

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 6S/36/2017  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8017200696  
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 04. 2018  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2018:8017200696.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a sudcov JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD., v právnej veci žalobcu H.. V. X., bytom V., K. XXXX, H.: XX XXX XXX, zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, so sídlom Banská Bystrica, Horná 27, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného zo dňa 14. augusta 2017 číslo: 101756193/2017, zo dňa 14. augusta 2017 číslo: 101756050/2017, zo dňa 14. augusta 2017 číslo: 101755864/2017 v spojení s rozhodnutiami prvostupňového správneho orgánu, na základe správnych žalôb takto

### rozhodol:

Žaloby zamieta.

Náhradu trov konania účastníkom nepriznáva.

### odôvodnenie:

1. Pod spisovou značkou 6S/36/2017 je na tunajšom súde vedené konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 14.08.2017 číslo: 101756193/2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov číslo:100546151/2017 zo dňa 29.03.2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 754,53- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014.

2. Pod spisovou značkou 6S/37/2017 je na tunajšom súde vedené konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 14.08.2017 číslo: 101756050/2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov číslo: 100545675/2017 zo dňa 29.03.2017 (rozhodnutie správcu dane), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1173,39- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014.

3. Pod spisovou značkou 6S/38/2017 je vedené konanie na tunajšom súde o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 14.08.2017 číslo: 101755864/2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov číslo: 100541531/2017 zo dňa 28.03.2017 (rozhodnutie správcu dane), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1405,18 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014.

4. Pretože veci vedené pod spisovými značkami 6S/36/2017, 6S/37/20417 a 6S/38/2017 skutkovo spolu súvisia a týkajú sa tých istých účastníkov konania, správny súd podľa § 65 ods.1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) spojil veci vedené pod spisovými značkami 6S/36/2017, 6S/37/2017 a 6S/38/2017 na spoločné konanie, ďalej vedené pod spisovou značkou 6S/36/2017.

5. V odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí poukázal žalovaný na odvolania žalobcu (ďalej aj daňový subjekt), v ktorých namietal, že rozhodnutia sú nulitné, t.j. nevyvolávajúce žiadne právne účinky, pretože boli vydané niekým neexistujúcim. V tejto súvislosti poukázal na § 2 ods. 3, § 5 ods. 1 a 6 a § 7 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov. Dôvodil, že pobočky a kontaktné miesta majú slúžiť len na materiálne, technické a personálne zabezpečenie činnosti daňových úradov. Podľa platnej právnej úpravy pobočke daňového úradu zákon nedovoľuje konať ako samostatný verejný orgán. Namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné a zmätočné, pretože nie je možné zistiť, aké sú dôvody neuznania práva na odpočítanie dane, či sa v nich popiera existencia tovaru, dodanie tovaru alebo dodanie tovaru od dodávateľa uvedeného na faktúre alebo ho správca dane obviňuje z daňového podvodu. Proti týmto rozhodnutiam sa nemôže žalobca brániť, pretože doteraz nevie, čo správca dane spochybňuje. Žalobca trval na námietke zaujatosti, ktorá spočívala v tom, že zamestnanci správcu dane ako kontrolóri vykonávali daňovú kontrolu na základe písomného poverenia a účinky tohto poverenia trvali len počas daňovej kontroly do jej ukončenia, t.j. do doručenia protokolu daňovému subjektu podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku. Po ukončení daňovej kontroly nemali už možnosť vo veci ďalej konať, celý výkon daňovej kontroly vykonávali chaoticky, neprofesionálne, zaujato v neprospech daňového subjektu. Poukázal, že o námietke zaujatosti rozhodovala H.. B., ktorá nemá na takéto rozhodnutie kompetenciu, navyše je vo veci zaujatá, pretože dávala protiprávne pokyny svojim podriadeným pri výkone kontroly. Z toho dôvodu mala byť vylúčená z rozhodovania o námietke zaujatosti. Namietal postup správcu dane v daňovej kontrole, ktorý bol nezákonný, jeho postupom boli porušené práva daňového subjektu aj s poukazom na fakt, že dňa 03.11.2016 požiadal o nazretie do spisu podľa § 23 ods. 1 Daňového poriadku, a to bezprostredne po ukončení výsluchu svedka, spis sa nachádzal v kancelárii, kde bol úkon výsluchu vykonaný. Správca dane mu neumožnil nazrieť do spisu s odôvodnením, že si vopred nedohodol termín nazretia do spisu, a spis okamžite nemôže byť daný na nazretie. V tejto súvislosti poukázal na § 23 Daňového poriadku, že správca dane zjavne porušil základné ústavné i procesné práva daňového subjektu, čo vedie k záveru, že daňová kontrola je z tohto dôvodu nezákonná. Argumentoval, že správca dane nemôže spochybniť dodanie tovaru spoločnosťou DIMĀS s.r.o., keď dôkazom opaku túto skutočnosť správca dane nevyvrátil. Konštatoval, že správca dane nepostupoval v daňovom konaní objektívne. Prvoradým záujmom štátu a účelom správy dane je správne určenie dane zákonne konformným postupom. Nikdy daňový subjekt nenamietal úkony správcu dane pri získavaní a preverovaní skutočností, ktoré sa uskutočnia ako vyhľadávacia činnosť správcu dane. Porušením jeho práv správcou dane je však považovanie týchto preverení za vykonávanie dokazovania v daňovom konaní daňového subjektu, ktorého daňovej povinnosti sa tieto výsledky preverovaním vôbec netýkajú, ani ich nevie nijako ovplyvniť. Z judikatúry Súdného dvora EÚ jednoznačne vyplýva, že mu správca dane nemôže odoprieť právo na odpočítanie dane kvôli pochybeniam dodávateľa, ale správca dane musí objektívne preukázať, že sa daňový subjekt zúčastnil podvodu alebo o ňom vedel. Inak je nepriznanie práva na odpočítanie dane v rozpore so smernicou o DPH tak ako ju vykladá Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre. Počas celej daňovej kontroly správca dane postupoval nezákonne, keď mu nedoručil výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane svojvoľne, nezákonne, bez akejkoľvek jeho vedomosti a súčinnosti vykonával rôzne dôkazy, čím vlastne vykonával vyhľadávaciu činnosť, ktorú v rámci daňovej kontroly už nemôže vykonávať, pretože by išlo súbežne o dva samostatné postupy, ktoré sa navzájom vylučujú. Správca dane mu doteraz neoznámil, aké má pochybnosti o dôkazoch ním predložených a neuvádza to ani v protokole z daňovej kontroly, ani v napadnutých rozhodnutiach, kde len tvrdí, že mal pochybnosti a tým mu znemožňuje vyjadriť sa k týmto pochybnostiam, navrhnúť dôkazy a ich odstránenie, prípadne dôkazy priamo predložiť. Napadnuté rozhodnutia sú nezákonné, pretože daňová kontrola bola ukončená protokolom, ktorý je zmätočný, nezákonný, pretože trikrát obsahuje tie isté skutočnosti. Protokol obsahuje len doslovný opis vybraných dokladov, ale nepostačuje to, aby boli splnené podmienky zákonných náležitostí obsahu protokolu podľa § 47 písm. h/ Daňového poriadku. Namietal, že žiaden právny predpis mu neukladá povinnosť, aby pre účely daňových evidencií viedol i záznamy pôvodu tovaru. Správca dane tým postupoval svojvoľne nad rámec svojich kompetencií. Argumentoval, že okrem faktúr predložil aj dodacie listy a jediný svedok Q. H., ktorý bol vypočúvaný v daňovej kontrole, potvrdil reálne dodanie tovaru od spoločnosti DIMĀS s.r.o.. S nikým iným zo spoločnosti DIMĀS s.r.o. nebol v kontakte. V zápisnici o ústnom pojednávaní svedok jednoznačne

potvrdil dodanie tovaru spoločnosťou, ktorej faktúry im aj odovzdal, teda spoločnosťou DIMĀS s.r.o.. O skutočnosti, že dodávateľ nie je registrovaný podľa zákona o veterinárnej starostlivosti, nemohol vedieť, pretože tento register nie je verejným registrom. Dodávateľa overoval z dostupných zdrojov v Obchodnom registri, Živnostenskom registri, nad rámec zákona si preveril ešte aj existenciu bankového spojenia a tiež overil, či je dodávateľ platcom dane z pridanej hodnoty. Zo všetkých dostupných informácií nemal pochybnosti o dôveryhodnosti dodávateľa. V tejto súvislosti poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR č. III.ÚS 401/09. Je povinnosťou správcu dane, aby preukázal podvodné konanie alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry - dodávateľ a preukázal, že dotknutý zdaniteľný subjekt vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet je súčasťou podvodu na DPH. Pochybnosti o vzájomnom právnom vzťahu dodávateľskej firmy a jeho prepravcu sú pre posúdenie dodania tovaru právne irelevantné. Svedok Q. H. tvrdil, že vykonával činnosť ako invalidný dôchodca na základe dohody o vykonaní prác, a to obmedzene a nepravidelne. Svedok Q. H. sa vyjadril, že firma MAOP s.r.o. len zmenila meno na DIMĀS s.r.o., pričom vlastníci boli tí istí, čo je potvrdením toho, že svedok pozná spoločnosť DIMĀS s.r.o.. To, že nepozná spoločnosť do takej miery, aby poznal osobne jej konateľov, poznal by jej sklady alebo iných zamestnancov vyplýva z jeho pozície, keď robil len roznášanie tovaru k odberateľom a s vedením spoločnosti sa nestretával. Q. H. označil ako jedinou osobu, s ktorou komunikoval v priebehu týchto obchodov Q. V.. Menovaná však nefiguruje vo firme DIMĀS s.r.o. ani ako majiteľ, konateľ, splnomocnený zástupca alebo zamestnanec. I táto tvrdená skutočnosť je podľa daňového subjektu právne irelevantná pre danú vec. I v prípade, že by splnomocniteľ konal bez poverenia alebo nad rámec plnomocenstva, je takýmto konaním splnomocniteľ, t.j. dodávateľ v plnom rozsahu viazaný. Daňový subjekt podotkol, že nikdy netvrdil, že Q. V. bola splnomocnená zastupovať firmu DIMĀS s.r.o.. Menovanú nepozná a nemá s ňou nič spoločné. Daňový subjekt namietal zaslanie oboznámenia s výsledkami daňovej kontroly, ktoré mu bolo doručené dňa 30.11.2016 t.j. až týždeň po vypracovaní protokolu, takže pred vypracovaním protokolu nemal možnosť zistiť obsah oboznámenia. Sám správca dane konštatuje, že nemá preukázané doručenie tohto oboznámenia. Následne však konštatuje, že sa k tomuto oboznámeniu nevyjadril. Správca dane v rozhodnutiach uviedol, že nebol dôvod, aby právny zástupca neprevzal zásielku doručovanú už 16.11.2016. Podľa platných zákonov bolo oznámenie doručené 30.11.2016, teda týždeň po vypracovaní protokolu a daňový subjekt sa s ním nemohol oboznámiť, čím boli porušené jeho práva. Daňový subjekt ďalej uviedol, že správca dane postupoval nezákonne, keď daňová kontrola začala 18.12.2015 a po zapožičaní dokladov dňa 20.01.2016 ďalší úkon uskutočnil až 03.10.2016, keď začal zisťovať základný skutkový stav. Tým správca dane porušil § 3 Daňového poriadku, pretože nedbal na zachovávanie práv daňového subjektu na konanie bez zbytočných prietahov podľa článku 48 Ústavy SR a tiež porušil § 44 ods. 1 Daňového poriadku, že daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Tento nezákonný postup vyústil do toho, že správca dane narýchlo posielal protokol z daňovej kontroly, aby dodržal lehotu na jej vykonania a tým mu odoprel právo na vyjadrenie. Namietal tvrdenie správcu dane, že označené oboznámenie vydáva podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Citované ustanovenie ani Daňový poriadok neumožňuje správcovi dane vydanie takéhoto oznámenia, pretože ide len o právo daňového subjektu vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Je jednoznačné, že správca dane mu neumožnil vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k jednotlivým dôkazom a k spôsobu ich vykonania, čím porušoval jeho základné právo uvedené v základných zásadách správy daní, a to právo na úzku spoluprácu daňového subjektu so správcou dane. Tým, že boli porušované jeho základné práva, boli všetky takéto vykonávané dôkazy vykonané v rozpore so zákonom, a tým podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku tieto skutočnosti ako dôkazy byť použité nesmú. Záver správcu dane, ktorým spochybňuje dodanie tovaru spoločnosťou DIMĀS s.r.o. a neuznal mu právo na odpočítanie dane je zjavne v rozpore so Smernicou 2006/112/ES, a to konkrétne vo veci Maks Pen EOOD, ktorá je pre túto vec v plnom rozsahu aplikovateľná, pretože ide o právne a skutkovo totožné prípady. Správca dane sa nevysporiadal so všetkými pripomienkami a vyjadreniami daňového subjektu vo vyjadrení zo dňa 04.01.2017. Nepredložil žiadny dôkaz, ktorý by odôvodňoval neuznanie práva na odpočítanie DPH. Na základe uvedených skutočností navrhol napadnuté rozhodnutia zrušiť v celom rozsahu a veci vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie.

6. Finančné riaditeľstvo SR preskúmalo v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku napadnuté rozhodnutia a zistilo tento skutkový stav:

7. Správca dane vykonal u daňového subjektu H.. V. X. kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014. Daňovou kontrolou bolo zistené, že kontrolovaný daňový subjekt si uplatnil

v zdaňovacom období december 2014 odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou DIMÄS s.r.o., J. Smreka, Bratislava, IČO: 36 303 311 za nákup tovaru - mäsa v celkovej sume 754,53 eur na základe faktúr uvedených na strane 2 rozhodnutia správcu dane.

8. Správca dane vykonal u daňového subjektu H.. V. X. kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014 a daňovou kontrolou bolo zistené, že kontrolovaný daňový subjekt si uplatnil v zdaňovacom období november 2014 odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou DIMÄS s.r.o. Bratislava za nákup tovaru - mäsa v celkovej sume 1173,39 eur na základe faktúr uvedených na strane 2 a 3 rozhodnutia správcu dane. Správca dane vykonal u daňového subjektu H.. V. X. kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 a zistil, že kontrolovaný subjekt si uplatnil v zdaňovacom období október 2014 odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou DIMÄS s.r.o. Bratislava za nákup tovaru - mäsa v celkovej sume 1405,18 eur na základe faktúr uvedených na strane 2 a 3 rozhodnutia správcu dane.

9. Správca dane preveroval dodávky mäsových výrobkov od spoločnosti DIMÄS s.r.o. pre kontrolovaný subjekt H.. V. X.. O dodávateľovi DIMÄS s.r.o. bolo zistené, že mal v kontrolovanom období od 18.09.2014 do 09.01.2015 jediného spoločníka a konateľa E. E., bytom S. XX, XXX XX O.. Od 10.01.2015 do 11.06.2015 sa stal jediným majiteľom a konateľom V. Q. a súčasným konateľom a majiteľom je J. Q., bytom P. V. T. X, XXXX A., Q. (od 12.06.2015).

10. Na základe dožiadania č. 103360139/2016 zo dňa 16.06.2016 bol požiadaný miestne príslušný správca dane daňového subjektu DIMAS s.r.o. o preverenie vystavených faktúr. Daňový úrad Bratislava vo svojej odpovedi zo dňa 19.09.2016 uviedol, že riešil niekoľko tuzemských aj medzinárodných dožiadaní v súvislosti s vykonaním miestneho zisťovania u daňového subjektu DIMAS s.r.o. Písomnosti sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Konateľovi daňového subjektu DIMÄS s.r.o. J. Q., Q. bolo dňa 26.7.2016 zaslané predvolanie na výsluch svedka č. 103585565/2016 zo dňa 25.07.2016, o čom bol upovedomený aj kontrolovaný daňový subjekt H.. V. X.. Zásielky boli prevzaté, ale v stanovenom termíne 17.08.2016 sa na ústne pojednávanie ani jeden z nich nedostavil. Spoločnosti DIMÄS s.r.o. bola ukončená registrácia DPH 29.02.2016.

11. Správca dane zaslal dňa 23.08.2016 výzvu č. 103777425/2016 Sociálnej poisťovni, Bratislava, či bola uvedená spoločnosť v príslušných zdaňovacích obdobiach október 2014 až december 2014 prihlásená do registra zamestnávateľov a či mala zamestnancov. Na základe odpovede Sociálnej poisťovne Bratislava zo dňa 08.09.2016 bolo zistené, že firma DIMÄS s.r.o. nemala v uvedených zdaňovacích obdobiach zamestnancov a nebola registrovaná v informačnom systéme Sociálnej poisťovne ako zamestnávateľ.

12. Dňa 23.08.2016 bola zaslaná výzva č. 103776137/2016 Štátnej veterinárnej a potravinovej správe SR o poskytnutie informácie, či firma DIMÄS s.r.o. bola v roku 2014 registrovaná na veterinárnej a potravinovej správe, v akom období a na akú činnosť. Dňa 12.09.2016 bola doručená správcovi dane odpoveď, že Regionálna veterinárna a potravinová správa SR, Bratislava neevduje túto spoločnosť v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, ktorí podliehajú registrácii podľa § 40 zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov. Taktiež táto spoločnosť nie je zaevidovaná v zmysle § 6 ods. 1 zákona č. 152/95 Z. z. o potravinách v žnem neskorších predpisov.

13. Dňa 03.10.2016 správca dane zaslal kontrolovanému daňovému subjektu výzvu na poskytnutie informácií a predloženie dokladov a dôkazov č. 104021329/2016, na základe ktorej mal v lehote 15 dní poskytnúť informácie k zdaniteľným obchodom so spoločnosťou DIMÄS s.r.o. Taktiež mal kontrolovaný subjekt predložiť dôkazy preukazujúce jeho uvedené tvrdenia. Vo výzve správca dane uviedol, že v prípade nepredloženia dôkazov nebude preukázané, že tovar skutočne dodala firma DIMÄS s.r.o., tzn. nevznikla jej daňová povinnosť z dodania tovaru v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v žnem neskorších predpisov, a z toho dôvodu nebude preukázané, že platiteľovi vzniklo právo na odpočítanie dane.

14. Daňový subjekt doručil správcovi dane dňa 06.10.2016 odpoveď na výzvu, v ktorej uviedol, že k nadviazaniu kontaktov s DIMÄS s.r.o. došlo cez dílera, resp. predajcu Q. H., osobne sa s majiteľom uvedenej firmy nestretol ani ich nepozná. Pri nadviazaní obchodných vzťahov zastupoval daňový subjekt V. X. ml. K nadviazaniu obchodných vzťahov ho viedli nižšie ceny a kvalita tovaru. Sídlo

tejto spoločnosti a prevádzkové priestory mu nie sú známe. Zdaniteľné obchody - objednávky, boli realizované cez Q. H. telefonicky, tovar objednávali vedúce školských jedální jednotlivo a vedúci jedálne vo firme Whirlpool. Pri obstaraní konkrétnych zdaniteľných obchodov konal s Q. H., ktorý objednávku vybavil, doviezol a doniesol daňový doklad/faktúru, dodací list a doklad o zaplatení. Kontrolovaný daňový subjekt zastupovali jednotliví vedúci jedální. Obchodné jednania v priebehu roka 2014 boli uskutočňované priamo v uvedených jedálňach s jednotlivými vedúcimi. Faktúry od spoločnosti DIMAS s.r.o. boli doručované osobne, niekedy poštou cez Q. H.. Prepravu tovaru od spoločnosti DIMAS s.r.o. zabezpečoval Q. H.. Od koho uvedená spoločnosť nakupovala tovar, nie je kontrolovanému daňovému subjektu známe. Zápisy z obchodných jednám neexistujú, objednávky sa uskutočňovali iba telefonicky cez vedúcich jedální a Q. H.. Zároveň daňový subjekt predložil zoznam dodávateľských faktúr za obdobie október 2014 - december 2014 od DIMAS s.r.o.

15. Keďže daňový subjekt označil Q. H. s trvalým bydliskom F. XXX ako jedínú osobu, s, ktorou bol v kontakte pri dodávkach mäsa od DIMAS s.r.o., správca dane mu zaslal predvolanie na výsluch svedka č. 104095672/2016 zo dňa 13.10.2016. Zároveň bolo kontrolovanému daňovému subjektu zaslané upovedomenie o vypočutí svedka č. 104095847/2016 zo dňa 13.10.2016.

16. Ústne pojednávanie so svedkom Q. H., z ktorého bola spísaná zápisnica č. 104220435/2016, sa uskutočnilo dňa 03.11.2016. Pri ústnom pojednávaní Q. H. k dodaniu tovaru od DIMAS s.r.o. uviedol, že nevykonával ani nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť. V roku 2014 robil na dohodu pre firmu MAOP s.r.o., presné obdobie si nepamätá, v inej firme dohodu nemal ani nepracoval. Keď skončil vo firme MAOP s.r.o., išiel na dôchodok. Firma MAOP s.r.o. sa zaoberala rozvozom mäsa a mäsových výrobkov. Firmu DIMAS s.r.o. svedok nepozná. S V. X. nadviazal kontakt tým spôsobom, že robil obchodného zástupcu vo firme CimbaPak s.r.o., Bardejov. Tovar pre V. X. objednávali vedúce jedální. Faktúry odovzdával ekonómke V. X. vo Whirlpoole. Faktúry vystavovala ekonómka Q. V., kontaktné údaje nevie. Faktúry mu posielala Q. V. poštou, niekedy mu ich aj priviezla domov. Platby v súvislosti s obchodom prebiehali hneď pri odovzdaní tovaru v hotovosti. Hotovosť odovzdával Q. V., ktorá si chodila po peniaze sama na miesta, kde sa telefonicky dohodli. Prepravu tovaru zabezpečoval on dodávkou, ev. číslo si nepamätá, kto bol vlastníkom vozidla nevie. Tovar sám nakladal aj vykladal. Tovar nakladal v Sonči, Poľsko, Q. V. objednávala tovar a on po neho chodil, adresy vykládky boli priamo jednotlivé jedálne \* prevádzky V. X.. Od koho bol tovar nakupovaný, nevie. K firme DIMAS s.r.o. sa vyjadril, že najprv bola firma MAOP s.r.o. a naraz sa zmenila na firmu DIMAS s.r.o., dohodu mu nepredĺžili, ale vlastníci boli tí istí.

17. Z údajov dostupných správcovi dane bolo zistené, že daňový subjekt DIMAS s.r.o. nemal žiadne prevádzky, nemal splnomocneného zástupcu, nepodal daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2014 a v podaných kontrolných výkazoch dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia október 2014 až december 2014 nedeklaroval dodanie tovaru pre kontrolovaný daňový subjekt H.. V. X..

18. Vykonaným dokazovaním správca dane dospel k záveru, že tovar dodaný v mesiaci december 2014 uvedený na dodávateľských faktúrach v celkovej sume 4527,22 eur, cena bez dane 3772,69 eur, DPH 754,53 eur od dodávateľa DIMAS s.r.o., nebol týmto dodávateľom skutočne dodaný. Vykonaným dokazovaním správca dane dospel k záveru, že tovar dodaný v mesiaci november 2014 uvedený na dodávateľských faktúrach v celkovej sume 7040,42 eur, cena bez dane, 5867,03 eur, DPH 1173,39 eur od dodávateľa DIMAS s.r.o., nebol týmto dodávateľom skutočne dodaný. Vykonaným dokazovaním správca dane dospel k záveru, že tovar dodaný v mesiaci október 2014 v celkovej sume 8431,08 eur, cena bez dane, 7025,90 eur, DPH 1405,18 eur od dodávateľa DIMAS s.r.o., nebol týmto dodávateľom skutočne dodaný.

19. Na základe výsledkov preverovania podľa správcu dane nebol preukázaný reálny pôvod fakturácie (vznik daňovej povinnosti) - dodanie tovaru dodávateľom DIMAS s.r.o., čím nevznikla pri deklarovanom dodaní tovaru daňová povinnosť a na druhej strane nevznikol nárok na odpočítanie dane. Spoločnosť DIMAS s.r.o. nemala personálne, technické ani materiálne zabezpečenie na podnikanie s takýmto druhom tovaru, neboli predložené dôkazy preukazujúce skutočné dodanie tovaru spoločnosťou DIMAS s.r.o.

20. Keďže kontrolovaný daňový subjekt H.. V. X. nesplnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších

predpisov, v zmysle ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, správca dane mu z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov neuznal právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených dodávateľom DIMÁS s.r.o. v zdaňovacom období október 2014 v sume 1 405,18 eura.

21. Správca dane zaslal dňa 14.11.2016 písomné oboznámenie č. 104284128/2016 s výsledkami daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl až december 2014. Do dňa spisovania protokolu nemal správca dane vedomosť o doručení tejto písomnosti. Daňový subjekt ku dňu spisovania protokolu o kontrole nepodal vyjadrenie k zisteným skutočnostiam uvedeným v oboznámení so zisteniami správcu dane pri výkone daňovej kontroly.

22. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl, august a september 2014 správca dane vyhotovil protokol č. 104356860/2016, v ktorom správca dane skonštatoval, že kontrolou predložených dokladov neboli zistené porušenia zákona č.222/2004 Z.z. o DPH.

23. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október, november a december 2014 správca dane vyhotovil protokol č. 104356861/2016. Protokol zo dňa 24.11.2016 z daňovej kontroly spolu s výzvou č. 104359385/2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zo dňa 24.11.2016 bol doručený dňa 14.12.2016. Dňa 04.01.2017 zaslal daňový subjekt správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole.

24. Dňa 06.02.2017 bolo daňovému subjektu doručené oznámenie č. 100183792/2017 zo dňa 31.01.2017 na dohodnutie termínu ústneho pojednávania týkajúceho sa prerokovania jeho pripomienok vo vyrubovacom konaní. Daňový subjekt nedohodol so správcou dane deň prerokovania pripomienok, preto správca dane určil deň ich prerokovania v zmysle § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov oznámením č. 100349828/2017 zo dňa 23.02.2017, a to na deň 22.03.2017. Daňový subjekt ani jeho splnomocnený zástupca sa dňa 22.03.2017 nezúčastnili na prerokovaní pripomienok. Správca dane o uvedenom spísal úradný záznam č. 100516815/2017 zo dňa 22.03.2017, v ktorom sa vysporiadal s pripomienkami daňového subjektu. Správca dane nezmenil výsledky zistené daňovou kontrolou uvedené v protokole z daňovej kontroly č. 104356861/2016 zo dňa 24.11.2016 (Protokol).

25. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100546151/2017 zo dňa 29.3.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane 754, 53 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, rozhodnutie č. 100545675/2017 dňa 29.03.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 1173,39 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014 a dňa 28.03.2017 vydal správca dane rozhodnutie č. 100541531/2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 1405,18 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014.

26. Daňový subjekt sa proti týmto rozhodnutiam správcu dane odvolal.

27. Žalovaný sa v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí podrobne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu, konštatoval, že dokazovanie a vyrubovacie konanie boli vykonané v súlade s Daňovým poriadkom, ich vykonaním bol dostatočne zistený skutkový stav a správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania podľa § 3 Daňového poriadku.

28. Včas podanými skoro identickými žalobami sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutí žalovaného aj rozhodnutí správcu dane. Navrhol, aby veci boli vrátené správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

29. V žalobách namietal, že rozhodnutia správcu dane sú nulitné, t.j. nevyvolávajúce žiadne právne účinky, pretože boli vydané niekým neexistujúcim. V tejto súvislosti poukázal na príslušné ustanovenia Daňového poriadku a zákona č. 479/2009. Argumentoval, že jeho spoločnosť má sídlo v Poprade, ktoré je súčasťou Prešovského kraja. Na základe vyššie citovaných ustanovení príslušným správcou dane je Daňový úrad Prešov, z toho vyplýva, že správcou dane nemôže byť niekto označený ako Daňový

úrad Prešov, pobočka Poprad, pretože organizačná zložka nemá právnu subjektivitu ani rozhodovaciu kompetenciu a taktiež nemá kompetenciu vystupovať navonok ako verejný orgán. Pobočky a kontaktné miesta majú slúžiť len na materiálne, technické a personálne zabezpečenie činnosti daňových úradov. Napadnuté rozhodnutia sú nulitné z dôvodu zmätočnosti, pretože v záhlaví rozhodnutia je uvedený ako orgán, ktorý ho vydal Daňový úrad Prešov - pobočka Poprad, vo výroku je už Daňový úrad Prešov bez označenia sídla a na konci je pečiatka Daňový úrad Prešov a podpísaná je H.. Q. E., riaditeľka odboru kontroly a analýz. Nie je možné zistiť, akého konkrétneho orgánu je riaditeľkou. Podľa názoru žalobcu organizačný poriadok nie je všeobecne záväznou právnou normou a už vôbec z neho nevyplýva, že pobočka Daňového úradu môže vystupovať ako verejný orgán. Je zriadená len na zabezpečenie kompetencií daňového úradu. Z týchto dôvodov sú rozhodnutia správcu dane nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

30. Žalobca tiež namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné a zmätočné, pretože nereagujú na jeho námietky týkajúce sa uvedenia dôvodu neuznania nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, uvádzajú dôvody, ktoré sú skutkovými nezmyslami a vzájomne si odporujúcimi tvrdeniami. Z rozhodnutí správcu dane nie je možné zistiť, aké sú dôvody správcu dane na neuznanie práva na odpočítanie dane, t.j. či sa v ňom popiera existencia tovaru, či dodanie tovaru, alebo dodanie tovaru od dodávateľa uvedeného na faktúre, alebo či ho správca dane obviňuje z daňového podvodu. Správca dane spochybňuje, že došlo k dodaniu tovaru uvedeného na vystavených faktúrach, ktorú ani spolu s dodacími listami nepokladá za dostatočné dôkazy o dodaní tovaru. Správca dane v rozhodnutiach ako dôvod neuznania práva na odpočítanie dane uvádza, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z dôvodu, že spoločnosť nemala personálne, technické ani materiálne zabezpečenie na podnikanie s takýmto druhom tovaru. Na jednej strane správca dane nespochybňuje existenciu tovaru a jeho dodanie, a na ďalšom mieste ho zrazu spochybňuje. Správca dane spochybňuje možnosť spoločnosti DIMĀS s.r.o. obchodovať s mäsom, pretože nebola registrovaná v zmysle príslušného ustanovenia o veterinárnej starostlivosti. Zároveň v rozhodnutiach uvádza, že žalobca nepreukázal, že dodávateľom bola spoločnosť DIMĀS s.r.o., pretože konateľ tejto spoločnosti nereaguje na výzvy správcu dane, hoci správca dane nepopiera reálne dodanie tovaru. nakoniec žalobcu obviňuje z podvodu, a to bez akýchkoľvek dôkazov, len z dôvodu, že tomu nasvedčuje správanie dodávateľského subjektu. Na základe uvedených dôvodov sú rozhodnutia správcu dane nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

31.

Žalobca v žalobe trval na svojich námietkach zaujatosti proti konajúcim zamestnancom daňovej správy, daňovým kontrolórom, H.. S. B. a H.. W. Y., nakoľko títo zamestnanci ako kontrolóri vykonávali daňovú kontrolu na základe písomného poverenia a účinky tohto poverenia trvali len počas daňovej kontroly do jej ukončenia, t.j. do doručenia protokolu daňovému subjektu podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku. Po ukončení daňovej kontroly nemali už možnosť vo veci ďalej konať, a to i vzhľadom na to, že celý výkon daňovej kontroly vykonávali chaoticky, neprofesionálne, zaujato a sústavne v jeho neprospech. Keďže títo zamestnanci konali vo vyrubovacom konaní napriek tomu, že boli poverení len na výkon daňovej kontroly, bolo ich povinnosťou neodkladne oznámiť príslušnému nariadenému zamestnancovi skutočnosti, že vo veci už konali v daňovej kontrole, čím si vytvorili skutkový a právny názor a prejavili vzťah k veci ako i k účastníkovi konania a jeho zástupcovi tak, ako to ustanovuje § 60 ods. 3 Daňového poriadku. O námietke zaujatosti rozhodovala zamestnankyňa daňovej správy H.. B., ktorá má kompetencie o otázke vylúčenia iných zamestnancov rozhodovať len počas výkonu daňovej kontroly vzhľadom na svoje pracovné zaradenie. I. daňová kontrola bola ukončená dorúčením protokolu, čím sa skončili i kompetencie uvedenej zamestnankyne, preto zjavne nemôže byť príslušným nadriadeným zamestnancom orgánu, ktorý o vylúčení rozhoduje, pretože už nejde o rozhodovanie v rámci daňovej kontroly. H. svojvoľne rozhodla bez toho, aby na takéto rozhodnutie mala kompetenciu, čím je takéto rozhodnutie nulitné. Navyše H.. B. je vo veci zaujatá, ona dávala protiprávne pokyny svojim podriadeným pri vykonávaní daňovej kontroly. Z tohto dôvodu mala byť vylúčená z rozhodovania o námietke zaujatosti. Žalobcovi bolo znemožnené podať proti nej námietku zaujatosti, keďže mu nebolo oznámené, že o tejto námietke sa bude rozhodovať, čo bolo povinnosťou správcu dane podľa § 3 ods. 8 Daňového poriadku.

32. Žalobca poukázal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože správca dane v rozhodnutiach nereagoval na podstatnú námietku o nezákonnosti celej daňovej kontroly, postup správcu dane v daňovej kontrole bol nezákonný, jeho postupom boli porušené práva žalobcu ako daňového subjektu s poukazom na § 3 ods. 8 Daňového poriadku, ktorý pojednáva o úzkej spolupráci daňových subjektov so správcou dane. V tejto súvislosti žalobca citoval § 23 ods. 1 Daňového poriadku

a poukázal, že žalobca a jeho právny zástupca dňa 03.11.2016 požiadali o nazretie do spisu podľa citovaného ustanovenia, a to bezprostredne po ukončení výsluchu svedka, pričom spis sa nachádzal v kancelárii, kde úkon výsluchu bol vykonaný. O tejto skutočnosti správca dane spísal zápisnicu, odmietol žalobcovi nazrieť do spisu s odôvodnením, že si žalobca vopred nedohodol termín nazretia do spisu a spis okamžite nemôže byť daný na nazretie bez uvedenia dôvodu. Citované ustanovenie § 23 ods. 1 Daňového poriadku nedáva správcovi dane oprávnenie, aby nazretie do spisu bolo vopred dohodnuté. Ak správca dane takúto požiadavku vyžaduje, porušuje tým článok 2 ods. 2 Ústavy SR, ako aj § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobca nepoznal obsah spisu, nemohol sa vyjadriť k jeho obsahu, k zisteným skutočnostiam a má dôvodné podozrenie, že v spise sa nachádzali dôkazy svedčiace v jeho prospech, ktoré však správca dane zatajil. Je klamstvom tvrdenie správcu dane, že si žalobca ani jeho právny zástupca nechceli dohodnúť termín nazretia do spisu. Je logické, že chceli využiť prítomnosť na daňovom úrade a v ten istý deň využiť ich právo a nazrieť do spisu s poukazom na ušetrené finančné prostriedky, stratu času a náklady na trovy právneho zástupcu. Tiež nie je pravda, že žalobca chcel nahliadnuť do spisu okamžite, zamestnancom správcu dane oznámil, že počká, kým im spis k nahliadnutiu pripraví v súlade so zákonom, ale chceli do spisu nazrieť v ten deň. Daňoví kontrolóri to však odmietli. Správca dane v rozhodnutiach uvádza, že žalobcu vyzval na dohodnutie termínu nahliadnutia do spisu, avšak takýto postup správcu dane Daňový poriadok neumožňuje, preto bol postup správcu v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy s § 3 ods. 1 a 8 ako aj s § 23 ods. 1 Daňového poriadku svojvoľný a nezákonný. Takýto nezákonný postup správcu dane, ktorým porušil procesné práva žalobcu, ale aj jeho základné ústavné práva vedie k záveru, že daňová kontrola je nezákonná s poukazom na to, že protokol z takejto daňovej kontroly, ktorá je hlavným podkladom v daňovom konaní, je nezákonný, a ako dôkaz nemohol byť v ďalšom daňovom konaní použitý, pretože má povahu nezákonného dôkazu (viď nález Ústavného súdu SR č. III.ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010).

33. Žalobca argumentoval, že správca dane v rozhodnutiach nespochybnil, že nadobudnutý tovar dodaný na vstupe bol v rovnakom množstve a v rovnakom druhu použitý na výstupe pre jeho vlastné zdanieľné použitie. Správca dane nemôže spochybniť dodanie tovaru spoločnosťou DIMĀS s.r.o. keď dôkazom opaku túto skutočnosť nevyvrátil (zhodný skutkový stav ako vo veci C285/11 Bonik EOOD). To, že spoločnosť DIMĀS s.r.o. mu dodala tovar, preukázal dôkazmi- dodacími listami, faktúrami, ktoré nikdy v priebehu daňovej kontroly a daňového konania správca dane nespochybnil, tým sa dôkazné bremeno presunulo na správcu dane, ktorý len dôkazom opaku mohol preukázať, že ním predložené dôkazy nezodpovedajú reálnemu uskutočneniu obchodu. Záver, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru od tejto spoločnosti je nesprávne, v rozpore s judikatúrou súdneho dvora EÚ. Nestačia len vyjadrené pochybnosti správcu dane bez predloženia akýchkoľvek dôkazov s odkazom na dôkazné bremeno daňového subjektu.

34. Žalobca namietal neobjektívnosť správcu dane. Poukázal na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ, z ktorej jednoznačne vyplýva, že správca dane mu nemôže odoprieť právo na odpočítanie danie kvôli pochybeniam dodávateľa, ale správca dane musí objektívne preukázať, že sa žalobca zúčastnil podvodu, alebo o ňom vedel, inak je nepriznanie práva na odpočítanie dane v rozpore so smernicou o DPH tak, ako ju vykladá Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre. Žalobca dôvodil, že počas celého priebehu daňovej kontroly správca dane postupoval nezákonne, keď mu nedoručil výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Tento zákonom určený postup je pre správcu dane záväzný a nedodržanie tohto zákonom určeného postupu znamená porušenie základných ustanovení, preto bol postup správcu dane nezákonný.

35. Žalobca poukázal, že po tom, ako predložil všetky doklady, ktoré správca dane od neho na výkon daňovej kontroly požadoval, svojvoľne, nezákonne, bez akejkoľvek súčinnosti a jeho vedomosti správca dane vykonával rôzne dôkazy, čím vlastne vykonával vyhľadávaciu činnosť, ktorú v rámci daňovej kontroly už nemôže vykonávať, pretože by išlo o súbežne o dva samostatné postupy, ktoré sa navzájom vylučujú. Daňový poriadok nedovoľuje správcovi dane vykonávať vyhľadávaciu činnosť. Keď mal správca dane pochybnosti o správnosti, úplnosti alebo pravdivosti ním predložených a uvádzaných skutočností, mal tieto pochybnosti uviesť, vyzvať ho na vyjadrenie, prípadne predloženie dôkazov, a nie svojvoľne zisťovať všelijakými dožiadaniami, o ktorých nemá žalobca vedomosť, ktoré vôbec nebolo potrebné zisťovať. Správca dane úplne zbytočne spôsobil prieťahy. V dôsledku uvedeného nezákonného postupu správcu dane je celá daňová kontrola nezákonná. Správca dane žalobcovi doteraz neoznámil, aké má pochybnosti o ním predložených dôkazoch, neuvádza to ani v protokole z daňovej kontroly ani v napadnutých rozhodnutiach, kde len tvrdí, že mal pochybnosti. Správca dane v rozhodnutiach

uvádza, že výzvou zo dňa 03.10.2016 deklaroval pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov ním predložených, v uvedenej výzve sa však vôbec nenachádza oznámenie o pochybnostiach, ako to výslovne vyžaduje § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Vo výzve správca dane žiadal len všeobecné informácie o priebehu obchodov so spoločnosťou MAOP s.r.o. ako aj so spoločnosťou DIMĀS s.r.o. za zdaňovacie obdobia júl 2014 až december 2014.

36. Žalobca namietal, že Protokol zo dňa 24.11.2016 z daňovej kontroly je nezákonný, zmätočný, trikrát obsahuje tie isté skutočnosti a správca dane si nedal ani tú námahu, aby protokol bol obsahovo jednotným celkom. V tejto súvislosti žalobca poukázal na § 47 písm. h/ Daňového poriadku. Poukázal, že obsah doručeného Protokolu len doslovne kopíruje obsah vybraných listín, ktoré sa nachádzajú v daňovom spise, pričom nie je možné, aké aj iné doklady a dôkazy sa v spise nachádzajú, pretože správca dane ich pred žalobcom zatajoval keď neumožnil nazrieť do spisu. Z Protokolu nie je možné zistiť, aké doklady a dôkazy mal správca dane k dispozícii, najmä dôkazy svedčiace v prospech žalobcu. Sú v ňom uvedené len závery skutkové i právne bez toho, aby mali oporu v jednotlivých dôkazoch, jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. V rozhodnutiach správcu dane sa však nikde neuvádza, aké dôkazy a z akého dôvodu vykonal, ani ako ich posúdil jednotlivo, ani vo vzájomnej súvislosti a ani ako sa k nim vyjadril daňový subjekt.

37. Žalobca dôvodil, že žiadny daňový právny predpis, ani správca dane mu nikdy neuložili povinnosť, aby pre účely jeho daňových evidencií viedol i záznamy o pôvode tovaru. Ak správca dane takéto údaje od neho požaduje, postupuje svojvoľne nad rámec kompetencií, pretože nie je oprávneným orgánom podľa § 21 zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách ako orgán vo veciach úradnej kontroly potravín. Údaj o pôvode tovaru je potrebný len pre veterinárnu správu počas prepravy tovaru, keďže však tovar - mäso už nebolo ďalej prepravované, ale bolo už spotrebované (uvarené na stravu), je táto skutočnosť úplne zbytočná. Žalobca daňovej kontrole odovzdal všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, čím svoju dôkaznú povinnosť splnil. Okrem faktúr predložil aj dodacie listy a jediný svedok Q. H., ktorý bol vypočúvaný v daňovej kontrole potvrdil reálne dodanie tovaru od spoločnosti DIMĀS s.r.o., s nikým iným zo spoločnosti DIMĀS s.r.o. žalobca nebol v kontakte. Svedok jednoznačne potvrdil dodanie tovaru spoločnosťou DIMĀS s.r.o., ktorej faktúry aj odovzdal. Svedok H. o spoločnosti DIMĀS s.r.o. vedel, aj keď ju priamo nepoznal. Skutočnosť, že dodávateľ nie je registrovaný podľa zákona o veterinárnej starostlivosti žalobca nemohol vedieť, pretože tento register nie je verejným registrom, dodávateľ si vždy overoval z dostupných zdrojov v Obchodnom registri, Živnostenskom registri, overil si existenciu bankového spojenia, či je dodávateľ platcom DPH. Nestačí, aby daňové orgány spochybňovali tvrdenie daňového subjektu, ale musia dôkazom opaku vyvrátiť tvrdenia daňového subjektu.

38. Žalobca argumentoval, že nemôže byť postihnutý za konanie inej spoločnosti - DIMĀS s.r.o., ktorá nekomunikuje so správcou dane. Vždy tvrdil, že tovar mu dala spoločnosť DIMĀS s.r.o., čo svedok Q. H. jednoznačne potvrdil. To, že nepozná osobne jej konateľov vyplýva z jeho pozície, keď robil len roznášanie tovaru k odberateľom a s vedením spoločnosti sa nestretáva. Svedok H. označil jedinou osobu, s ktorou komunikoval v priebehu týchto obchodov pani V., ktorá však nefiguruje vo firme DIMĀS s.r.o. ani ako majiteľ, konateľ, splnomocnený zástupca alebo zamestnanec. Táto skutočnosť tvrdená správcou dane je právne irelevantná pre prejednávajúcu vec, pretože i v prípade, že by splnomocniteľ konal bez poverenia alebo nad rámec plnomocenstva, je takýmto konaním splnomocniteľ, t.j. žalobcov dodávateľ v plnom rozsahu viazaný. Keďže žiadny dodávateľ žalobcovi do dnešného dňa neoznámil takýto nesúhlas, že neuznáva tieto úkony z dôvodu neexistencie alebo prekročeniu plnomocenstva a mohlo by dôjsť k spochybneniu obchodnoprávných úkonov, je plnomocnenstvo v plnom rozsahu platné tak, ako to určuje § 33 Občianskeho zákonníka v nadväznosti na Obchodný zákonník. Žalobca zdôraznil, že na splnomocnenie stačí ústne udanie plnomocenstva.

39. Žalobca poukázal, že oboznámenie s výsledkami daňovej kontroly zo dňa 14.11.2016 mu bolo doručené až 30.11.2016, t.j. až týždeň po vypracovaní Protokolu, takže pred vypracovaním Protokolu nemal možnosť zistiť obsah tohto oboznámenia. Správca dane postupoval nezákonne, keď daňová kontrola začala 18.12.2015 a po zapožičaní dokladov dňa 20.01.2016 ďalší úkon uskutočnil až dňa 03.10.2016, keď začal správca dane len zisťovať základný skutkový stav. Tým porušil § 3 ods. 1 Daňového poriadku a aj § 44 ods. 1 Daňového poriadku. Tento nezákonný postup vyústil do toho, že správca dane narýchlo posielal Protokol z daňovej kontroly, aby dodržal lehotu na jej vykonanie. Týmto postupom odoprel daňovému subjektu právo podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku. Keď sa žalobca neoboznámil s postupom správcu dane v daňovej kontrole, ani sa k nej nemohol nikdy počas

daňovej kontroly vyjadriť. Správca dane neumožnil žalobcovi vyjadrovať s v priebehu daňovej kontroly k jednotlivým dôkazom, k spôsobu ich vykonania, keďže ich vykonával bez akejkoľvek jeho vedomosti. Tým porušoval jeho základné právo uvedené v základných zásadách správy daní, a to právo na úzku spoluprácu daňového subjektu so správcom dane podľa § 3 ods. 8 Daňového poriadku. Takisto mu znemožnil využiť jeho právo podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, keďže sa nemohol k ničomu vyjadrovať. Daňové orgány nikdy nespochybnili, že v týchto obchodoch konal v dobrej viere, nikdy o žiadnom podvodnom konaní netušil, takže neexistuje žiadny dôvod pre nepriznanie odpočtu DPH.

40. Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

41. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

42. Podľa § 2 ods. 2 SSP, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

43. Podľa § 190 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom j zamietne.

44. S poukazom na vyššie citované zákonné ustanovenia správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré im predchádzalo, vypočul účastníkov konania, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné.

45. Predmetom preskúmania sú rozhodnutia žalovaného, ktorými potvrdil rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v sume 754,53 eur za zdaňovacie obdobie december 2014, v sume 1173,29 za zdaňovacie obdobie november 2014 a v sume 1405,18 eur za zdaňovacie obdobie október 2014 z dôvodu, že žalobca nespĺnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, v zmysle ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Správca dane z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 písm. a/, § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených dodávateľom DIMÁS s.r.o. v zdaňovacom období december 2014 v sume 754,53 eur, v zdaňovacom období november 2014 v sume 1173,39 eur a v zdaňovacom období október 2014 v sume 1405,18 eur.

46. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (zákon o DPH), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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

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

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

50. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, 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.

51. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

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

53. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

54. Podľa § 3 ods. 8 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

55. Podľa § 4 ods. 1 Daňového poriadku, správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec.

56. Podľa § 7 ods. 1 Daňového poriadku, miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u fyzickej osoby miestom jej trvalého pobytu a u právnickej osoby jej sídlom.

57. Podľa § 23 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt alebo jeho zástupca môže byť oprávnený nazerať do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností. Do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa § 21 alebo podľa osobitného predpisu, je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazrieť najskôr po tom, ako sa získa výsledok takéhoto dožiadania, ktorý je použiteľný ako dôkaz pri správe daní. Správca dane je povinný o každom takomto nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. Daňový subjekt alebo jeho zástupca nie je oprávnený nazerať do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti a dokumentov, sprístupneným ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb.

58. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje  
a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,  
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.

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

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

61. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

62. Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly

k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnutí, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

63. Podľa § 45 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia.

64. Podľa § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

65. Podľa § 46 ods.1 veta prvá Daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

66. Podľa § 46 ods.8 veta prvá Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c).

67. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

68. Podľa § 47 písm. h) Daňového poriadku, protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov.

69. Podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku, zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosti o jeho nezaujatosti.

70. Podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku, zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený aj vtedy, ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa.

71. Podľa § 60 ods. 5 Daňového poriadku, zamestnanec príslušného orgánu, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, môže do doby, keď bude rozhodnuté o tom, či je zaujatý, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.

72. Podľa § 60 ods. 6 veta prvá Daňového poriadku, o námietke zaujatosti rozhodne jeho najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý môže rozhodnúť o vylúčení zamestnanca aj z vlastného podnetu.

73. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov orgánmi štátnej správy v oblasti daní a poplatkov (len zákon č.479/2009 Z.z.) sú:

- a/ Ministerstvo financií Slovenskej republiky,
- b/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,
- c/ daňové úrady.

74. Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 479/2009 Z. z., Finančné riaditeľstvo a daňové úrady sú súčasťou finančnej správy.

75. Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z., na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu.

76. Podľa § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z., daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

77. Podľa § 9 zákona č. 479/2009 Z. z., k 1. januáru 2012 minister financií Slovenskej republiky určí vnútornú organizačnú štruktúru daňových úradov a zriadi pobočky daňových úradov a kontaktné miesta daňových úradov.

78. Žalobcom vznesené námietky správny súd považuje za nedôvodné.

79. Žalobca namietal, že rozhodnutia správcu dane sú nulitné, t. j. nevyvolávajúce žiadne právne účinky, pretože boli vydané neexistujúcim subjektom. Argumentoval príslušnými ustanoveniami zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní. Poukázal, že žalobca má sídlo v Poprade, ktorý je súčasťou Prešovského kraja a jeho správcom dane je Daňový úrad Prešov, so sídlom Prešov, Hviezdoslavova 7. Z uvedeného je zrejmé, že správcom dane žalobcu nemôže byť označený Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, pretože organizačná zložka nemá právnu subjektivitu ani rozhodovaciu kompetenciu, taktiež nemá kompetenciu vystupovať navonok ako verejný orgán. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že v súlade s citovanými ustanoveniami zákona č. 479/2009 Z. z. bol prezidentom finančnej správy schválený organizačný poriadok daňových úradov, podľa ktorého organizačnými zložkami daňového úradu sú pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňových úradov s uvedením činností, ktoré zabezpečujú. Vnútornú organizačnú štruktúru Daňového úradu Prešov určil k 01.01.2012 prezident finančnej správy na návrh riaditeľa Daňového úradu Prešov. Daňový úrad Prešov má zriadenú okrem iných aj pobočku Poprad ako svoju organizačnú zložku, preto ak vydal rozhodnutie Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad opatrené okrúhlu pečaťou Daňového úradu Prešov, nešlo o rozhodnutie vydané neexistujúcim orgánom. Takýmto spôsobom vykonávajú činnosť daňové úrady na celom území Slovenskej republiky. Vo výroku rozhodnutia správcu dane je jednoznačne uvedené, že ho vydal Daňový úrad Prešov. Záhlavie rozhodnutia, resp. výzvy s uvedením pobočky Poprad ako legitímnej organizačnej zložky daňového úradu nemá vplyv na zákonnú formálnu a obsahovú stránku rozhodnutia, resp. výzvy správcu dane. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor vyslovený Najvyšším súdom SR v uznesení zo dňa 16. januára 2018 sp.zn. 1Sžf/100/2016, k rovnakej žalobnej námietke, z ktorého vyplýva: „V ustanovení § 5 ods.1 zák.č.479/2009 Z.z. je vymedzený priestor, v ktorom daňový úrad vrátane pobočiek daňového úradu a kontaktných miest daňového úradu vykonáva svoju zákonom vymedzenú pôsobnosť. Žalobca ak chce spochybníť niektoré z oprávnení pobočky ako organizačnej zložky (t.j. kompetenčne neoddeliteľnej súčasti) daňového úradu, potom musí konkrétne predložiť listinný dôkaz, ktorý by toto tvrdenie žalobcu potvrdzoval“. Žalovaný v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí ďalej konštatoval, že H., riaditeľka odboru kontroly a analýz, je poverený zamestnanec správcu dane, ktorý podpisuje dokumenty v rámci podpisového poriadku finančnej správy. Informáciu, akého orgánu je menovaná riaditeľkou, je možné zistiť z prezentačnej pečiatky nachádzajúcej sa pri podpise, ako aj z organizačného poriadku daňových úradov. Námietky žalobcu o nulite napadnutých rozhodnutí správcu dane sú s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti nedôvodné.

80. Žalobca namietal nepreskúmateľnosť a zmätočnosť rozhodnutí správcu dane, pretože z nich nie je možné zistiť dôvody neuznania práva na odpočítanie dane. Žalovaný dôvodil, že rozhodnutia obsahujú odôvodnenie s uvedením skutkového stavu, z ktorého je zrejmý dôvod neuznania odpočítania dane z pridanej hodnoty, a to nepreukázanie reálneho pôvodu predmetu fakturácie - dodanie tovaru dodávateľom DIMĀS s.r.o. Správca dane nespochybnil reálne dodanie tovaru, ale spochybnil dodanie tovaru konkrétnym dodávateľom. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku zo dňa 21. februára 2018 sp.zn. 3Sžf/6/2017, z ktorého vyplýva: „V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní“.

81. Žalobca v žalobe trval aj na skutočnostiach, ako ich uviedol v námietke zaujatosti zo dňa 14.03.2017 proti konajúcim zamestnancom daňovej správy. Žalovaný v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí poukázal, že podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku zamestnanec príslušného orgánu je z daňového

konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti. Zákon teda v tomto odseku stanovuje dôvod na vylúčenie zamestnanca, a to ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania je možné mať pochybnosť o jeho nezaujatosti. Dôvodom na vylúčenie zamestnanca je existencia samotnej pochybnosti o jeho nezaujatosti. Zamestnanci správcu dane, ktorých uviedol žalobca v odvolaní, boli poverení na výkon daňovej kontroly vedúcim zamestnancom poverením č. 21306448/2015 zo dňa 26.11.2015. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca svojím podaním doručeným správcovi dane dňa 15.03.2017 vzniesol námietku zaujatosti voči zamestnancom správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu. Správca dane po preskúmaní podania v oznámení č. 100493539/2017 zo dňa 17.03.2017 konštatoval, že námietka zaujatosti je neskôr uplatnená, teda uplatnená po 15 dňoch odo dňa, kedy sa skutočnosti preukazujúce vylúčenie zamestnancov správcu dane podľa § 60 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku daňový subjekt dozvedel. O tom, že vyrubovacie konanie budú vykonávať namietaní zamestnanci správcu dane sa daňový subjekt dozvedel dňa 06.02.2017 po prevzatí listu č. 100183792/2017 zo dňa 31.01.2017 (dohodnutie dňa ústneho pojednávania o priebehu a o výsledkoch dokazovania - vyrubovacie konanie), na ktorom boli uvedené mená zamestnancov správcu dane. Na základe týchto skutočností správca dane na námietku zaujatosti neprihliadal. Menovaní zamestnanci správcu dane postupovali v súlade s Daňovým poriadkom a opisom činností ich štátno-zamestnaneckého miesta. Námietkou zaujatosti sa zaoberala H.. B. ako najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku môže rozhodnúť o vylúčení zamestnancov. Keďže vo vyrubovacom konaní pokračuje ten správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, H.. B. mala kompetencie rozhodovať o vylúčení zamestnancov správcu dane aj po ukončenej daňovej kontrole. Tvrdenie daňového subjektu o jej zaujatosti považoval žalovaný za irelevantné a nepodložené žiadnymi dôkazmi. Správny súd považuje túto žalobnú námietku za nedôvodnú, správca dane aj žalovaný postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku.

82. Žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutí správcu dane, pretože boli porušené jeho práva. Celú daňovú kontrolu považuje za nezákonnú z dôvodu, že v Protokole nie sú uvedené podstatné skutočnosti pre posúdenie zákonnosti výkonu daňovej kontroly. Poukázal, že mu nebolo umožnené nazrieť do spisu v zmysle § 23 ods. 1 Daňového poriadku. Žalovaný konštatoval, že dňa 03.11.2016 sa uskutočnilo ústne pojednávanie so svedkom Q. H. vo veci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 104220435/2016). Pri ústnom pojednávaní bol prítomný aj kontrolovaný daňový subjekt so svojím splnomocneným zástupcom. Splnomocnený zástupca daňového subjektu bezprostredne po ukončení ústneho pojednávania požiadal o okamžité nazretie do spisu daňového subjektu. Správca dane mu oznámil, že po dohodnutí termínu mu umožní do spisu nazrieť. Ustanovenie § 23 ods. 1 Daňového poriadku nestanovuje správcovi dane povinnosť okamžite dať nazrieť do spisu daňovému subjektu, kedykoľvek o to požiada. Toto ustanovenie zákona stanovuje podmienky, za akých je daňový subjekt oprávnený do spisu nazerať, to znamená, že spis nie je možné okamžite dať k nahliadnutiu, ale treba ho k nahliadnutiu pripraviť. Z toho dôvodu správca dane dal možnosť daňovému subjektu dohodnúť termín nahliadnutia do spisu. Daňový subjekt však nebol ochotný tento dátum dohodnúť. Táto skutočnosť je uvedená v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 104221036/2016 zo dňa 03.11.2016, ktorú splnomocnený zástupca odmietol podpísať. Daňový subjekt mohol kedykoľvek v priebehu kontroly aj po nej dohodnúť so správcom dane termín nahliadnutia do spisu, čo neurobil. Tvrdenie daňového subjektu o dôvodnom podozrení, že sa v spise nachádzali dôkazy svedčiace v jeho prospech, ktoré však správca dane zatajil, považoval žalovaný za irelevantné a nepodložené žiadnymi dôkazmi. V spise sa nachádzajú dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu, a to dôkazy týkajúce sa dodávateľa MAOP, s.r.o., u ktorého mal v priebehu daňovej kontroly správca dane pochybnosti, či skutočne tovar - mäso, dodal kontrolovanému subjektu. Odpočítanie dane na základe faktúr od tohto dodávateľa správca dane uznal. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd konštatuje, že námietka žalobcu o porušení jeho procesných práv je nedôvodná.

83. Žalobca poukázal, že správca dane v napadnutých rozhodnutiach uznáva a nespochybňuje, že nadobudnutý tovar dodaný na vstupe bol v rovnakom množstve a rovnakom druhu použitý na výstupe pre jeho vlastné zdaniteľné plnenie, pričom správca dane nikde neuvádza, že by žalobca tovar nadobudol od iného dodávateľa než od DIMÁS s.r.o. Žalovaný k tomuto tvrdeniu žalobcu dôvodil, že v daňovom konaní povinnosť dôkazného bremena spočíva priamo na daňovom subjekte podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Teda výhradne daňový subjekt je povinný preukázať vierohodnosť a správnosť povinných evidencií, resp. skutočností ovplyvňujúcich správne určenie dane. Vzhľadom na výsledky dokazovania sa túto povinnosť žalobcovi nepodarilo splniť, nepreukázal dostatočne, že tovar bol skutočne dodaný

deklarovaným dodávateľom. Nie je povinnosťou správcu dane preukazovať opak a zisťovať, aký dodávateľ dodal žalobcovi tovar. Správny súd poukazuje, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Podľa právneho názoru Najvyššieho súdu SR vysloveného v rozsudku zo dňa 30. januára 2013 sp.zn. 8SŽf/9/2012... „vykonanie dokazovania je primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ daňovníka, je povinnosťou daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí alebo správcovi dane nenavrhol alebo nepredloží nové dôkazy, alebo neoznámi inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, tak potom musí niesť dôsledok tohto svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby“. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti aj uznesenie Ústavného súdu SR II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015, v ktorom vyslovil právny názor, že prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo o sebe porušením základného práva daňového subjektu na inú právnu ochranu.

84. Žalobca tiež v žalobe namietal, že „správca dane nepostupoval objektívne, lebo prvoradý záujem štátu, ktorý má správca dane chrániť, nie je vymyslieť čo najviac pochybností na neuznanie práva na odpočítanie dane v reťazci DPH“. Žalovaný argumentoval, že daňovou kontrolou správca dane zisťoval a preveroval základ dane a iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti predovšetkým formou podrobného preskúmania všetkých dokladov potrebných na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti. Nešlo iba o ich formálnu kontrolu. Správca dane nebol viazaný pri daňovej kontrole iba návrhmi daňového subjektu, bol však povinný zistiť skutkový stav veci a za tým účelom bol aj povinný obstaráť spoľahlivé a vierohodné podklady pre svoje rozhodnutie. Daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Pri zisťovaní podkladov potrebných pre rozhodnutie vo veci správca dane postupoval tak, aby nedochádzalo k nadmernému zaťažovaniu daňového subjektu, a zvolil také zákonné prostriedky, ktorého výsledkom bolo objektívne rozhodnutie vo veci. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane, preto bolo pre prijatie vecného záveru nevyhnutné preveriť základný predpoklad na jeho uznanie, a to vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Preto správca dane vykonal dôkazy dožiadaniami, žiadosťami o súčinnosť, ústnym pojednávaním. V tejto súvislosti správny súd poukazuje, že zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí.

85. Námietka žalobcu „o vymyslení pochybností na neuznanie práva na odpočítanie dane a vykonávanie dokazovania, ktoré sa netýka jeho daňovej povinnosti“, je neopodstatnená. Správny súd konštatuje, že správca dane bol oprávnený preveriť, či boli splnené zákonné podmienky na uplatnenie odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Uplatnenie nároku na odpočítanie dane nie je možné iba na základe splnenia formálnych náležitostí tým, že prijaté faktúry budú zaúčtované. Hlavnou podmienkou je preukázanie dodania tovaru deklarovaným dodávateľom. Žalovaný rešpektoval závery ESD uvedené v rozsudku C-285/11, na ktorý poukázal žalobca. Dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli zistené skutočnosti, podľa ktorých deklarovanému dodávateľovi tovaru nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) nesplnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH.

86. Žalobca namietal, že počas celej daňovej kontroly správca dane postupoval nezákonne, pretože mu nedoručil výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane zaslal žalobcovi výzvu na poskytnutie informácií a predloženie dokladov a dôkazov č. 104021329/2016 zo dňa 03.10.2016, ktorá mu bola doručená dňa 04.10.2016. Žalobca si nesplnil dôkaznú povinnosť keďže v odpovedi na výzvu nepredložil žiadny relevantný dôkaz, že spoločnosť DIMAS s.r.o. mu dodala tovar. V odpovedi na výzvu označil Q. H. za jedinou osobu, s ktorou v zdaniteľných obchodoch konal. Menovaný mal však uzavretú dohodu o pracovnej činnosti iba s firmou MAOP s.r.o., ktorá dodávala tovar v zdaňovacích obdobiach júl až september 2014 a ktorej konateľkou bola Q. V.. Tá

bola označená vo svedeckej výpovedi Q. H. ako jediná osoba, s ktorou komunikoval ohľadom dodávok mäsa. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklarovanej dodávateľom zdaniteľných plnení správcou dane, žalobca bol povinný preukázať, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

87. K ďalším námietkam žalobcu správny súd uvádza, že správca dane vykonáva dokazovanie s cieľom zistiť a preveriť uvedené skutočnosti čo najúplnejšie. Správca dane nepostupoval nezákonne a nevykonával v rámci daňovej kontroly vyhľadávaciu činnosť. Cieľom vykonaného dokazovania bolo preskúmať a preukázať reálnu existenciu uskutočnenia preverovaných obchodných transakcií, ktoré deklaroval žalobca, čo je v súlade s platnými právnymi predpismi.

88. Podľa názoru žalobcu sú napadnuté rozhodnutia správcu dane nezákonné, pretože daňová kontrola bola ukončená Protokolom, ktorý je zmätočný a nezákonný, pretože neobsahuje zákonom predpísané náležitosti. Správny súd konštatuje, že z protokolu č. 104356861/2016 zo dňa 24.11.2016 (Protokol) je zrejme, že obsahuje všetky náležitosti uvedené v § 47 Daňového poriadku. Dôvodom, že Protokol obsahuje viackrát rovnaké skutočnosti, je, že správca dane vykonal daňovú kontrolu za tri zdaňovacie obdobia október, november a december 2014. Z uvedených skutočností vyplýva, že aj táto žalobná námietka je nedôvodná.

89. Žalobca namietal, že „správcovi dane sa podarilo nemožné, keď preukazuje neexistenciu niečoho“. Argumentoval, že žiadny daňovo-právny predpis, ani správca dane neuložili daňovému subjektu povinnosť, aby pre účely daňových evidencií viedol i záznamy pôvodu tovaru. Z uvedeného dôvodu konal správca dane svojvoľne, nad rámec svojich kompetencií. Žalovaný v súlade s platnými právnymi predpismi dôvodil, že pri obchodovaní s mäsom musí prejsť tento tovar veterinárnou kontrolou, pôvod výrobkov musí byť od schválených dodávateľov a musí byť dodávaný výlučne do schválených prevádzok vedených v registri ŠVPS. V zmysle vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) č. 931/2011 prevádzkovatelia potravinárskych podnikov musia byť schopní identifikovať podniky, do ktorých dodali svoje výrobky. Ide o systém identifikácie priameho dodávateľa a priameho zákazníka. Nové vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 931/2011 na základe článku 18 ods. 5 nariadenia č. 178/2002 o všeobecnom potravinovom práve upravuje požiadavky na výsledovateľnosť osobitne pre sektor potravín živočíšneho pôvodu. Nariadenie (EÚ) č. 931/2011 sa vzťahuje na všetkých prevádzkovateľov potravinárskych podnikov vo všetkých fázach výroby, nespracované výrobky živočíšneho pôvodu, spracované výrobky živočíšne, všetky potraviny živočíšneho pôvodu, na ktoré sa vzťahuje nariadenie ES č. 853/2004. Nariadenie predpokladá, že odberateľ zásielky musí mať vždy prístup k príslušným údajom o zásielke a môže splniť právne požiadavky voči príslušnému orgánu a tieto informácie mu na požiadanie dať k dispozícii. Predpokladá sa, že tieto informácie budú na obchodnom doklade (dodacom liste) sprevádzajúcom potraviniu. Usmernenie k vykonávaniu článkov 11, 12, 14, 17, 18, 19 a 20 Nariadenia (ES) č. 178/2002 o všeobecnom potravinovom práve určuje, že daňové požiadavky požadujú uchovávať obchodné dokumenty obvykle 5 rokov alebo v prípade potravín s uchovateľnosťou dlhšou ako 5 rokov ešte 6 mesiacov po skončení uchovateľnosti potraviny. Potraviny živočíšneho pôvodu sú špecifickou komoditou, obchodovanie s ktorou sa riadi osobitnými predpismi, ktorých uplatňovanie zabraňuje zneužívajúcemu konaniu daňových subjektov a preukázanie ich dodržiavania je dôležitým dôkazom o uskutočnení obchodnej transakcie ako takej. Žalobca sa v odpovedi na výzvu na predloženie dôkazov vyjadril, že nemá vedomosť o tom, odkiaľ tovar - mäso, dodávateľ kúpil. Správca dane poukázal aj na § 3 ods. 3 písm. b) a g) v nadväznosti na § 13 ods. 2 vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva a rozvoja vidieka Slovenskej republiky zo dňa 29. marca 2012 o označovaní potravín, kde je jednoznačne stanovené, že na každej potravine musí byť uvedený tento údaj: meno alebo obchodné meno a adresa výrobcu, baliarne alebo predávajúceho, ktorý má sídlo v členskom štáte Európskej únie, ďalej údaj o pôvode alebo mieste pôvodu. Správny súd konštatuje, že správca dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi.

90. Žalobca dôvodil, že okrem faktúry predložil aj dodacie listy a jediný svedok Q. H. potvrdil reálne dodanie tovaru od DIMĀS s.r.o. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že faktúra ani dodacie listy nie sú jediným relevantným dokladom preukazujúcim, že k zdaniteľnému obchodu došlo, a na základe ktorých si môže platiteľ odpočítať daň. Faktúra je doklad, ktorým platiteľ preukazuje svoje

právo uplatniť odpočítanie dane. Aby k odpočítaniu dane mohlo prísť, nestačí predložiť len faktúru a dodací list. V prvom rade sa musí uskutočniť dodanie tovaru od konkrétneho dodávateľa a z toho titulu u tohto dodávateľa musí vzniknúť daňová povinnosť. Tvrdenie žalobcu, že svedok Q. H. potvrdil dodanie tovaru spoločnosťou DIMĀS s.r.o., sa nezakladá na pravde. Svedok potvrdil dodanie tovaru - mäsa, avšak nepotvrdil jeho dodanie spoločnosťou DIMĀS s.r.o. Svedok sa vyjadril, že takú spoločnosť nepozná, nepozná sídlo, konateľov, ani v nej nemal žiadny pracovno-právny ani iný vzťah. Svedok bol zamestnancom firmy MAOP s.r.o., ktorá dodávala tovar žalobcovi v obdobiach júl, august, september 2014 a ktorej konateľkou bola v tom období Q. V.. Tú svedok označil ako jedinou osobu, s ktorou komunikoval. Tvrdenie, že žalobca overoval bankový účet dodávateľa, je irelevantné, pretože všetky úhrady za dodanie tovaru sa uskutočnili hotovostným stykom a na faktúrach ani dodacích listoch sa nenachádza číslo bankového účtu spoločnosti DIMĀS s.r.o. Žalobca nepozná konateľa, majiteľa, ani iného zástupcu spoločnosti DIMĀS s.r.o. Pozná len Q. H., ktorý mu dodal tovar, avšak nedisponuje žiadnym relevantným dôkazom, že tento tovar bol skutočne dodaný firmou DIMĀS s.r.o. Správny súd poukazuje, že z judikatúry Najvyššieho súdu SR jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym, pričom táto zásada umožňuje, ale súčasne aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktúr, teda, že tovar alebo služby, ktoré sú deklarované na faktúre boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať, a za správnosť ktorých zodpovedá.

91. Žalobca argumentoval uznesením Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09, že správca dane mu nikdy neoznámil svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov tak, ako to stanovuje § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Podľa názoru žalobcu Ústavný súd vyžaduje, aby správca dane spochybnil doklady a dôkazy predložené daňovým subjektom preukázateľne. Žalovaný v preskúmaných rozhodnutiach zdôraznil, že správca dane nie je povinný zákonnými dôkazmi a postupom vyvracať dôkazy predložené daňovým subjektom, ale zistiť, resp. nezistiť splnenie zákonných podmienok na priznanie uplatnených práv, t. j. práva na odpočítanie dane. Zo skutkového stavu je zrejmé, že správca dane nevychádzal z dohadov a skutočností, ktoré nesúvisia s právom na odpočítanie dane. Skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane práve vykonanými a zhromaždenými dôkazmi správca dane riadne zistil a preukázal. Deklarované tvrdenia daňového subjektu správca dane preveroval do tej miery, do akej ovplyvňujú splnenie zákonných podmienok vo vzťahu k uplatneným právam.

92. Žalobca namietal, že zo skutočnosti, že konateľ spoločnosti DIMĀS s.r.o. nekomunikuje so správcom dane, vyvodil správca dane v svojich rozhodnutiach záver, že žalobcovi táto spoločnosť nedodala tovar. Takýto záver je podľa žalobcu nelogický. Dodávateľská spoločnosť je do dnešného dňa riadne zapísaná v Obchodnom registri SR a nikdy nebolo sporné, že žalobca nemal vedomosť o tom, že by nebola riadnou obchodnou spoločnosťou. Žalovaný v rozhodnutiach konštatoval, že žalobca nemôže byť postihnutý za správanie konateľa inej spoločnosti, avšak skutočnosť, že firma DIMĀS s.r.o. nedeklaruje v podaných daňových priznaniach ani kontrolných výkazoch dodanie tovaru pre kontrolovaný subjekt, nemala v kontrolovanom období podmienky na vykonávanie činnosti, nemala zamestnancov, dopravné prostriedky ani sklady, sídlo bolo fiktívne, nemala oprávnenie obchodovať s takýmto druhom tovaru, ihneď po ukončení obchodov zmenila jediného majiteľa a konateľa a vyhýba sa komunikácii s daňovým úradom, je podporným dôkazom toho, že táto firma vo všeobecnosti nemohla dodávať tovar, takže ho nemohla dodať ani kontrolovanému daňovému subjektu. Tvrdenie daňového subjektu, že tovar mu dodala DIMĀS s.r.o., nezodpovedá zistenému skutkovému stavu. Daňový subjekt si nesplnil dôkaznú povinnosť a nepreukázal dodanie tovaru touto spoločnosťou. Taktiež svedok Q. H. vo svojej výpovedi nepotvrdil dodanie firmou DIMĀS s.r.o. Správca dane v odôvodneniach rozhodnutí uviedol, že svedok nepreukázal dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, kontrolovaný daňový subjekt nepredložil žiadny dôkaz o dodaní tovaru firmou DIMĀS s.r.o., dodávateľ nemal podmienky na vykonávanie takejto činnosti, nemal oprávnenie obchodovať so živočíšnymi produktmi. K tvrdeniu daňového subjektu, že Q. H. vykonával činnosť ako invalidný dôchodca na základe dohody o vykonaní prác, žalovaný dôvodil, že táto skutočnosť nebola preukázaná. Daňový subjekt predložil len dohodu o pracovnej činnosti, ktorú mal Q. H. uzavretú s firmou MAOP s.r.o., ktorá kontrolovanému daňovému subjektu dodávala tovar v zdaňovacích obdobiach júl, august, september 2014. Sklady a sídlo dodávateľa boli fiktívne. Q. H. vo

svojej výpovedi sám potvrdil, že v inej firme ako MAOP s.r.o. nepracoval, ani nemal uzavretú žiadnu dohodu. Tvrdenie daňového subjektu o splnomocnení Q. V. nie je žiadnym spôsobom podložené. Sám daňový subjekt uviedol, že netvrdil, že Q. V. bola splnomocnená zastupovať firmu DIMÁS s.r.o., a že ju nepozná.

93. Žalobca namietal zaslanie oboznámenia s výsledkami z daňovej kontroly, ktoré mu bolo doručené dňa 30.11.2016, a to týždeň po vypracovaní Protokolu. Poukázal, že daňová kontrola začala dňa 18.12.2015 a po zapožičaní dokladov dňa 20.01.2016 správca dane uskutočnil ďalší úkon až dňa 03.10.2016. Žalovaný uviedol, že podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku daňový subjekt má právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt bol správcou dane v priebehu daňovej kontroly vyzvaný, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadroval, a to na základe výzvy na predloženie dôkazov, resp. pri ústnom pojednávaní so svedkom. Taktiež mohol v priebehu celej kontroly nahliadnuť do spisu, čo neurobil. Prvýkrát žiadal o nahliadnutie do spisu dňa 03.11.2016, teda jedenásť mesiacov od začatia daňovej kontroly. Do spisu však nenahliadol. Správca dane zaslal oboznámenie s výsledkami daňovej kontroly č. 104284128/2016 zo dňa 14.11.2016, v ktorom boli zhrnuté všetky zistené skutočnosti a bol vyčíslený konkrétny rozdiel dane. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nekonal účelovo a neporušil právo daňového subjektu vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam. Kontrolovaný daňový subjekt uplatnil svoje právo vyjadrovať sa k zisteniam pri daňovej kontrole, ako aj vo vyrubovacom konaní, kde reagoval na zistené skutočnosti opakovane. Kontrolovaný daňový subjekt mal na základe upovedomenia o vypočítaní svedka vedomosť aj o tom, že sa uskutoční ústne pojednávanie s terajším konateľom dodávateľa DIMÁS s.r.o. J. Q., avšak v uvedený deň sa na daňový úrad nedostavil. Ak si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane, bolo pre prijatie vecného záveru nevyhnutné preveriť základný predpoklad na jeho uznanie, a to vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru. Preto správca dane vykonal dôkazy dožiadaniami iných správcov daní, žiadosťami o súčinnosť. Správny súd konštatuje, že správca dane zákonným spôsobom prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly kontroloval splnenie zákonných podmienok na uplatnenie týchto práv. Až po vykonanom dokazovaní zaslal výzvu na predloženie dôkazov daňovému subjektu dňa 03.10.2016. Nie je teda pravdou, že až vtedy začal zisťovať základný skutkový stav.

94. Podľa žalobcu je záver správcu dane, ktorým spochybňuje dodanie tovaru spoločnosťou DIMÁS s.r.o. v rozpore so smernicou 2006/112/ES z 28. novembra 2006, ako i s platnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Žalobca tvrdí, že v týchto obchodoch konal vždy v dobrej viere, nikdy o žiadnom podvodnom konaní netušil, takže neexistuje žiadny dôvod pre nepriznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

95. Správny súd poukazuje, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že každý daňový prípad je treba posudzovať individuálne bez paušalizovania. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17. októbra 2017, z ktorého vyplýva, že: „ O zneužití práva podľa hore uvedenej judikatúry ide vtedy, keď napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených slovenským právnym poriadkom (a v tejto súvislosti riadnym výkladom daňového práva Únie v zmysle čl.4 ods.3 Zmluvy o Európskej únii) bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia je spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobením trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení Z tohto záveru vyplýva okruh činností, ktoré nikto iný ako správca dane musí preukázať, aby odôvodnil mimoriadny zásah štátnej moci do práv daňového subjektu, a to nepriznanie práva na odpočítanie DPH.“

96. V rozsudku v spojených veciach sp.zn. C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012 Súdny dvor EÚ uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadným zneužitím je cieľ priznaný a podporovaný Smernicou 2006/112 (rozsudok Halifax zo dňa 07.12.2010, C-285/09, bod 36, zo dňa 27.10.2017 Tanoarch C-504/10 bod 50). Súdny dvor rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva únie. Preto prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa z ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Súdny dvor v judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno

od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočňuje nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

97. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že povinnosťou správcu dane v priebehu dokazovania nie je viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia žalobcu preverované správcom dane. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru, ale na základe zisteného skutkového stavu vznikli pochybnosti o dodávateľovi, ktorý je deklarovaný na dodávateľských faktúrach, a že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v dôsledku čoho žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Deň vzniku daňovej povinnosti je stanovený v § 19 ods. 1 zákona o DPH, a je to deň dodania tovaru. Pre nepriznanie uplatneného odpočtu dane bola podstatná skutočnosť, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa. Žalobca iné doklady a dôkazy nepredložil. Správca dane spochybnil tvrdenia žalobcu na základe objektívnych dôkazov.

98. Správny súd poukazuje aj na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06), podľa ktorých 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.

99. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutia náležite odôvodnil a uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto ani žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu odvolania zamietol a rozhodnutia správcu dane potvrdil. Z uvedených dôvodov správny súd žaloby podľa § 190 SSP ako nedôvodné zamietol.

100. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 SSP, podľa ktorých správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania, iba ako to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne. Žalobca nebol v konaní úspešný a nebol naplnený ani dôvod uvedený v § 168 SSP.

101. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť a to v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 444 ods. 1 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podaných podľa § 57 SSP 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 SSP sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie II. stupňa;

ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ SSP; ak je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).