

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 21S/19/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200232
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 09. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lenka Kostolanská
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4021200232.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a členov senátu JUDr. Evy Šiškovej a Mgr. Mareka Janigloša, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r.o., Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpený: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., advokátka, Štefánikova trieda 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 21. 04. 2021 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100297719/2021 zo dňa 22. 02. 2021, takto

rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a** .

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

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Z administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že na základe žiadosti Kriminálneho úradu Finančnej správy o vykonanie daňovej kontroly zo dňa 28. 04. 2014 a tiež požiadavky na vykonanie daňovej kontroly zo dňa 30. 05. 2014 bola dňa 27. 06. 2014 spísaná zápisnica o začatí daňovej kontroly u žalobcu. Predmetom daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobia boli vymedzené ako daň z pridanej hodnoty január - apríl, jún - december 2012, január - december 2013, január - február 2014.

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

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

Ďalším dožiadaním požiadal správca dane Daňový úrad Trenčín o vypočutie svedka - O. Z.. V rámci odpovede bola doručená zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 09. 10. 2014, kde bol vypočutý O. Z. za účasti konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že účtovné doklady od účtovníka v júni 2014 zobral a odovzdal p. Z., ktorému spoločnosť predal. On v súčasnosti nemá prístup k žiadnym účtovným dokladom, ani

účtovným knihám. Zároveň ústne potvrdil, že v rokoch 2012, 2013 a 2014 dodával žalobcovi tovar. Tovar bol pred predajom skladovaný na adrese G. O. č. XXXX, prepravoval sa buď ich vozidlami alebo si poslala pre tovar vozidlá firma CORAL, spol. s r.o. Rovnako tak potvrdil vznik daňovej povinnosti, ktorá bola riadne priznaná a odvedená.

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

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

4. Správca dane požiadal aj dňa 26. 02. 2015 o medzinárodnú výmenu informácií, týkajúcu sa AB FOOD, s.r.o. a rozhodnutím zo dňa 27. 02. 2015 rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“, resp. „zákon č. 563/2009 Z. z.“) z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Zároveň uviedol, že daňová kontrola sa prerušuje odo dňa 06. 03. 2015 do doručenia odpovede o medzinárodnú výmenu informácií. Oznámením zo dňa 13. 05. 2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 07. 05. 2015 pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená daňová kontrola.

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

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

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

Následne dňa 18. 01. 2016 bola spísaná s konateľom žalobcu ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, ktorej predmetom bolo oboznámenie o zisteniach z daňovej kontroly. Rozhodnutím zo dňa 25. 01. 2016 správca dane opätovne rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Daňová kontrola sa prerušila odo dňa 27. 01. 2016. Oznámením zo dňa 12. 09. 2016 bolo žalobcovi oznámené, že dňa 09. 09. 2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 13. 09. 2016, predmetom ktorej bolo oboznámenie konateľa spoločnosti o zisteniach z daňovej kontroly.

7. Ďalším rozhodnutím zo dňa 14. 09. 2016 správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Daňová kontrola sa prerušila odo dňa 19. 09. 2016 do dňa ukončenia daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až jún 2014, september 2014 a október 2014 u daňového subjektu P. E.. Oznámením zo dňa 01. 08. 2017 správca

dane žalobcovi oznámil, že dňa 24. 07. 2017 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Súčasťou spisu je úradný záznam, ako aj protokol z daňovej kontroly vykonanej u O. Z., s.r.o., právny nástupca SLOVRESPO, s.r.o. pre daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 - marec 2012, máj 2012 - december 2012, január 2013 - jún 2013, protokol z daňovej kontroly žalobcu z dane z pridanej hodnoty za január 2015, a tiež zápisnica o ústnom pojednávaní s U. P., M. I., V. B., B. C., C. A..

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

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

9. Správca dane dňa 21. 08. 2017 vydal protokol, v ktorom za apríl 2012 uviedol, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane okrem iných aj z nákupu kuracieho mäsa uskutočnený od dodávateľa O. Z., s.r.o., na základe faktúr, bližšie špecifikovaných v protokole na č.l. 102 a 103. Súčasťou protokolu bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktorú žalobca prevzal dňa 25. 08. 2017 a písomné vyjadrenie zaslal dňa 18. 09. 2017. Dňa 06. 12. 2019 sa uskutočnilo nazretie do spisu, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

Dňa 24. 01. 2020 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu. Následne dňa 14. 02. 2020 bolo doručené aj ďalšie písomné vyjadrenie žalobcu a správca dane realizoval žiadosť o zaslanie protokolov z vykonaných daňových kontrol a po ich doručení bola spísaná dňa 12. 08. 2020 ďalšie zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty u žalobcu - prerokovanie pripomienok uvedených v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100261383/2020 a v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100261589/2020 a doručeného vyjadrenia dňa 14. 02. 2020. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní bola spísaná dňa 12. 08. 2020, týkajúca sa prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 24. 01. 2020.

10. Rozhodnutím č. 101347457/2020 zo dňa 24. 08. 2020 správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty - žalobcovi rozdiel v sume 391.051,40 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012. Správca dane znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 zo sumy 394.809,33 eur na sumu 3.757,93 eur.

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

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

11. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100297719/2021 zo dňa 22. 02. 2021 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“, resp. „zákon č. 563/2009 Z. z.“), rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo 101347457/2020 zo dňa 24. 08. 2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 v sume 391.051,40 eur tým, že znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 394.809,33 eur na sumu 3.757,93 eur, žalobcovi, (ďalej v texte aj „daňový subjekt“), potvrdil.

12. V odôvodnení žalovaný poukázal na napadnuté rozhodnutie, ako aj odvolanie a ustálil, že 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, zahájená bola spísaním Zápisnice o začatí daňovej kontroly zo dňa 27. 06. 2014. 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 P. E.. Žalovaný v priebehu odvolacieho konania z úradnej moci preskúmal aj dodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly deklarovanej § 46 ods. 10 daňového poriadku, pričom zistil, že správca dane aj napriek viacnásobným prerušeniam daňovej kontroly, lehotu na výkon daňovej kontroly dodržal. Žalovaný ďalej preskúmaním zistil, že správca dane zaslaním MVI preveroval intrakomunitárne dodanie tovaru daňovým subjektom do iného členského štátu (ČR). Z odpovedí na MVI vyplynulo, že jednotlivé spoločnosti, ktoré zabezpečovali prepravu tovaru od daňového subjektu 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 daňovým subjektom 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.

13. Správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v celkovej sume 391.051,40 eura z dodávateľských faktúr č. 1210106 zo dňa 02. 04. 2012, č. 1210107 zo dňa 04. 04. 2012, č. 1210108 zo dňa 05. 04. 2012, č. 1210109 zo dňa 05. 04. 2012, č. 1210110 zo dňa 05. 04. 2012, č. 1210111 zo dňa 10. 04. 2012, č. 1210112 zo dňa 10. 04. 2012, č. 1210113 zo dňa 11. 04. 2012, č. 1210114 zo dňa 11. 04. 2012, č. 1210115 zo dňa 11. 04. 2012, č. 1210116 zo dňa 12. 04. 2012, č. 1210118 zo dňa 13. 04. 2012, č. 1210119 zo dňa 13. 04. 2012, č. 1210120 zo dňa 13. 04. 2012, č. 1210121 zo dňa 13. 04. 2012, č. 1210122 zo dňa 16. 04. 2012, č. 1210123 zo dňa 17. 04. 2012, č. 1210124 zo dňa 18. 04. 2012, č. 1210125 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210126 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210127 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210128 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210129 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210131 zo dňa 20. 04. 2012, č. 1210132 zo dňa 23. 04. 2012, č. 1210133 zo dňa 23. 04. 2012, č. 1210135 zo dňa 24. 04. 2012, č. 1210136 zo dňa 25. 04. 2012, č. 1210137 zo dňa 26. 04. 2012, č. 1210138 zo dňa 26. 04. 2012, č. 1210139 zo dňa 26. 04. 2012, č. 1210140 zo dňa 27. 04. 2012, za dodanie tovaru (kuracie prsia BRAZIL 2kg. HZ Tr.A), od dodávateľa O. Z., s.r.o., (ďalej len „Z.“).

14. Spoločnosť Z. dňa 30. 07. 2014 zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o. Správca dane za účelom preverenia realizácie deklarovaných obchodných transakcií požiadal dožiadaním zo dňa 05. 09. 2014 miestne príslušného správcu dane dodávateľskej spoločnosti Z. o zabezpečenia svedeckej výpovede konateľa spoločnosti p. O. Z.. Z odpovede na dožiadanie, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 15. 10. 2014 vyplynulo, že konateľ spoločnosti p. O. Z. 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. Pri predaji spoločnosti boli všetky doklady odovzdané novému majiteľovi p. Z.. K obchodnej spolupráci s daňovým subjektom p. O. Z. uviedol, že s daňovým subjektom v rokoch 2012 až 2014 obchodoval, dodával mu kuracie mäso v rôznych množstvách. Tovar bol pred predajom skladovaný na adrese G. O. č. XXXX, preprava tovaru bola realizovaná buď vlastnými motorovými vozidlami alebo vozidlami daňového subjektu. Pán O. Z. vystavenie faktúr pre daňový subjekt, 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 daňového subjektu, ktorý bol pri svedeckej výpovedi prítomný. Spoločnosť Z. 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 dňa 02. 06. 2015 zrušená. Správca dane na základe zistených skutočností požiadal dňa 05. 09. 2014 o preverenie deklarovaných zdaniteľných plnení medzi daňovým subjektom a spoločnosťou Z.. 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 nesídlí, je nekontaktná. spoločnosť nemá splnomocneného zástupcu, bolo jej zrušené živnostenské oprávnenie a jej konateľ bol právoplatne odsúdený za majetkový trestný čin. Pán M. Z., 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 v rozhodnutí uviedol tiež skutočnosti, ktoré boli zistené nahliadnutím do

spisu spoločnosti Z., pričom ako dôkaz použil protokol z daňovej kontroly č. 268885/2015. Predmetom daňovej kontroly bolo preverenie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou Z. (dodávateľ daňového subjektu) a dodávateľskými spoločnosťami Bewis, s.r.o., M-L 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., AIRBORNE s.r.o.(úradný záznam č. 101672960/2017 zo dna 01. 08. 2017). Správca dane ďalej v súvislosti s deklarovými dodávkami kuracieho mäsa preveroval na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe Bratislava registráciu prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, dodávateľov spoločnosti Z.. Jednalo sa o spoločnosti RENEGAR s.r.o., OPTAR, s.r.o., a AIRBORNE s.r.o. Z odpovede vyplynulo, že uvedené spoločnosti nie sú registrované ako prevádzkovatelia potravinárskych podnikov. Správcom dane boli odstúpené z KÚFS zápisnice o podaní vysvetlenia, spísané s bývalým konateľom spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o., p. B. Z., ktorý je osobou, ktorej p. O. Z. odpredal spoločnosť. Pán B. Z. sa v podaných vysvetleniach vyjadril k dôvodom kúpy spoločnosti, k jej činnosti a realizácii obchodov. Správcom dane bola predložená tiež zápisnica o podaní vysvetlenia, spísaná s p. M. Z., posledným konateľom spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o., ktorý vo svojom vyjadrení uviedol, že konateľom spoločnosti sa stal na základe oslovenia neznámym mužom, od ktorého mu bola za podpísanie listín pred notárom odovzdaná finančná hotovosť. Ďalej uviedol, že o spoločnosti nemá žiadnu vedomosť, doklady spoločnosti nemá a ani nevykonal za spoločnosť žiadne úkony. Žalovaný vo svojom odôvodnení konštatoval, že správca dane na základe zistených skutočností skonštatoval, že uskutočnenie zdaniteľných plnení spoločnosťou Z. nebolo preukázané, avšak vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že uvedené subdodávateľské spoločnosti slúžili na zakrývanie podvodov s DPH ako deklarovaní dodávateľia pre iné spoločnosti - ich odberateľov. Správca dane vyslovil záver, že uplatnením práva na odpočítanie dane v sume 391.051,40 eur z dodávateľských faktúr, vystavených spoločnosťou Z., daňový subjekt porušil § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1. v nadväznosti na § 49 ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Následne správca dane oboznámil daňový subjekt s priebežnými výsledkami daňovej kontroly Oboznámením, ku ktorým sa daňový subjekt písomne vyjadril dňa 10. 08. 2017. Správca dane na základe požiadavky daňového subjektu, o zabezpečenie svedeckých výpovedí zamestnancov skladu, nahliadol do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie marec 2015, pričom ako dôkaz použil zápisnice o ústnych pojednávaniach, ktorých predmetom boli svedecké výpovede zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Jednalo sa o svedecké výpovede p. U. P., p. M. I., p. V. B., p. B. C. a p. C. A.. Svedkovia vo svojich výpovediach uviedli informácie najmä o skladovaní a manipulácii s tovarom pre daňový subjekt, o spôsobe komunikácie s daňovým subjektom, 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. 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 daňovému subjektu dňa 25. 08. 2017. Daňový subjekt doručil správcom dane dňa 18. 09. 2017 vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole a správca dane prerokoval pripomienky k protokolu v rámci ústneho pojednávania, z ktorého spísal zápisnicu o ústnom pojednávani. Daňový subjekt predložil správcom dane dňa 11. 02. 2020 vyjadrenie k obsahu zápisnice o ústnom pojednávani, ktoré správca dane prerokoval pri ďalšom ústnom pojednávani a následne na základe výsledkov daňovej kontroly nepriznal daňovému subjektu uplatnené právo na odpočítanie dane v sume 391.051,40 eur. Mal pritom za to, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli skutočne v deklarovanom rozsahu aj týmto dodávateľom uskutočnené (Z.).

15. K jednotlivým námietkam žalobcu žalovaný uviedol, že vyjadrenie svedkov vo vzťahu k dodaniu tovaru, ktoré podľa predložených faktúr vykonali jednotlivé dodávateľské spoločnosti v prospech daňového subjektu, 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). Daňový subjekt vyslovuje názor, že splnil všetky zákonom požadované povinnosti, avšak žalovaný mal za to, že daňový subjekt pri uplatnení práva na odpočítanie dane nespĺnil 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. 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. Ohľadom dôkazného bremena žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. 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 v tejto súvislosti 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 sponchybnenie dôkazov vyvrátiť predložením alebo navrhnutím nových dôkazov. V procese dokazovania sa presúva dôkazné bremeno medzi správcou 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. Nárok na odpočítanie vzniká podľa znenia § 49 ods. 2 zákona o DPH. Daňový subjekt bol povinný preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi, nakoľko dôkazné bremeno bolo na ňom. Žalovaný zastal názor, že je potrebné, aby si daňový subjekt pri uzatváraní obchodných transakcií preveroval svojich obchodných partnerov, čo nie je síce jeho povinnosťou, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovovaných obchodov a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď daňový subjekt nevedel preukázať reálne dodanie deklarovovaných obchodov medzi ním a jeho dodávateľmi. Na základe uvedených skutočností žalovaný posúdil námietky daňového subjektu ako nedôvodné.

16. K námietke daňového subjektu, že nemôže byť zodpovedný za subdodávateľské spoločnosti žalovaný zdôraznil, že s vyjadrením daňového subjektu 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.

17. Žalovaný k námietke daňového subjektu týkajúcej sa účasti na podvodnom konaní uviedol, že správca dane získal podozrenie, žeby daňový subjekt mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovovaných 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 daňovým subjektom nebolo žiadnym iným spôsobom preukázané, že tovar bol dodaný práve tými spoločnosťami, ktoré sú uvedené na faktúrach ako dodávatelia. Žalovaný vyjadril názor, že daňový subjekt mohol byť súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo odpočítanie dane za účelom optimalizácie výsledného vzťahu k štátnemu rozpočtu. Podľa Judikatúry Súdneho dvora 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.

18. K námietke týkajúcej sa „že daňový subjekt poskytol súčinnosť počas daňovej kontroly“ žalovaný uviedol, že uvedené mu explicitne vyplýva z § 45 ods. 2 písm. d) daňového poriadku. Následne žalovaný po posúdení spisového materiálu, rozhodnutia správcu dane a odvolania daňového subjektu konštatoval, že konanie správcu dane je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení (daňového poriadku, zákona o DPH), pričom správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku, a 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

dani vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Čo sa týkalo predloženia relevantných dôkazov (štandardných dokladov) žalovaný mal za to, že samotné preukázanie dodania tovaru len faktúrami a iným listinným dôkazmi nie je postačujúce. 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 musel konštatovať, že nakoľko daňový subjekt nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili závery správcu dane a dodávateľmi nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, daňovému subjektu nevzniklo zákonné právo odpočítať daň z predmetných faktúr podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. V ustanoveniach zákona o DPH t. j. § 49 a § 51 ustanovuje podmienky, po splnení ktorých môže daňový subjekt daň odpočítať. Daňový subjekt 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 - mal faktúry vyhotovené podľa § 71. Druhú zákonnú podmienku stanovenú v § 49 ods. 1 zákona o DPH daňový subjekt nespĺnil, pretože nepreukázal, že dodávateľom tovaru vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania tovaru, čím nebola naplnená ani podstata t. j. predmet DPH. V súvislosti s uvedenými faktúrami správca dane požadoval predloženie relevantných dôkazov o uskutočnení zdaniteľných obchodov, avšak daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie obchodov žiadnou formou. Predložené dodávateľské faktúry sú len formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotno-právne aspekty novej 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 daňový subjekt uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované na faktúrach, čiže v deklarovanom rozsahu, a to práve osobami uvedenými na faktúrach ako dodávatelia. Žalovaný sa preto stotožnil so záverom správcu dane, že daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane nakoľko podmienky boli splnené len formálne.

Aj ďalšie námietky žalobcu žalovaný vyhodnotil za irelevantné, majúc pritom za to, že správca dane, ako aj žalovaný nespochybňujú skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach a.s. Sládkovičovo a ani skutočnosť, že boli splnené všetky zákonné podmienky pre skladovanie tovaru - komodity mäso. To, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach a.s. Sládkovičovo nepreukazuje, kto je majiteľom resp. dodávateľom uskladneného tovaru. K otázke dokazovania opätovne žalovaný zdôraznil, že preverovaním bolo zistené, že obchodné transakcie predloženými faktúrami sa neuskutočnili tak, ako to deklaroval samotný daňový subjekt. Práve naopak, správca dane preverovaním zistil, že jednotlivé dodávateľské spoločnosti so správcou dane nekomunikujú (nekontaktné, výmaz ex off). Žalovaný sa preto 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 tovare 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 daňového subjektu 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.

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

19. Žalovaný z predloženého spisového materiálu zistil, že správca dane v priebehu daňovej kontroly postupoval v zmysle platných právnych predpisov, prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo

najavo a vykonal všetky úkony súvisiace s čo najúplnejším a najobjektívnejším zistením skutočností potrebných pre vydanie rozhodnutia vo veci.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

20. Žalobca v žalobe zo dňa 21. 04. 2021, doručenej dňa 07. 05. 2021, sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100297719/2021 zo dňa 22. 02. 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101347457/2020 zo dňa 24. 08. 2020, pričom v bode III. žaloby poukázal na svoje odvolanie a v bode IV. rozvinul argumentáciu, týkajúcu sa vysporiadania sa s jeho odvolaním, čo považoval za nezákonné.

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

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

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

24. Žalobca sa teda nedopustil žiadneho zákonného pochybenia a nezáskal ani žiadnu daňovú výhodu. Poukázal tiež na to, že pokiaľ správca dane zistil porušenie zákona u nejakého iného daňového subjektu, potom je potrebné vykonať kontrolu u tohto daňového subjektu a zodpovednosť vyvodzovať voči tomuto daňovému subjektu a neprenášať zodpovednosť iného subjektu na kontrolovaný daňový subjekt. Zotrval na svojich tvrdeniach, že v daňovom konaní zaobstaral dostatočné množstvo dôkazov, ktoré preukázali uskutočnené zdaniteľné plnenia tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní. Okrem toho mal za to, že

pristupoval k jednotlivým obchodným transakciám s potrebnou odbornou starostlivosťou a v súlade so zákonom. Mohol použiť pri realizovaných obchodných transakciách len tie zákonné prostriedky, ktoré mu zákon umožňuje použiť.

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

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

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

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

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

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

IV. Vyjadrenie žalovaného k žalobe

26. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 02. 11. 2021 uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvrátili závery správcu dane a dodávateľmi nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, žalobcovi nevzniklo zákonné právo odpočítať daň z predmetných faktúr podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Ustanovenia zákona o DPH - § 49 a § 51 ustanovujú podmienky, po splnení ktorých môže žalobca daň odpočítať. Žalobca tým, že si uplatnil odpočítanie dane na základe vyššie uvedených faktúr, splnil iba jednu zo základných podmienok, oprávňujúcich si daň odpočítať. Druhú zákonnú podmienku stanovenú v § 49 ods. 1 zákona o DPH, daňový subjekt 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 zastal názor, že ak si žalobca uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované na faktúrach, čiže v deklarovanom rozsahu, a to práve osobami uvedenými na faktúrach ako dodávatelia. Žalovaný preto konštatoval, že správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vydania rozhodnutia postupoval v súlade s ustanoveniami hmotno-právnych, ako aj procesných ustanovení, a na základe výsledku daňovej kontroly vydal rozhodnutie, v ktorom explicitne uviedol skutočnosti resp. úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, pričom získané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane v priebehu daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie vo veci (zaslané výzvy, ústne pojednávania, predvolania na výsluch svedka, dožiadanie, nahliadnutie do spisu a pod.) s cieľom preveriť reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, pričom postupoval v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku. Poukázal na zistenia správcu dane, týkajúce sa spoločnosti Z. (podrobne uvedené v rozhodnutí), a to, že spoločnosť zanikla, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, ktorá bola ex offio vymazaná z obchodného registra, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť K-2-R-A, ktorá bola zrušená (dňa 02. 06. 2015). Podľa zistení správcu dane konateľ

spoločnosti SLOVRESPO je osoba, ktorá bola právoplatne odsúdená za majetkový trestný čin; jedná sa o bezdomovca, ktorý nedisponuje účtovnými dokladmi spoločnosti; jedná sa o nekontaktnú spoločnosť. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že konateľ spoločnosti Z., p. O. Z., vo svojej svedeckej výpovedi potvrdil uskutočnenie zdaniteľných plnení (popísal predmetné plnenie), avšak svoje tvrdenia žiadnymi relevantnými dôkazmi nepreukázal. Ďalej preverovaním zistil, že subdodávateľské spoločnosti ako RENEGAR s.r.o., Klincová 37/B, Bratislava, IČO 46 464 409, OPTAR, s.r.o., SNP 7/17, Nová Dubnica, IČO 45 965 935 a AIRBORNE s.r.o., Jesenského 5026/13A, Dunajská Streda, IČO 44 873 935 (dodávateľa spoločnosti Z.), neboli registrované ako prevádzkovatelia potravinových podnikov. Z uvedeného bolo zrejmé, že uskutočnenie zdaniteľných plnení spoločnosťou Z. nebolo preukázané, avšak vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že uvedené subdodávateľské spoločnosti slúžili na zakryvanie podvodov s DPH, ako deklarovaní dodávateľa pre iné spoločnosti - ich odberateľov.

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

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

odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť predmetného obchodu, čo v danom prípade preukázané nebolo.

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

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

Žalovaný tiež dodal, že je výlučne na rozhodnutí žalobcu, koho si vyberie za svojho obchodného partnera, ale v prípade, že obchodný partner nevie dodanie tovaru preukázať predložením dokladov v takom rozsahu, v akom to od neho vyžaduje správca dane, čo znamená, že správca dane z predložených dokladov nevie realizáciu obchodného prípadu preveriť, dostáva sa žalobca vinou svojho obchodného partnera do dôkaznej núdze. Správca dane z dokladov, ktoré predložil žalobca nemal možnosť preveriť skutočnosti deklarované na dokladoch v takom rozsahu, aby mohol vysloviť záver, že spoločnosť dodala žalobcovi tovar v takom rozsahu, ako je to uvedené na vystavených dodávateľských faktúrach (spoločnosti Z.). K dostatočnému zaobstaraniu dôkazov žalovaný uvádza, 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 súhlasí. Sám žalobca v podanom daňovom priznaní tvrdí, že je oprávnený uplatniť si právo na odpočítanie dane z predložených faktúr za dodávku tovaru od uvedených dodávateľov. Je teda zrejme, že jeho dôkazným bremenom je preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Žalovaný súhlasí s tým, že dôkazné bremeno žalobcu nesmie byť absolútne. Tak, ako v danom prípade, sekundárne dôkazné bremeno znáša správca dane. Žalovaný pripomína, že sekundárne dôkazné bremeno spočíva vo verifikácii tvrdení a dôkazov predkladaných žalobcom. Žalobca v rámci daňovej kontroly poskytol doklady a svoje tvrdenia a správca dane ich v priebehu dokazovania verifikoval. Dokazovaním vedeným správcom dane však bola vecná opodstatnenosť týchto listinných dokladov spochybnená. Žalovaný, k predloženiu dostatočného množstva dokladov sa podrobne vyjadril vo svojom odôvodnení rozhodnutia, ale na podporu opakovane uvádza, že samotné preukázanie dodania tovaru len faktúrami a iným listinným dôkazmi nie je postačujúce, nakoľko faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že žalobca je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

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

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

V. Ďalší priebeh súdneho konania

31. Žalobca v písomnom podaní zo dňa 04. 03. 2022 uviedol, že v daňovom konaní preukázal reálne nadobudnutie tovaru, materiálnu povahu obchodných transakcií a splnenie oboch podmienok pre odpočet dane. Predložil všetky relevantné dôkazy, ktoré preukazujú uskutočnené zdaniteľné plnenia a poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť pri výkone daňovej kontroly. K posudku dodal, že bol vypracovaný za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu a posúdenia problematiky DPH, a preto bol toho názoru, že môže byť použitý ako dôkaz. Opätovne zdôraznil, že nemá žiadnych subdodávateľov. Zotrvával na svojom tvrdení, že žiadny podvod nespáchal a správca dane doposiaľ nepomenoval objektívne skutočnosti, ktoré by mali jednoznačne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. Rovnako tak poprel, že by získal daňovú výhodu. Záverom poukázal na základné atribúty zákonnosti daňovej kontroly a jej prerušenia vo všeobecnej rovine.

32. Žalovaný ďalšie písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalobcu nepodal.

33. Súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní, konanom dňa 06. 09. 2022, za účasti žalobcu, právneho zástupcu žalobcu a žalovaného, ktorí sa na pojednávaní vyjadrili v zhode s písomnými vyjadreniami.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

34. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu,

preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 22. 02. 2021 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol.

35. Podľa § 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 09. 2012 (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2012), predmetom dane je a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

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

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

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

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

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

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

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

Podľa § 71 ods. 1 vyššie citovaného zákona, pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

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

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

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

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

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

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona 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 správcou 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 navrhnu 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.

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

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

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

37. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku v znení neskorších predpisov a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to: či došlo k prerušeniu daňovej kontroly zákonným spôsobom, či doba trvania daňovej kontroly neprekročila zákonom stanovenú lehotu a či správca dane správne určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 v sume 391.051,40 eura tým, že znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 394.809,33 eur na sumu 3.757,93 eur, keď neuznal opodstatnenosť práva na odpočítanie dane uplatneného na základe faktúr č. 1210106 zo dňa 02. 04. 2012, č. 1210107 zo dňa 04. 04. 2012, č. 1210108 zo dňa 05. 04. 2012, č. 1210109 zo dňa 05. 04. 2012, č. 1210110 zo dňa 05. 04. 2012, č. 1210111 zo dňa 10. 04. 2012, č. 1210112 zo dňa 10. 04. 2012, č. 1210113 zo dňa 11. 04. 2012, č. 1210114 zo dňa 11. 04. 2012, č. 1210115 zo dňa 11. 04. 2012, č. 1210116 zo dňa 12. 04. 2012, č. 1210118 zo dňa 13. 04. 2012, č. 1210119 zo dňa 13. 04. 2012, č. 1210120 zo dňa 13. 04. 2012, č. 1210121 zo dňa 13. 04. 2012, č. 1210122 zo dňa 16. 04. 2012, č. 1210123 zo dňa 17. 04. 2012, č. 1210124 zo dňa 18. 04. 2012, č. 1210125 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210126 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210127 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210128 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210129 zo dňa 19. 04. 2012, č. 1210131 zo dňa 20. 04. 2012, č. 1210132 zo dňa 23. 04. 2012, č. 1210133 zo dňa 23. 04. 2012, č. 1210135 zo dňa 24. 04. 2012, č. 1210136 zo dňa 25. 04. 2012, č. 1210137 zo dňa 26. 04. 2012, č. 1210138 zo dňa 26. 04. 2012, č. 1210139 zo dňa 26. 04. 2012, č. 1210140 zo dňa 27. 04. 2012, za dodanie tovaru (kuracie prsia BRAZIL 2kg. HZ Tr.A), od dodávateľa O. Z., s. r. o., (ďalej len „sporné faktúry“).

38. Súd sa v prvom rade vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly. Túto vyhodnotil ako nedôvodnú, keď preskúmaním obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá 27. 06. 2014 (čo nebolo medzi účastníkmi sporné, ani namietané) a ukončená bola dňa 25. 08. 2017 (dňom doručenia protokolu). Keďže v priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, daňová kontrola bola prerušená odo dňa 06. 03. 2015 až do dňa 07. 05. 2015, odo dňa 19. 06. 2015 do dňa 04. 01. 2016, odo dňa 27. 01. 2016 do dňa 09. 09. 2016 a tiež bola daňová kontrola prerušená z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia odo dňa 19. 09. 2016 do 24. 07. 2017 (žalobca v žalobe nesprávne uviedol dátum 01. 08. 2017, ktorý však z administratívneho spisu nevyplýva). Vychádzajúc z celkového času trvania daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená, správny súd konštatuje, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok (daňová kontrola prebiehala v období od 27. 06. 2014 do 05. 03. 2015, od 08. 05. 2015 do 18. 06. 2015, od 05. 01. 2016 do 26. 01. 2016, od 10. 09. 2016 do 18. 09. 2016, od 25. 07. 2017 do 25. 08. 2017, čo je celkovo 357 dní). K tvrdeniu žalobcu, že spôsob a rozsah daňovej kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti

a účelnosti, pričom samotné prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom č. 442/2012 Z. z., 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 vytyka, že žalobca nesplnenie týchto požiadaviek v žiadnom rozsahu nerozvinul, ako ani neuviedol, v čom by daňová kontrola tieto požiadavky spĺňať nemala, preto správny súd na uvedené námietky nemohol ani prihliadať. Nie je úlohou správneho súdu dopĺňať právnu a skutkovú argumentáciu žalobcu. Správny súd mal v uvedenej súvislosti za to, že správca dane neporušil žiadne zákonné ustanovenia a ani nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa ustanovenia § 61 daňového poriadku, pričom deň prerušenia daňovej kontroly bol stanovený ako deň nepredchádzajúci dňu, ku ktorému bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly odovzdané na poštovú prepravu žalobcovi, resp. osobne žalobcovi doručené (uvedené nebolo ani namietané, ako ani sporné). K dátumu, ktorý stanovil správca dane ako deň, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly správny súd uvádza, že i v tomto prípade postupoval správca dane v súlade s § 61 ods. 4 daňového poriadku, keď tento deň bol dňom doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správcovi dane. V tejto súvislosti je potrebné dať do pozornosti žalobcu rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20, z ktorého jednoznačne vyplýva, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

Okrem toho správny súd nezistil ani žalobcom konkretizované porušenie, spočívajúce vo vykonávaní úkonov počas prerušenia daňovej kontroly, nakoľko žalobcom namietané zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 09. 05. 2016 a zo dňa 01. 06. 2016 sa v administratívnom spise nenachádzajú, ako ani daňové orgány na tieto zápisnice nepoukazujú v rámci svojich rozhodnutí, a preto ani správny súd nemohol konštatovať existenciu žalobcom vytykaného konkrétneho porušenia procesných predpisov. Navyiac, žalobcom namietané zápisnice neobsahovali žiadne číslo konania, a preto ani nebolo zrejmé, či sa týkali predmetnej daňovej kontroly, čo znemožnilo aj ich dodatočné vyhľadanie, resp. konkretizovanie, a preto ani z tohto dôvodu nebolo možné na takúto argumentáciu žalobcu prihliadať.

39. K námietkam žalobcu ohľadne určenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 správny súd uvádza, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené i v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť 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 uvedených v bode 37 tohto rozsudku vystavených spoločnosťou O. Z., s. r. o. ako dodávateľom tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného a vyššie uvedeného dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredného dodávateľa prostredníctvom dožiadaného správcu dane a preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa obchodovalo aj v ďalšom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval vychádzajúc z informácií získaných od subjektov tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca.

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

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

42. Vo vzťahu k dôkaznej povinnosti daňového subjektu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, ďalej rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku:

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

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

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

Z 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 preskúmané rozhodnutia nestoja iba na závere o spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (i krajský súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií.

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

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

iných daňových kontrol, a tiež poznatky získané zo správ Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Bratislava, ako aj výsluchu svedkov.

46. Žalobca si v zdaňovacom období apríl 2012 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľom O. Z., s. r. o. (faktúry špecifikované v bode 37 tohto rozsudku), predmetom fakturácie bola kúpa kuracích prŕs. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetným kuracím mäsom bol realizovaný v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral a detailne opísal vo svojom rozhodnutí. Na základe týchto zistení a deklarováných obchodov, bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko reálnosť deklarovaneho obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v obchodnom reťazci obchodujúcom s predmetným kuracím mäsom síce bývalý konateľ priameho dodávateľa žalobcu ústne potvrdil zrealizovanie obchodu, avšak uvedené v žiadnom rozsahu nezdokladoval, namietajúc, že doklady boli odovzdané novému majiteľovi. Spoločnosť O. Z., s. r. o. bola dňa 28. 07. 2014 zrušená a vymazaná z obchodného registra z dôvodu zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá bola dňa 14. 05. 2015 vymazaná z obchodného registra ex offa z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2 - R-A, s. r. o., ktorá bola dňa 02. 06. 2015 zrušená. Dožiadaním správca dane požiadal aj o preverenie spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o., pričom z odpovede zo dňa 25. 09. 2014 vyplývalo, že spoločnosť na adrese sídla nesídlila a je nekontaktná. Okrem toho správca dane použil aj protokol z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti O. Z., s. r. o., predmetom ktorej bolo preverovanie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou O. Z., s. r. o. a dodávateľskými spoločnosťami, na základe čoho bolo potrebné konštatovať, že nebolo preukázané dodanie tovaru na faktúre deklaroványm 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 O. Z., s. r. o. Navyše, výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarováných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsahom, vzhľadom na postavenie takýchto „svedkov“, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Tvrdenia „inej zmluvnej strany“ (osoby vystupujúcej v mene dodávateľa), ktorá sa mala podieľať na dodaniach tovaru daňovému subjektu v súlade s predloženými účtovnými dokladmi, ale tiež v súlade so záujmami oboch „zmluvných strán“ (inak by aj pre ňu mohli plynúť prípadné sankčné alebo iné právne následky, ktoré zákon spája s podieľaním sa na postupe pri nezákonne uplatnených daňových výdavkoch), je potrebné preto hodnotiť obzvlášť citlivo. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér) a ktorá tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhajuje ho). Žalobca a bývalý konateľ deklarovaneho dodávateľa tak zjavne nie sú tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), tzn. v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť, čo žalovaný v odôvodnený napadnutého rozhodnutia urobil. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), ktoré boli vystavené len vo vzájomnej súčinnosti žalobcu a bývalého konateľa deklarovaneho dodávateľa, a teda neobsahujú verifikovateľné skutočnosti. Preto ich nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach a preto sa stali len vyhlásením žalobcu, bez možnosti overenia. Aj z uvedeného dôvodu k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

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

náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnene a v súlade so zákonom.

48. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi 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 spofahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

49. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie Slovenskej republiky, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva, najmä zákon č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, zákon č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov a vykonávacie nariadenie komisie (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, ktorú sú povinné subjekty obchodujúce s potravinami dodržiavať a riadiť sa nimi, pričom žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne. Zisťovanie pôvodu živočíšneho produktu, pričom už z faktúry vyplýva skutočnosť, že bolo dovezené z tretej krajiny, nemôže byť považovaná za obchodné tajomstvo. Rovnako tak je pravda, že samotná táto skutočnosť nemá vplyv na uplatnenie odpočítania dane, avšak má vplyv na unesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu.

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

51. 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 prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Povinnosťou správcu dane je zväziť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný

dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné.

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

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

Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s takým druhom tovaru si prijatie náležitých a potrebných opatrení vyžadovalo. Z tohto dôvodu nie je zrejmé a žalobca nepreukázal, či predmetný tovar je tvrdeného pôvodu a či skutočne pochádza od dodávateľov deklarovaných na faktúrach nimi vystavených v kontrolovanom zdaňovacom období. V predmetnej veci nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Práve z dôvodu ich nepreverení a neprijatia adekvátnych opatrení v deklarovaných obchodných vzťahoch sa podľa názoru súdu nemôže žalobca odvolávať na to, že vo vzťahu k deklarovaným dodávateľom konal v dobrej viere, resp. že vedel alebo mal vedieť, že konkrétne obchody sú súčasťou nejakého podvodného konania.

53. Čo sa týkalo poukazu na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018 bod 40, správny súd uvádza, že preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočnenie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný však aj charakter zdaniteľného plnenia. Ako už bolo uvedené vyššie

odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Súdna prax jednoznačne ustálila, že dôkazné bremeno v prípade preukazovania reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia leží na 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, vymieraní 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 zaťažovaný dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke, ale aj materiálnej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Žalobca tak bol povinný pri dodávkach tovaru preukázať skutočnú realizáciu dodávok tovaru od jeho dodávateľa, čo v danom prípade bolo zo strany správcu dane, ako aj žalovaného spochybnené a to na základe vykonaného dokazovania. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na novšiu judikatúru, týkajúcu sa dôkazného bremena daňového subjektu, ako napr. sp. zn. 1Sžfk/16/2019, sp. zn. 2Sžfk/46/2018, sp. zn. 10Sžfk/26/2019.

Ohľadom poukazu na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/22/2016 (v žalobe nesprávne označené ako 5Sfž/22/2016), správny súd úplne súhlasí s tým, že ak správca dane nedostatočne vysvetlí v odôvodnení rozhodnutia svoju správnu úvahu ohľadom určitej okolnosti, ktorú namietne daňový subjekt, ide o neodstraniteľnú vadu konania spôsobujúcu arbitrárnosť rozhodnutia. Uvedené správny súd aplikoval v minulosti v rámci svojho rozhodnutia aj vo veci vedenej pod sp. zn. 11S/1/2020, týkajúcej sa žalobcu, kedy rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, vytykajúc práve nedostatočné zdôvodnenie napadnutého rozhodnutia, ako aj jeho zmätočnosť. Predmetné právne posúdenie však nemožno aplikovať na rozhodnutia preskúmané v predmetnom súdnom konaní (t. j. 21S/19/2021), majúc pritom za to, že správca dane, ako aj žalovaný dostatočne vysvetlili v odôvodnení svojich rozhodnutí svoju správnu úvahu ohľadom žalobcom namietaných okolností. Samotná skutočnosť, že žalobca sa s takýmto odôvodnením nestotožňuje, nemôže založiť nedostatočné zdôvodnenie napadnutého rozhodnutia, preto aj túto námietku správny súd vyhodnotil za nedôvodnú.

54. S poukazom na uvedené súd po preskúmaní dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 24. 08. 2020 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 v sume 391.051,40 eur tým, že znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 394.809,33 eur na sumu 3.757,93 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 24. 08. 2020 potvrdil. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

Skutkový stav zistený 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.

Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr.

rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

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

56. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

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

Poučenie:

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

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

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

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

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

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.