodali spoločnosti deklarované na faktúrach (ako dodávatelia), aby preukázal nielen existenciu zdaniteľných plnení, ale aj ich skutočné dodanie zo strany týchto dodávateľov, 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 bol toho názoru, že nie je úlohou správcu dane preukazovať existenciu daňovej transakcie, resp. preukazovať, že plnenie sa neuskutočnilo tak, ako to vyplýva z predložených daňových dokladov, ale jeho úlohou je verifikovať, či žalobca daňovú transakciu správne deklaroval a preukázal. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednacou a nie vyhľadávacou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie práva na odpočítanie dane). Žalovaný taktiež poukázal v súvislosti s dôkazným bremenom na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I ÚS 269/2014-13, v ktorom skonštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na žalobcovi. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, žalobca preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno žalobcu. Žalovaný zdôraznil, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia ako odberateľ. Takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie. Bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (NS SR 5Sžf/94/2014).

64. Žalovaný ďalej uviedol, že žalobca mal právo pýtať sa svojho dodávateľa na jeho subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, s ktorým mal začať obchodovať. Žalobca okrem predloženia formálnych dokladov neumožnil správcovi dane v daňovom konaní preveriť konkrétne okolnosti uzavretia predmetných obchodných transakcií a posúdiť vystupovanie žalobcu v nich, ktoré by muselo svedčiť v jeho prospech a osôb konajúcich v jeho mene, ak by išlo o štandardné zdaniteľné plnenie, ako to uvádza žalobca. Žalovaný uviedol, 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. K dostatočnému zaobstaraniu dôkazov žalovaný uviedol, že v priebehu daňovej kontroly naozaj nie je na mieste „produkovať" dôkazy, ktoré má mať žalobca k dispozícii už v momente, kedy si právo na odpočítanie dane uplatňuje. S tvrdením žalobcu, že je povinný preukázať len pravdivosť svojich tvrdení, však žalovaný plne súhlasil. Sám žalobca v podanom daňovom priznaní tvrdil, 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 súhlasil s tým, že dôkazné bremeno žalobcu nesmie byť absolútne, sekundárne dôkazné bremeno znáša správca dane. Žalovaný pripomenul, 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 sa k predloženiu dostatočného množstva dokladov podrobne vyjadril vo svojom odôvodnení rozhodnutia, ale na podporu opakovane uviedol, že samotné preukázanie dodania tovaru len faktúrami a inými listinnými 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. V tejto súvislosti žalovaný konštatoval, že správca dane vychádzajúc zo zásady preferovania skutočného obsahu právneho úkonu pred jeho formálnym prejavom nebral do úvahy len platiteľom dane deklarované účtovanie DPH na základe predložených účtovných dokladov, ale považoval za potrebné získať čo najviac dôkazov, za účelom zistenia a overenia skutočnosti, resp. zistenia skutkového stavu spôsobom umožňujúcim objektívne rozhodnúť o veci. Ďalej uviedol skutočnosti ohľadom bremena tvrdenia a dôkazného bremena žalobcu, ktoré boli obsiahnuté už v napadnutom rozhodnutí žalovaného. Žalovaný tiež poukázal na zistenia správcu dane ohľadne dodávateľskej spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o., a to, že došlo k právnej zmene - spoločnosť bola zrušená a vymazaná z obchodného registra, jej právny nástupca - spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o. bola taktiež 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. Podľa zistení správcu dane, konateľ spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. bol právoplatne odsúdený za majetkový trestný čin, spoločnosť má virtuálne sídlo spoločnosti, je nekontaktná, bolo jej zrušené živnostenské oprávnenie. Ďalej správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že dodávateľská spoločnosť NEXT TRADE, s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť ADINTECH, s.r.o. a že spoločnosť TC Grupe, s.r.o. zmenila obchodné meno spoločnosti na Kmeťo Services, s.r.o., ktorá bola z obchodného registra vymazaná ex offo.

65. Na záver žalovaný uviedol, že nesúhlasí s námietkou žalobcu ohľadom nepreskúmateľnosti jeho rozhodnutia, keď nepreskúmateľným je rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie, alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné. Ďalej je to také rozhodnutie, ktoré obsahuje také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje. Žalobcom namietaná vada zmätočnosti rozhodnutia z dôvodu nepresvedčivosti a nepreskúmateľnosti rozhodnutia je v rozpore s jeho obsahom. Rozhodnutie nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov netrpí. Z jeho obsahu je zrejmé, na čom správca dane ako aj žalovaný založili svoje právne závery a z akých skutkových zistení a podkladov vychádzali. So všetkými podstatnými námietkami žalobcu sa dostatočne vysporiadali. Správca dane rozsiahlym popisom chronologického postupu podrobne popísal zistený skutkový stav, vyhodnotil vykonané dôkazy a vysporiadal sa s podstatnými námietkami žalobcu. Námietky žalobcu spočívajúce vo všeobecných tvrdeniach a v odkazoch na rozhodnutia súdov s citáciami fragmentov ich textov

sú všeobecné a nekonkrétne. Takto formulovanými odvolacími námietkami žalobca v podstate len vyjadril všeobecný nesúhlas so zisteniami a závermi správcu dane bez jeho vlastných skutkových tvrdení a konkrétnych námietok podložených dôkazmi alebo inými podkladmi. Takto uplatnené odvolacie dôvody neumožňovali prieskum zákonnosti, pretože odvolacie námietky sú nekonkrétne a všeobecné. Žalovaný zastával názor, že žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru spoločnosťami deklarovanými v rozhodnutí žalovaného. Pri vydaní rozhodnutia sa striktne riadil ustanovením § 63 daňového poriadku, t. j. dostatočne špecifikoval (popísal) skutočnosti, podľa ktorých došlo k porušeniu zákona o DPH (ako aj daňového poriadku), ktoré aj náležite dostatočným spôsobom odôvodnil. K hodnoteniu dôkazov žalovaný uviedol a zároveň poukázal na rozsudok NS SR sp. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. 02. 2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Žalovaný 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 veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie vo všetkých vzájomných súvislostiach. Žalovaný poukázal na to, že na základe vykonaného dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Žalovaný preto považoval námietky žalobcu za právne irelevantné.

V. Ďalší priebeh súdneho konania

66. Žalobca v písomnom podaní zo dňa 16. 03. 2022 uviedol, že v daňovom konaní preukázal reálne nadobudnutie tovaru, materiálnu povahu obchodných transakcií a splnenie obidvoch podmienok pre odpočet dane. Predložil všetky relevantné dôkazy, ktoré preukazujú uskutočnené zdaniteľné plnenia a poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť pri výkone daňovej kontroly, pričom splnil všetky zákonom vyžadované povinnosti. 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 (len dodávateľov) a že nie je žiadny posledný článok v reťazci obchodných prípadov. Uviedol, že preukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, pričom môže preukázať len svoje obchodné transakcie a nie transakcie iných daňových subjektov. Uviedol, že nemá právne prostriedky na to, aby kontroloval dodávateľa svojho dodávateľa. Zodpovednosť za prípadné nedostatky na predchádzajúcom stupni obchodu nemožno automaticky ťaživo prenášať na kontrolovaný daňový subjekt. Plnenie povinností a splnenie daňovej povinnosti iných subjektov nepatrí do dôkazného bremena žalobcu, a teda ich nemožno od neho spravodlivo požadovať. Zotrval 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. Mal za to, že z vykonaného dokazovania nie je možné konštatovať, že by žalobca mal alebo mohol mať indície smerujúce k podozreniu o existencii nezrovnalostí alebo podvodu. Na preukázanie svojich tvrdení predložil faktúry, dodacie listy, prepravné doklady CMR, bezhotovostné úhrady, preukázal manipuláciu s tovarom, pričom aj obchodní partneri žalobcu v rámci daňovej kontroly potvrdili realizované obchodné transakcie. Rovnako tak poprel, že by získal daňovú výhodu. Uviedol, že od správcu dane nedostal vyjadrenie, ako inak má postupovať, aké iné povinnosti okrem tých, ktoré si riadne splnil, má ešte splniť, prípadné aké iné opatrenia má prijať, aby podľa správcu dane konal správne. Podľa názoru žalobcu vlastné dôkazné bremeno absolútne vyčerpal. Poukázal na povinnosť účtovnej jednotky zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie, pričom

tiež konštatoval, že nemôže niesť zodpovednosť za porušenie povinnosti iného daňového subjektu, resp. za právnu úpravu týkajúcu sa zániku spoločností bez likvidácie, resp. cezhraničného zlúčenia alebo cezhraničného splynutia. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10 Sžfk/5/2018 uviedol, že ak si nejaký subjekt nesplnil povinnosť v súvislosti s vysledovateľnosťou potravín, toto nemôže mať vplyv na naplnenie podmienok na uplatnenie práva žalobcu na odpočet. Následne žalobca poukázal na základné atribúty zákonnosti daňovej kontroly a jej prerušenia vo všeobecnej rovine a na skutočnosť, že správca dane musí jednoznačne vedieť, že žalobca v kontrolovanom období bezhotovostnými úhradami zaplatil za tovar, ktorý bezpochyby od svojich dodávateľov kúpil a taktiež následne predal a v dodávateľských faktúrach zaplatil riadne DPH. Záverom konštatoval, že do otvorenia daňových kontrol v roku 2014 mal niekoľko daňových kontrol na DPH a všetky bez nálezu. Od obdobia roku 2014 však správca dane začal nadmerné odpočty žalobcovi za niektoré obdobia zadržiavať a odpočet DPH nepriznávať, pričom však žalobca obchodoval len tým istým spôsobom ako dovtedy.

67. Žalovaný ďalšie písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalobcu nepodal.

68. Súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní konanom dňa 14. 09. 2022, za účasti žalobcu a právneho zástupcu žalobcu, ktorí sa na pojednávaní vyjadrili v zhode s písomnými vyjadreniami. Žalovaný a ani správca dane sa nevysporiadali s otázkou, ako žalobca porušil zákon a nepredložili pre svoje tvrdenia žiadny priamy dôkaz. Právny zástupca žalobcu trval na tom, že žalobca preukázal materiálnu povahu realizovaných transakcií a splnenie obidvoch podmienok pre odpočet dane. Žalobca s tovarom riadne disponoval, čo potvrdil správca dane vo svojom rozhodnutí na str. 116. Splnenie podmienok pre odpočet dane sa v danom prípade viaže výlučne na platiteľa DPH, tak ako to potvrdzuje aj odborný súkromný znalecký posudok predložený v tomto konaní. Splnenie podmienok pre odpočet dane na inom stupni obchodovania nie je podmienka definovaná v zákone o DPH v súvislosti s priznaním odpočtu dane platiteľovi dane. Žalovaný a ani správca dane nepreukázali žalobcovi podvodný úmysel, teda nepredložili žiadny dôkaz o tom, že žalobca mal, mohol vedieť, že prijatím určitého plnenia sa zúčastnil reťazca spoločností označeného daňovým podvodom. Neodvedením DPH, ktorú je platiteľ povinný zaplatiť, dochádza k porušeniu ust. zákona o DPH v dôsledku čoho vzniká daňový dlh. Tak ako to vyplýva zo znaleckého posudku, daňový dlh žalobcovi nevznikol. Ďalej právna zástupkyňa uviedla, že žalobca tiež namieta dĺžku daňovej kontroly, ktorá bola prerušená 4x. Z hľadiska kvality zákonnosti je potrebné posúdiť, či bola daňová kontrola vykonávaná v zákonnej lehote a v prípade, ak bola prerušená, tak je potrebné skúmať, či bol naplnený dôvod prerušenia daňovej kontroly, tak ako je to uvedené v odôvodnení rozhodnutia Krajského súdu v Nitre 26S/30/2019. V rozhodnutí žalovaného a ani v rozhodnutiach o prerušení konania sa nenachádza odôvodnenie postupu správcu dane, pričom otázkou zákonnosti je povinný žalovaný sa zaoberať z úradnej povinnosti. Žalobca tiež namieta v žalobe, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane vykonával úkony a poukázal na dve zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 09. 05. 2016 a 01. 06. 2016. Tieto zápisnice musia byť súčasťou administratívneho spisu, ktorý bol povinný do konania predložiť žalovaný s poukazom na ust. § 105 SSP. Z inej prejednávanej veci týkajúcej sa tejto daňovej kontroly vyplynulo, že tieto zápisnice nie sú súčasťou administratívneho spisu. Žalobca má k dispozícii tieto zápisnice a pokiaľ nie sú súčasťou administratívneho spisu, predloží tieto na nariadenom pojednávaní. Žalovaný v inej prejednávanej veci týkajúcej sa tejto daňovej kontroly uviedol, že tieto zápisnice neobsahujú preverované obdobie. Za všetky preverované obdobia sa viedla jedna daňová kontrola, bol vydaný jeden protokol a prerušenia kontroly sa týkali jednej daňovej kontroly, ktorá preverovala všetky zdaňovacie obdobia. Z uvedeného dôvodu nie je právne podstatné, aké právne obdobie bolo predmetom ústnych zápisníc.

69. Následne právna zástupkyňa žalobcu predložila správnemu súdu zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 09. 05. 2016 a zo dňa 01. 06. 2016, pričom uviedla, že ide o zápisnice, na ktoré poukazovala v správnej žalobe a namietala, že tieto nie sú súčasťou administratívneho spisu.

70. Zástupca žalobcu uviedol, že v rámci tejto daňovej kontroly navrhovali doplniť dokazovanie o zabezpečenie evidencie zo skladov, s ktorými mali uzatvorené zmluvy a rovnako aj o výpovede zamestnancov týchto skladov, ktorí boli fyzicky prítomní pri manipulácii s tovarom, teda pri jeho prijatí a vydaní zo skladu. Nešlo o sklady žalobcu, ale sklady tretích osôb, ktoré viedli evidenciu uskladneného tovaru a presné dokumentovanie tovaru pri jeho výdaji a prevzatí v prospech cudzích subjektov. Tento dôkaz vykonal správca dane neochotne a až na viacnásobné naliehanie žalobcu ho v niektorých kontrolách nakoniec vykonal. V tejto veľkej daňovej kontrole, ktorá zahŕňala obdobie 25 mesiacov, správca dane nevykonal samostatné dokazovanie toho, na čo žalobca vo svojej výpovedi poukazoval

a opísal, teda samostatné vypočutie zamestnancov, ale vychádzal z výpovedí resp. zápisníc o ústnej výpovedi týchto zamestnancov zo dňa 26. 04. 2017, ktoré boli vykonané v súvislosti s daňovou kontrolou za iné zdaňovacie obdobie a to marec 2015. V protokole z tejto daňovej kontroly správca dane k tomuto dôkazu uviedol, že zo zápisníc o ústnom pojednávaní pracovníkov skladu nie je ich opísanie evidencie dostačujúce s porovnaním s evidenciou žalobcu, nakoľko je veľmi všeobecné. Ak by si správca dane vyžiadal evidenciu z MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo, zistil by, že táto je veľmi presná a bolo v nej uvedené jednak pri príjme tovaru, aký tovar bol prijatý, dátum prijatia, množstvo a druh tovaru a aj názov dodávateľa tohto tovaru. Rovnako tak tieto isté veličiny evidoval aj pri výstupe tovaru zo skladu. Táto evidencia skladov sa absolútne zhoduje s účtovnými dokladmi preukazujúcimi obchody, ktoré boli vykonané v tomto zdaňovacom období. Podľa jeho informácií MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo poskytli svoju evidenciu ukladateľov, vrátane žalobcu, aj pre potreby KÚFS. Ide len o hrubé ignorovanie faktov, ku ktorým sa správca dane svojou neochotou dopracoval a to tým, že tvrdil, že ide len o všeobecné skutočnosti. V priebehu daňovej kontroly sa na daňovom úrade a jednak v priestoroch žalobcu kontrolórov dotazovali, aký je problém so spoločnosťou žalobcu. Nikdy žalobcovi jednoznačne neuviedli, aké dôkazy ešte má predložiť a uviedli, že keby bolo na nich, tak daňovú kontrolu skončia bez nálezu, lebo všetci dodávatelia potvrdili dodanie tovaru, rovnako dôkazy zo skladov tomu nasvedčovali, ale uviedli, že sú pod tlakom, ktorý si žalobca nevie predstaviť. Nevie o aké tlaky išlo. Pokiaľ prišlo k nejakým pochybeniam ohľadom dane z pridanej hodnoty, tak tieto sa stali, alebo mohli stať pri stupni dodávateľa žalobcovho dodávateľa. V obchodnej praxi je pri akomkoľvek uzavretom obchode nemožné zistiť, kto je dodávateľom môjho dodávateľa. Tento subjekt, čiže dodávateľ môjho dodávateľa žalobca nepozná, nemá si ho ako preveriť, nemá si to ako zistiť, pretože mu to neumožňuje žiaden zákonný mechanizmus. Takúto informáciu by mu musel poskytnúť len dodávateľ, čo samozrejme nikdy neurobí, pretože každý jeden obchodník si chráni svoj dodávateľský zdroj, samozrejme aj odberateľský. Pokiaľ by sa žalobca ako obchodník pýtal svojho dodávateľa, kto je jeho dodávateľ, tak by tým porušil nielen nejakú zásadu obchodnej etiky, ale aj zdravý rozum. Každý subjekt si v obchodnej praxi chráni jednak svoje zdroje na dodávateľskej strane, ako aj na odberateľskej strane. V tejto daňovej kontrole, ako aj vo všetkých ostatných sa jednoznačne a nespochybniteľne preukázalo, že žalobca za dodaný tovar zaplatil svojim dodávateľom v dodávateľskej faktúre v plnom rozsahu, a tým, že mu správca dane uprel právo odpočítať si DPH zo vstupných faktúr, ho fakticky núti svojim rozhodnutím zaplatiť DPH ešte raz. Toto je v príkrom rozpore so zákonom. Zdôraznil, že v obchodných transakciách nemali žiadnych subdodávateľov. Mali len dodávateľov tovaru, ktorých si riadne preverili v súlade so zákonnými povinnosťami a možnosťami. Od týchto dodávateľov predmetný tovar nakúpili a v takom istom stave ho aj následne predávali. Použitie pojmu subdodávateľ v súvislosti s nákupom tovaru je absolútne chybné, nesprávne a zavádzajúce aj vzhľadom k tej skutočnosti, že o nejakom subdodávateľovi by museli mať vedomosť a taktiež by s ním museli uzavrieť nejaký zmluvný obchodný vzťah. Žalobca mal len svojich dodávateľov tovaru. Títo dodávatelia mali svojich dodávateľov, o ktorých však žalobca vedomosť nemal, ani mať nemohol.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

71. 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.

72. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 09. 2014 (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období január 2014), predmetom dane je
a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je
a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné 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.

73. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu 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 správca 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.

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 preskúmavaní 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.

74. 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 január 2014 v sume 201.140,89 eur tak, že mu nepriznal nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní v sume 196.997,11 eur a vyrubil daň v sume 4.143,78 eur.

75. 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 dňa 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., 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.). Ohľadom spĺňania požiadavky nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, správny súd 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. 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 dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

76. 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. Navyše, 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 správcom dane ako dožiadaným správcom dane v rámci daňovej kontroly prebiehajúcej v spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o., o čom je zmienka aj v predmetnom konaní, 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.

77. K námietkam žalobcu ohľadne určenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 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 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 zneužiteľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach vystavených spoločnosťou Peter Štepánek, s. r. o. (faktúra č. 10140003 zo dňa 13. 01. 2014, č. 1410006 zo dňa 15. 01. 2014, č. 1410008 zo dňa 20. 01. 2014, č. 1410011 zo dňa 22. 01. 2014, č. 1410013 zo dňa 27. 01. 2014, č. 1410015 zo dňa 28. 01. 2014), spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o. (faktúra č. 1410012 zo dňa 22. 01. 2014) a spoločnosťou TC Grupe, s.r.o. (faktúra č. 1410001 zo dňa 08. 01. 2014, č. 1410002 zo dňa 09. 01. 2014, č. 1410004 zo dňa 15. 01. 2014, č. 1410005 zo dňa 16. 01. 2014, č. 1410009 zo dňa 20. 01. 2014, č. 1410010 zo dňa 21. 01. 2014, č. 1410014 zo dňa 27. 01. 2014, č. 1410016 zo dňa 28. 01. 2014, č. 1410017 zo dňa 31. 01. 2014, č. 1410018 zo dňa 31. 01. 2014) 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 deklarovaných a vyššie uvedených dodávateľov len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním listinných dokladov od žalobcu a jeho dodávateľov, a to aj prostredníctvom dožiadaného správcu dane, pričom 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.

78. 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. Milan Chovan, 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, kuracích rezňov, 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 zdaniteľných plnení tak, ako boli formálne deklarované prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období, uvedená argumentácia ani podľa názoru súdu neobstála.

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

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

81. 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 ustaľuje 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 pri správe daní;
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
Daňový subjekt teda preukazuje to, čo tvrdí a dokladá to predloženými dôkazmi, a tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

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

83. Z novšej 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 preskúmavané 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.

84. Uvedené je možné subsumovať na daný prípad, kedy v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry špecifikované v bode 77 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.

85. 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 deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločnosťí Peter Štepánek, s. r. o., NEXT TRADE, s.r.o. a TC Grupe, s.r.o., predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (kuracie prsia) žalobcovi podľa faktúr uvedených v bode 77 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.

86. Žalobca si v zdaňovacom období január 2014 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľom Peter Štepánek, s. r. o., dodávateľom NEXT TRADE, s.r.o. a dodávateľom TC Grupe, s.r.o. (faktúry špecifikované v bode 77 tohto rozsudku), predmetom fakturácie bola kúpa kuracieho mäsa. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodný transakcií zistil, že obchod s predmetným kuracím mäsom bol realizovaný v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral a opísal vo svojom rozhodnutí. Na základe týchto zistení a deklarovaných obchodov bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko reálnosť deklarovaného 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.

87. Čo sa týka dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o., 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 ústne potvrdil zrealizovanie obchodu, avšak uvedené v žiadnom rozsahu nezdokladoval, keď uviedol, že v súčasnosti nemá prístup k žiadnym dokladom, keď tieto boli odovzdané novému majiteľovi. Spoločnosť Peter Štepánek, s. r. o. bola dňa 28. 07. 2014 zrušená a následne bola 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 offo z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2 - R-A, s. r. o., ktorá bola dňa 02. 06. 2015 zrušená a následne dňa 18. 06. 2015 vymazaná z obchodného registra. 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 Peter Štepánek, s. r. o., predmetom ktorej bolo preverovanie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou Peter Štepánek, 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. Nebol teda preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH ani u priameho dodávateľa žalobcu - spoločnosti Peter Štepánek, s. r. o. 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 obsah, 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. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), 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. Aj z uvedeného dôvodu k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

88. Ohľadom dodávateľa TC Grupe, s.r.o. správca dane zistil, že spoločnosť dňa 10. 07. 2014 zmenila obchodné meno na Kmeťo Services, s.r.o. a tiež sídlo. Konateľom spoločnosti sa stal p. A. P. a následne dňa 09. 03. 2018 bola spoločnosť vymazaná z obchodného registra ex offo. Dňa 21. 10. 2014 správca dane uskutočnil ústne pojednávanie s p. O. Q., bývalou konateľkou spoločnosti TC Grupe, s.r.o., ktorá uviedla, že spoločnosť sa zaoberala nákupom a predajom mrazených výrobkov, potvrdila obchodné vzťahy so žalobcom a tiež vystavenie dodávateľskej faktúry, jej zaúčtovanie v účtovnej evidencii, úhradu bankovým prevodom a odvedenie dane z pridanej hodnoty. K preprave tovaru uviedla, že tovar zabezpečovali dodávatelia, ktorých mená neuviedla. Pokiaľ ide o účtovníctvo a záznamy DPH, tieto nevedela predložiť, nakoľko mali byť odovzdané novému nadobúdateľovi spoločnosti. Jej výpoveď potvrdil aj druhý konateľ spoločnosti p. Q. B.. Z protokolu z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Kmeťo Services s.r.o. na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až jún 2014 správca dane následne zistil, že p. A. P. vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že spoločnosť Kmeťo Services s.r.o. nepozná, nevie o tom, že by spoločnosť kúpil a že by bol v nej spoločníkom a konateľom. O činnosti spoločnosti, jej obchodných partneroch a účtovných dokladoch nemal vedomosť, keď uviedol, že nikdy žiadne doklady neprevzal a ani neodovzdal. Možno tak konštatovať, že bývalí konatelia síce potvrdili existenciu obchodných vzťahov so žalobcom, avšak bez predloženia akýchkoľvek dôkazov,

ktoré by preukazovali uvedenú skutočnosť. Zároveň pokiaľ ide o výpovede bývalých konateľov, správny súd poukazuje na zdôvodnenie uvedené v bode 87 tohto rozhodnutia.

89. Tretím dodávateľom mala byť 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, okrem iného aj mäso. Spoločnosť má obchodných zástupcov v jednotlivých regiónoch Slovenska. Počas miestneho zisťovania konateľ spoločnosti W. G. 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 SCAND SLOVAK, s.r.o., 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 spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. Následne sa správca dane rozsiahlo zaoberal jednotlivými dodávateľskými spoločnosťami spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o., keď bolo konštatované, že nebolo možné preveriť dodávateľov spoločnosti z dôvodu nekontaktnosti a nespolupráce týchto subjektov. Pokiaľ ide o spoločnosť RONALD A. CHISHOLM CZECH s.r.o., bolo správcom dane konštatované, že tovar dodávateľa NEXT TRADE, s.r.o. mal byť nadobudnutý od tohto českého subjektu, pričom deklarovaný zdaniteľný obchod ani nadobudnutie tovaru nebolo potvrdené medzinárodnou výmenou informácií, pričom nebola preukázaná ani preprava tovaru do NEXT TRADE, s.r.o., keď CMR, ktoré bolo predložené ako dôkaz o preprave tovaru, sa ukázalo ako nepravdivé. Správny súd poukazuje najmä na zistenia, týkajúce sa spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. ako aj jej dodávateľských spoločností, ktoré vyplývajú z administratívneho spisu a na absenciu námietok zo strany žalobcu ohľadom zistení týkajúcich sa dodávateľov spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o., ktoré z tohto dôvodu nie je potrebné ďalej skúmať, pričom správny súd v zmysle vyššie uvedeného ustálil, že o dodaní tovaru tejto spoločnosti neexistujú žiadne relevantné dôkazy. Vo vzťahu k samotnej spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. je konštatované iba predloženie formálnych dôkazov (faktúry, dodacie listy), ale žiadnych dôkazov o reálnom dodaní tovaru žalobcovi a realizovaní obchodných transakcií v obchodných reťazcoch zistených správcom dane, resp. dôkazov o pôvode tovaru. O dodaní tovaru tak neexistujú relevantné dôkazy.

90. 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 Peter Štepánek, s. r. o., dodávateľa NEXT TRADE, s.r.o. ako aj dodávateľa TC Grupe, s.r.o., ďalej že jeho dodávateľ predmetné obchody ústne potvrdil a 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.

91. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom 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“.

92. 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 reťazcoch 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 (EU) 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, ktoré 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 považované 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.

93. 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 nepreverenia si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi 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).

94. Je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch vykonaného dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly správcom dane podrobne oboznamovaný a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. V daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednacou, nie vyhľadávacou. Povinnosťou správcu dane je zvážiť 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.

95. 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 zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je právna úprava dane z pridanej hodnoty vnímaná ako právo každého platiteľa tejto dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či daň z pridanej hodnoty splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola

zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality dane z pridanej hodnoty vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval i žalobca v podanej žalobe, napr. rozsudky v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03).

96. 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.

97. 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 zahrňuje aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov.

98. 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 pleciach 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 uvedenou. V prípade správcom dane preukázateľne spochybnených uskutočnených zdaniteľných plnení je prechod dôkazného bremena na plecia daňového subjektu ústavne 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 konkrétnych dodávateľov, 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.

99. 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 preskúmavané v predmetnom súdnom konaní (t. j. 11S/53/2021), 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.

100. 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 január 2014 v sume 201.140,89 eur tak, že nepriznal nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní v sume 196.997,11 eur a vyrubil daň v sume 4.143,78 eur. Správne postupoval aj žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil.

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

102. 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 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, 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.

103. 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.

104. 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.

105. 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.