

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 6S/164/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201395
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 03. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Marián Degma
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2022:1018201395.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave ako správny súd v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Mariána Degmu a sudcov JUDr. Valérie Žiliakovej a JUDr. Otfílie Belavej, v právnej veci žalobcu: FOSSIL Energy s. r. o., so sídlom Hradská 124, 821 07 Bratislava, IČO: 46 063 889, právne zastúpený: JUDr. Karol Spišák, advokát, so sídlom Tuhovská 1, 831 07 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 101401651/2018 zo dňa 23.07.2018, jednohlasne, takto

rozhodol:

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

Krajský súd v Bratislave žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

1. V zákonnej lehote podanou žalobou zo dňa 24.09.2018 na Krajský súd v Bratislave (ďalej len správny súd) sa domáhal žalobca preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného Číslo: 101401651/2018 vydaného dňa 23.07.2018 (ďalej aj len napadnuté rozhodnutie), ako aj rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy - Daňového úradu Bratislava (ďalej aj len správca dane, resp. prvostupňový orgán) Číslo: 179156/2018 zo dňa 28.03.2018 (ďalej aj len prvostupňové rozhodnutie), vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania náhrady trov konania. Zároveň sa domáhal priznania odkladného účinku podanej žalobe, ktorý návrh správny súd uznesením č. k. 6S/164/2018-78 zo dňa 23.01.2019 zamietol.

2. Správny súd uvádza, že na tunajšom správnom súde prebehlo viacero súdnych konaní rovnakých účastníkov (žalobca a žalovaný), ktorých predmetom konania bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa vyrubenia rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobia prvý až štvrtý štvrtrok roku 2012 a január až december 2013 na dani z pridanej hodnoty (DPH), ktoré daňové konanie sa začalo na základe oznámenia správcu dane o určení dane podľa pomôcok a ktoré sa skončilo vyhotovením Protokolu č. 102519125/2017 dňa 06.12.2017 (ďalej len Protokol). Išlo o nasledovné právoplatne skončené súdne konania vo veciach - sp. zn. 1S/139/2018 rozsudkom zo dňa 03.12.2020 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu september 2013,
- vo veci sp. zn. 2S/162/2018 rozsudkom zo dňa 29.07.2020 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu máj 2013,
- vo veci sp. zn. 2S/163/2018 rozsudkom zo dňa 29.07.2020 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu apríl 2013,
- vo veci sp. zn. 2S/164/2018 rozsudkom zo dňa 29.07.2020 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu II. štvrtrok 2012,
- vo veci sp. zn. 2S/165/2018 rozsudkom zo dňa 5.8.2020 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu marec 2013,

- vo veci sp. zn. 2S/166/2018 rozsudkom zo dňa 5.8.2020 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu január 2013,
-vo veci sp. zn. 5S/168/2018 rozsudkom zo dňa 26.10.2021 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2013,
- vo veci sp. zn. 5S/164/2018 rozsudkom zo dňa 23.1.2021 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu 3. štvrtrok 2012,
pričom v každom z týchto súdnych konaní bola správna žaloba správnym súdom zamietnutá.

3. Predmetom tohto súdneho konania je napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktoré je výsledkom daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2012.

4. Správny súd zistil, že na tunajšom správnom súde sa viedlo pod sp. zn. 2S/164/2018 súdne konanie totožných účastníkov, ktorého predmetom bol súdny prieskum rozhodnutia žalovaného týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia 2. štvrtrok 2012, pričom v tomto konaní boli posudzované dodávky pohonných hmôt na základe faktúr totožného dodávateľa spol. S. H., Z.. F. P., N.. Z obsahu odôvodnenia rozsudku vydaného v tejto veci (sp. zn. 2S/164/2018) dňa 29.07.2020, správny súd zistil, že žalobcom vznesené námietky v tomto konaní sú z podstatnej časti totožné s námietkami uvedenými v tejto žalobe a na všetky námietky boli dané vo vyššie uvedenom rozsudku podrobné odpovede.

5. Správny súd využívajúc ust. § 140 SSP v odôvodnení tohto rozsudku poukazuje na odôvodnenie (skutkové aj právne) rozsudku tunajšieho správneho súdu č. k. 2S/164/2018- 112 zo dňa 29.07.2020, ktorým bola žaloba žalobcu zamietnutá. Zároveň správny súd uvádza, že predmetom oboch súdnych konaní (tohto a konania pod sp. zn. 2S/164/2018) bolo posúdenie uplatnenia nároku na odpočet DPH žalobcom v súvislosti s dodávkou pohonných hmôt tým istým dodávateľom žalobcu - spol. S. H., Z.. F. P., za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2012, v ktorom bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane vo výške XXX XXX,XX €. V tomto súdnom konaní sa posudzovalo dodanie PHM žalobcovi aj ďalším jeho dodávateľom - spol. N. & I. A., Z.. F. P., W. D. S. v 4. štvrtroku 2012. V konaní tunajšieho správneho súdu sp. zn. 5S/164/2018 bolo posudzované zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2012, žalobcovho dodávateľa S. H., Z.. F. P., s rovnakým právnym a skutkovým zistením a výsledkom - zamietnutie žaloby.

I. Priebeh administratívneho konania a rozhodnutia správnych orgánov.

6. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane dňa 27.03.2014 začal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia 1. štvrtrok - 4. štvrtrok 2012, január 2013 - december 2013 a oznámenie o výkone daňovej kontroly mu zaslal na adresu sídla zapísanú v obchodnom registri Okresného súdu Bratislava I: 81207 Bratislava, Hradská 124. Oznámenie o začatí daňovej kontroly sa dňa 03.04.2014 vrátilo správcovi dane späť nedoručené s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Správca dane výzvou č. 9104404/5/1597815/2014 zo dňa 24.04.2014 a ďalšou výzvou č. 9104404/5/3584030/2014/FraT zo dňa 23.07.2014 opätovne žiadal žalobcu o predloženie dokladov k daňovej kontrole za posudzované zdaňovacie obdobia. Ani tieto výzvy sa nepodarilo žalobcovi doručiť a vrátili sa správcovi dane späť s poznámkou “zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Zamestnanci správcu dane dňa 10.04.2014 vykonali miestne zisťovanie zamerané na preverenie sídla žalobcu a zistili, že na adrese uvedenej v obchodnom registri - Hradská 124, 821 07 Bratislava - sa nachádza polyfunkčná budova, kde má sídlo viacero spoločností. Žalobca nemal vo vstupnej časti budovy označenie ani poštovú schránku, vstup do budovy bol zamknutý, na zvonenie správcu dane nikto nereagoval. Z vedľajšej strany budovy bola cukráreň, ktorej pracovník žalobcu nepoznal (úradný záznam č. 9144404/5/1465291/14/FraT zo dňa 11.04.2014).

7. Vzhľadom na uvedené správca dane pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok a žalobcovi to oznámil dňa 13.11.2014; oznámenie sa vrátilo správcovi dane nedoručené s poznámkou “zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Určovanie dane podľa pomôcok začalo dňa 09.12.2014, keďže nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. d) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len DP alebo Daňový poriadok). Správca dane zasielal všetky uvedené písomnosti na adresu sídla žalobcu zapísanú v obchodnom registri aj v registri správcu dane: Hradská 124, 821 07 Bratislava. Podľa údajov v informačnom systéme finančnej správy žalobca oznámil správcovi dane novú adresu na doručovanie až dňa 25.06.2015- H. X, XXX XX N..

8. Správca dane vyhotovil Protokol č. 102519125/2017 dňa 06.12.2017 o výsledku kontroly (ďalej len Protokol), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným doručený na vyjadrenie žalobcovi.

9. Prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava (správca dane) Číslo: 179156/2018 zo dňa 28.03.2018 bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (DPH) určený rozdiel dane v sume XXX XXX,XX € na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2012, z dodávateľských faktúr spol. Viri Trade, s. r. o., a spol. Bussiness & economy partners, s. r. o.

10. V dôsledku žalobcom podaného odvolania proti v predchádzajúcom bode tohto rozsudku uvedenému prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane vo veci rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím Číslo: 101401651/2018 zo dňa 23.07.2018 a prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Vo svojom rozhodnutí použil totožnú argumentáciu ako v rozhodnutí, ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu v konaní pod sp. zn. 2S/164/2018, resp v ostatných rozsudkoch uvedených v bode X tohto rozhodnutia.

II. Žaloba.

11. Žalobca považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane za nezákonné, z dôvodu, že jeho práva a právom chránené záujmy boli týmito rozhodnutiami porušené.

12. Žalobca uviedol, že vykonával v kontrolovanom období činnosť obchodovania s pohonnými hmotami (PHM), ktoré nakupoval od rôznych dodávateľov, pričom podľa dohody s dodávateľmi boli PHM dodávané priamo jeho zákazníkom na miesto ich prevádzok, PHM žalobca neskladoval, nemal povinnosť viesť skladovú evidenciu, za zakúpený tovar zaplatil na účet dodávateľa na základe faktúr a dodacích listov.

13. Žalobca dňa 16.01.2015 sám kontaktoval správcu dane, pretože sa od iného daňového subjektu dozvedel, že je údajne nekontaktný a dohodol so správcom dane osobné stretnutie na 21.01.2015. Konateľ sa na stretnutie dostavil a poskytol informácie o podnikateľskej činnosti, zamestnancoch, vedení účtovníctva a pod. Dňa 02.06.2015 sa uskutočnilo miestne zisťovanie, na ktorom správcovi dane predložil všetky požadované doklady.

14. V období rokov 2014 a 2015 došlo k situácii, kedy mu v inej daňovej veci správca dane doručoval zásielky na nesprávnu adresu, v dôsledku čoho mu bola dokonca z úradnej moci zrušená registrácia na DPH. Po zistení, že správca dane pochybil, mu bola registrácia na DPH obnovená a správca dane sa mu ospravedlnil. Nie je pravdou, že žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu, pretože nevedel, že daňová kontrola prebieha. Okamžite po tom, ako sa o prebiehajúcej daňovej kontrole dozvedel, kontaktoval správcu dane za účelom vykonania daňovej kontroly a poskytol mu všetky požadované doklady.

15. Žalobca poukázal na to, že zásielky sa správcovi dane vrátili ako neprevzaté v odbernej lehote. Ak by nemal na adrese Hradská 124 v Bratislave označenú schránku, zásielky by sa správcovi dane vrátili s označením adresát neznámy. Žalobca trvá na tom, že mal a stále má v objekte na adrese Hradská 124 v Bratislave schránku označenú obchodným menom, kanceláriu označenú logom a obchodným menom a poštu si preberal a preberá, preto evidentne musela pochybiť doručovacia spoločnosť, ktorá mu nezanechala oznámenie o doručovaní zásielok správcu dane. Pokiaľ ide o miestne zisťovanie vykonané zamestnancami správcu dane a konštatovanie, že vo vstupnej časti sa nenachádzalo jeho označenie, ani poštová schránka, z miestneho zisťovania nebola vyhotovená žiadna fotodokumentácia, preto uvedené ostáva iba v rovine tvrdení zamestnancov správcu dane.

16. Žalobca uviedol, že v priebehu určovania dane podľa pomôcok poskytol správcovi dane požadované doklady a bol pripravený predložiť akúkoľvek ďalšiu účtovnú dokumentáciu. Ohľadom jeho neúčasti pri výsluchu svedkov uviedol, že ide o právo, nie o povinnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu. Svedok A. V. (N. G. S. H., Z.. F. P.) potvrdil dodanie tovaru, preto sa jeho účasť na výsluchu týchto svedkov nejaví ako potrebná, nedošlo k protichodným svedectvám a nebolo potrebné vykonávať konfrontáciu. G. Z.. N. & I. A., Z.. F. P., L.. A. G. nepoprel obchodovanie a dodávku zdaniteľných plnení žalobcovi.

17. Dodávateľ S. H., Z. F. P., potvrdil dodanie tovaru a uviedol, že obchody prebiehali na základe objednávok a zmlúv, že v zdaňovacom období mal platné colné povolenie na distribúciu minerálnych olejov a že dotknuté faktúry boli zaúčtované a zaevidované v účtovníctve a v záznamoch pre účely DPH, pričom daň bola priznaná a odvedená v príslušných zdaňovacích obdobiach. A. V., S. G. W. S. H., Z. F. P., zároveň označil za jedného zo svojich dodávateľov spol. Z., V. Z., pričom na mená ostatných dodávateľov si nevedel spomenúť. Nakoľko spol. Z., V. Z., bola dodávateľom spoločnosti S. SK, Z. F. P., I.: XXXXXXXX, ktorej konateľom bol tiež A. V., je evidentné, že si iba pomýlil dodávateľov svojich spoločností.

18. Z prvostupňového rozhodnutia nebolo zrejmé, či správca dane preveril daňové priznania alebo evidenciu DPH alebo iné doklady podané dodávateľmi za účelom preverenia priznania dodávok tovarov žalobcovi, tiež či preveril majiteľa bankového účtu, na ktorý žalobca zasielal platby za tovar dodaný dodávateľom, ani či preveril pohyby na tomto bankovom účte. Doplnenie dokazovania, ktorého výsledok by mal podstatný význam na určení výslednej daňovej povinnosti, nevykonal ani žalovaný, obmedzil sa iba na konštatovanie, že daňové priznania bez evidencie DPH a ďalších dokladov majú nízku vypovedaciu hodnotu. Nebolo však zodpovednosťou žalobcu strážiť uchovávanie daňovej a účtovnej evidencie jeho dodávateľov.

19. Skutočnosť, že jeho dodávatelia si nespĺnili svoje povinnosti (nepredložili účtovníctvo, sú nekontaktní a pod.), nemohla byť podľa žalobcu dôvodom, aby správca dane naňho prenášal vinu za konanie dodávateľov alebo aby z tohto dôvodu uprel daňovému subjektu právo na odpočítanie dane, ani aby ako pomôcky nevyužil prijaté (dodávateľské) faktúry, a tým neprihliadol na okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre žalobcu.

20. Subjektívne konštatovanie žalovaného, že správca dane na základe pomôcok zistil, že spol. S. H., Z. F. P., a spol. N. & I. A., Z. F. P., nenadobudli PHM, ktoré následne fakturovali žalobcovi, ako aj subjektívne konštatovanie správcu dane, že je presvedčený, že reálne k zdaniteľnému obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľmi spol. S. H., Z. F. P., a spol. N. & I. A., Z. F. P., nedošlo, bolo absurdné a ničím nepodložené. Žalovaný ani správca dane nepredložili žiaden dôkaz, že k zdaniteľným obchodom medzi žalobcom a jeho dodávateľmi nedošlo, tento záver vyvodili iba zo skutočnosti, že spol. Z., V. Z., nepotvrdila dodanie tovaru spol. S. H., Z. F. P., a že Z. N. & I. A., Z. F. P., nepredložila doklady a jej konateľ L. A. G. nepotvrdil (avšak ani nepoprel) dodanie tovaru žalobcovi. To však neznamenal, že spol. S. H., Z. F. P., nenadobudla tovar od iného dodávateľa a spol. N. & I. A., Z. F. P., tovar žalobcovi nemohla dodať. Dokazovanie, od akého dodávateľa nadobudla spol. S. H., Z. F. P., tovar, ktorý následne predala žalobcovi, však nebolo povinnosťou žalobcu a jeho právo na odpočítanie dane nezáviselo iba na preukázaní nadobudnutia tovaru jeho dodávateľom.

21. Žalobca poukázal na ustálenú judikatúru, konkrétne na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/52/2017 zo dňa 03.07.2018, sp. zn. 8Sžf/83/2014 zo dňa 30.11.2016, sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 5Sžf/49/2010, sp. zn. 6Sžf/10/2012 a rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11. tiež poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/51/2017 (za obdobie júl 2014).

22. Replikou zo dňa 14.01.2019 žalobca zotrval na dôvodoch uvedených v žalobe. Doplnil, že správca dane má uprednostniť výkon daňovej kontroly pred určovaním dane podľa pomôcok.

III. Vyjadrenie žalovaného.

23. Žalovaný sa k žalobe vyjadril písomným podaním zo dňa 17.12.2018 a navrhol ju ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že vzhľadom na všetky zistenia vykonané v daňovom konaní a nespĺnenie dôkaznej povinnosti zo strany žalobcu, ktorý nevedel preukázať uskutočnenie deklarovaných obchodov a nepredložil žiadne dôkazy na svoje tvrdenia, nebolo v konaní preukázané, že zdaniteľné obchody, ktoré deklaroval od svojich dodávateľov sa uskutočnili tak, ako to bolo uvedené na predložených dokladoch, pričom jediným zámerom žalobcu bolo neoprávnene si uplatniť právo na odpočítanie dane.

IV. Posúdenie skutkových tvrdení a právnej argumentácie.

24. Krajský súd v Bratislave ako správny súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci (§ 10, § 11 ods. 1 SSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo bez nariadenia pojednávania (§ 107 ods. 2 SSP) a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v súlade so zákonom a žalobné námietky neodôvodňovali jeho zrušenie.

25. 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.

26. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

28. Podľa § 30 ods. 1 a ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane (ods. 1). Ak nejde o doručovanie elektronickými prostriedkami, doručuje sa písomnosť na adresu na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane; inak sa doručuje písomnosť fyzickej osobe na adresu trvalého pobytu a právnickej osobe na adresu sídla (ďalej len "miesto doručenia"); ustanovenie § 9 ods. 11 tým nie je dotknuté (ods. 5).

29. Podľa § 31 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 do vlastných rúk sa doručujú písomnosti, o ktorých tak výslovne ustanovuje tento zákon (písm. a/), ak je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre adresáta mohlo byť spojené s právnou ujmom (písm. b/), ak tak určí správca dane (písm. c/).

30. Podľa § 31 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela.

31. Podľa § 45 ods. 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti 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.

32. Podľa § 46 ods. 9 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 daňová kontrola je ukončená dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2.

33. Podľa § 48 ods. 1 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

34. Podľa § 48 ods. 2 až ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, ak nastanú skutočnosti uvedené v odseku 1, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety (ods. 2). Správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si

zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených v bankách a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov (ods. 3). Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Na prevzatie a vrátenie zapožičaných dokladov sa primerane vzťahuje § 46 ods. 6 a 7 (ods. 4). Pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené (ods. 5).

35. Podľa § 49 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2015 o určení dane podľa pomôcok správca dane vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje § 47. Súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň (ods. 1). Daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (ods. 2). Určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1 (ods. 3).

36. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

37. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

38. Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

39. Podľa § 3 ods. 6 veta prvá zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

40. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje 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 (písm. a/), skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (písm. b/), vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (písm. c/).

41. Podľa § 24 ods. 2, ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. 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 (ods. 2). 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 (ods. 3).

42. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

43. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad 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 slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

44. Podľa § 19 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 (ods. 1). Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (ods. 2).

45. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

46. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 (písm. a/), ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12 (písm. b/), ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a (písm. c/), zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru (písm. d/).

47. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

48. V prejednávanej veci správny súd preskúmal zákonnosť postupu žalovaného, správcu dane ako aj napadnutého rozhodnutia (aj prvostupňové) v zmysle žalobných námietok.

49. Základnou otázkou v danej veci je posúdenie, či postupoval správca dane zákonne, ak sa rozhodol určiť daňovú povinnosť žalobcu za posudzované obdobie podľa pomôcok v zmysle Daňového poriadku.

50. Správny súd sa plne stotožňuje s prijatým právnym záverom vysloveným v odôvodnení rozsudku sp. zn. 2S/164/2018 zo dňa 29.07.2020 - body 41 až 60 (totožný právny a skutkový záver bol vyslovený aj v ostatných v bode 2 tohto rozsudku uvedených rozhodnutiach tunajšieho správneho súdu za ostatné posudzované obdobia, ktoré boli predmetom daňovej kontroly). Zároveň tento právny záver je plne aplikovateľný aj na deklarovany obchod - dodávku tovaru (PHM) od druhého dodávateľa žalobcu spol. N. & I. A., Z. F. P., od ktorého dodávky (okrem Z. S. H. Z. F. P.) si v posudzovanom období 4. štvrtrok 2012 uplatnil nadmerný odpočet DPH. Nadôvažok v tomto obchodnom prípade dokonca v daňovom konaní vypočutý vtedajší konateľ tohto dodávateľa (L. A. G.) nevedel potvrdiť či vôbec k vo faktúrach predložených žalobcom deklaroványm dodávkam PHM vôbec zo strany Z. N. & I. A., Z. F. P., došlo.

51. Správny súd cituje z odôvodnenia rozsudku tunajšieho správneho súdu sp. zn. 2S/164/2018 zo dňa 29.07.2020: Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tej súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Z ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf 17/2011 zo dňa 23.2.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.1.2013). Správny súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.9.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.9.2015, sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstať dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

Správny súd v tomto kontexte poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf 4/2009 zo dňa 23.6.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.2.2011, z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

Pre prípad preukázania vzniku práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru je žalobca zaťažený dôkazným bremenom, že v zdaniteľnom obchode došlo od dodávateľa tovaru na žalobcu k prevodu práva reálne nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru, nie je rozhodujúce nadobudnutie právneho vlastníctva v zmysle Obchodného zákonníka k tovaru žalobcom ako kupujúcim, napríklad tvrdením o odovzdaní a prevzatí tovaru podloženým príslušnými protokolmi, ale pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastníkom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/72/2015 zo dňa 11.4.2017 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a súdov SR pod č. R 4/2018).

Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť

vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti. Správca dane má právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 31.1.2018 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a súdov SR pod č. R 39/2018).

Subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33). Inými slovami, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27.9.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 61).

Určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Pétér Dávid). Pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k samotnému určeniu dane podľa pomôcok. Takýto postup je dôsledkom nesplnenia si povinností daňovníka v zákonom určenom rozsahu a zákonom určených lehotách. Správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii, informovať daňový subjekt, určuje daň podľa pomôcok bez súčinnosti daňového subjektu. Zákonodarcu v § 48 DP zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok v stanovených prípadoch po tom, čo správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Je na správnej úvahe správcu dane určenie použitia pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/21/2015 zo dňa 26.8.2016, sp. zn. 8Sžf/5/2012 zo dňa 14.12.2016).

Daňová kontrola podľa dokladov (dokladová kontrola) má prednosť pred určením dane podľa pomôcok. Uvedené podčiarkuje aj povaha inštitútu určenia dane podľa pomôcok, ktorý je potrebné chápať ako osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorého využitiu má správca dane pristúpiť iba v zákonom predpokladaných prípadoch.

Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri určení dane podľa pomôcok v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia citované vyššie). Základnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania je zákonnosť určenia dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhý štvrtrok 2012 podľa pomôcok.

Dôvodom určenia dane podľa pomôcok bola skutočnosť, že žalobca neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu (pričom nejde o výnimku stanovenú v § 46 ods. 2 DP) tým, že nepreberal písomnosti (oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 4.3.2014, výzvy na predloženie dokladov zo dňa 24.4.2014 a zo dňa 23.7.2014) na adrese uvedenej v obchodnom registri a správcovi dane nepredložil doklady potrebné na vykonanie dokladovej daňovej kontroly. Správny súd dospel k záveru, že postup správcu dane pri doručovaní písomností žalobcovi na adresu sídla zapísanú v obchodnom registri je správny a v súlade s § 30 a § 31 DP. Správca dane svojím konaním vyčerpal všetky prostriedky, ktoré mu zákon priznáva za účelom preverenia relevantnej adresy žalobcu na doručovanie - overil výpis z obchodného registra žalobcu, register finančnej správy a vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla žalobcu zapísanej v obchodnom registri Okresného súdu Bratislava I, Oddiel Sro, vložka č. 71366/B. Adresa sídla žalobcu zostáva od 11.3.2011 až doposiaľ nezmenená: Hradská 124, 821 07 Bratislava. Správca dane doručoval žalobcovi písomnosti (oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 4.3.2014, výzvy na predloženie dokladov zo dňa 24.4.2014 a zo dňa 23.7.2014, oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok zo dňa 11.11.2014) v daňovom konaní na uvedenú adresu, na ktorej ich však žalobca nepreberal a vracali sa správcovi dane nedoručené s poznámkou „neprevzaté v odbernej lehote“. Správca dane následne žalobcovi oznámil

určenie dane podľa pomôcok so začiatkom dňa 13.11.2014. Riadna (dokladová) daňová kontrola sa v tomto prípade skončila oznámením o určení dane podľa pomôcok, tak ako to predpokladá § 46 ods. 9 písm. b) DP a správca dane v ďalšom konaní používal pomôcky na určenie dane.

Žalobca poukázal na rozpor medzi vyjadrením pošty a miestnym zisťovaním správcu dane ohľadom jeho sídla a poštovej schránky umiestnenej na adrese sídla zapísanej v obchodnom registri. Žalobca tvrdí, že ak by nemal umiestnenú poštovú schránku na adrese Hradská 124, 821 07 Bratislava (ako to tvrdí správca dane a žalovaný), pošta by zásielku vrátila s inou poznámkou: adresát neznámy a nie s poznámkou: zásielka neprevzatá v odbernej lehote. Správny súd uvádza, že je pravdou, že v administratívnom spise nie je k úradnému záznamu z miestneho zisťovania č. 9104404/5/1465291/14/FraT zo dňa 11.4.2014 pripojená fotodokumentácia budovy, kde má podľa zápisu v obchodnom registri sídliť žalobca, no ani žalobca k svojmu tvrdeniu nepriložil fotografiu, že mal na adrese svojho sídla umiestnenú poštovú schránku. Správny súd preto uvádza, že bez ohľadu na to, či na adrese sídla žalobcu zapísanej v obchodnom registri, mal alebo nemal umiestnenú poštovú schránku, je to pre doručovanie právnickým osobám v daňovom konaní právne irelevantné - ustanovenie § 31 ods. 3 DP totiž spája vznik fikcie doručenia písomnosti právnickej osobe so splnením nasledovných podmienok:

a. doručovanie na adresu sídla právnickej osoby uvedenu v obchodnom registri,
b. doručovanie na túto adresu bolo neúspešné (ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti za právnickú osobu zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu; ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodným spôsobom vyrozumie; žalobca netvrdil, že v tom čase zmenil sídlo, adresu na doručovanie, ani žeby sa na adrese nezdržoval, práve naopak; nepreukázal ani pochybenie doručovateľa a jeho tvrdenie zostalo len v hypotetickej rovine),
c. adresát si nevyzdvihne písomnosť v 15-dňovej úložnej lehote na pošte, všetky tri podmienky boli v predmetnej veci splnené. Neprevzatím zásielky (pre ktorú platí fikcia doručenia) daňovník sám zmaril možnosť predloženia požadovaných dokladov.

Žalobca bol v zmysle § 45 ods. 2 písm. d) DP niekoľkokrát vyzvaný na predloženie dokladov výzvami doručovanými do sídla zapísaného v obchodnom registri, no výzvy sa vrátili správcovi dane nedoručené s poznámkou "zásielka neprevzatá v odbernej lehote". Z poznámok poštového doručovateľa vyplýva, že výzvy boli doručované v zmysle § 31 ods. 2 a 3 DP, pričom zákon s uplynutím lehoty 15 dní od nevyzdvihnutia oznámenej poštovej zásielky spája fikciu jej riadneho doručenia. Bolo predovšetkým v záujme žalobcu zaujímať sa o stav a priebeh daňovej kontroly, ktorá mu bola oznámená (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sž/21/2015 zo dňa 26.8.2016). Ak teda žalobca nepredkladá žiadne dôkazy o pochybení doručovateľa, správny súd dospel k záveru, že pri doručovaní oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 4.3.2014, výziev na predloženie dokladov zo dňa 24.4.2014 a zo dňa 23.7.2014 vznikla fikcia doručenia § 31 ods. 3 DP.

Protokol o určení dane podľa pomôcok aj rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov obsahujú zdokumentovanie prechodu z procesu dokladovej daňovej kontroly do procesu určovania dane podľa pomôcok. Dokladová daňová kontrola bola ukončená doručením oznámenia o určení dane podľa pomôcok v zmysle § 46 ods. 9 písm. b) DP, preto nasledovalo štádium určovania dane podľa pomôcok, v rámci ktorého už správca dane rozhoduje bez spolupráce s daňovým subjektom a ním prípadne predložené doklady a dôkazy vyhodnocuje len ako pomôcky (§ 48 ods. 4 DP). Správca dane v predmetnej veci postupoval v súlade s § 48 ods. 4 DP a žalobcom predložené doklady použil ako pomôcky pri určení dane, z uvedeného dôvodu nebolo porušené právo žalobcu. Žalobca poskytol (aj keď oneskorene) určitú súčinnosť a predložil účtovné doklady, to však nezakladá povinnosť správneho orgánu pokračovať v už skončenej dokladovej daňovej kontrole, resp. použiť tieto doklady na daňovú kontrolu. Daňový poriadok neumožňuje vrátiť proces určovania dane podľa pomôcok do riadnej (dokladovej) daňovej kontroly po tom, čo daňový subjekt dodatočne v rámci určovania dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady na posúdenie správnosti určenia dane. Tak ako bolo uvedené vyššie, účtovné doklady sa v uvedenej situácii považujú za pomôcky.

Správca dane oprávnene preveroval reálne dodanie tovaru, tak ako to vyžaduje zákon č. 222/2004 Z. z. a Daňový poriadok, judikatúra Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ majú na zreteli, že označenie dodávateľa a predmetu dodania je základnou náležitosťou faktúr podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. predložených žalobcom za účelom preukázania svojich tvrdení o oprávnenosti nároku na nadmerný odpočet DPH, a preto podliehajú kontrole a overovaniu správcou dane. Okrem toho preverovanie dodávateľov a subdodávateľov daňového subjektu vyplýva aj z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-18/13 (Maks Pen EOOD) zaoberajúcim sa výkladom práva EÚ. Správny súd zdôrazňuje, že rozsudky Súdneho dvora EÚ týkajúce sa prejudiciálnych otázok sú spolu s výkladom alebo posúdením platnosti práva Únie, ktoré sa v ňom nachádzajú, záväzné pre vnútroštátny súd, ktorý podal prejudiciálnu otázku

(rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Benedetti, 52/76, 3.2.1977, Zb. s. 163, bod 26), ako aj pre súdy, ktoré budú rozhodovať v tej istej veci (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Milch, Fett a Eierkontor, 29/68, 24.6.1969, Zb. s. 165, bod 2). Súdny dvor výkladom únieového ustanovenia objasňuje zmysel a pôsobnosť vykladaného ustanovenia už od okamihu, kedy toto ustanovenie nadobudlo účinnosť. Súdnym dvorom interpretované ustanovenie musia vnútroštátne súdy aplikovať aj na právne vzťahy, ktoré vznikli alebo boli založené pred vynesením prejudiciálneho rozsudku. Prejudiciálny rozsudok teda nemá konštitutívny, ale deklaratórny charakter a pôsobí ex tunc (rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach Kempter, C-2/06, 12.2.2008, Zb. s. I-411, bod 35; Kühne a Heitz, C-453/00, 13.1.2004, Zb. s. I-837, bod 21; Blaizot, 24/86, 2.2.1988, Zb. s. 379, bod 27). Preto správny súd považoval námietku žalobcu o nesprávnosti preverovania dodania tovaru u jeho dodávateľa spoločnosti Viri Trade, s.r.o., aj subdodávateľa SLOVNAFT, a. s., za právne irelevantnú.

Žalobcovi možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti (§ 135a Obchodného zákonníka) pri výbere obchodného partnera (Viri Trade, s.r.o.), s ktorým obchodne spolupracoval. Zo žiadneho vyjadrenia žalobcu nevyplýva, žeby si preveroval svojho obchodného partnera, či je dôveryhodný z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní, poskytnutí zákonnej súčinnosti, nadobúdania tovaru a preukazovania reálneho nadobudnutia a dodania tovaru. Dodávateľ žalobcu nepreukazoval reálne dodanie tovaru, nepredkladal doklady správcovi dane. Žalobca teda nevyňaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho zmluvného partnera, jeho reputáciu na trhu a následky svojho konania spočívajúce v pochybnostiach, kto, kedy a ako tovar dodal a nadobudol, musí znášať sám (k tomu pozri rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33; rozsudky zo dňa 27.9.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

V zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ je totiž nevyhnutné preveriť aj materiálne dodanie tovaru, t. j. aby reálne dodanie tovaru zodpovedalo fakturačnému toku, čo sa v predmetnej právnej veci nestalo. Nestačí len predloženie faktúr, pretože „ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. (...) správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené v predložených faktúrach“ (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/18/2019 zo dňa 4.2.2020). V skutkovej situácii, aká je v predmetnej právnej veci, na úspešné uplatnenie práva na nadmerný odpočet DPH nestačí len predloženie formálnych dokladov, keďže materiálne dodanie tovaru žalobcovi bolo spochybnené. Nie je pritom povinnosťou správcu dane presne označiť subjekt, od ktorého žalobca alebo jeho dodávateľ tovar v skutočnosti nadobudol.

Podľa názoru správneho súdu správca dane aj žalovaný dôvodne dospeli k záveru, že k zdaniteľnému obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou Viri Trade, s.r.o., reálne nedošlo, a tak žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z predložených faktúr za zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok 2012. Inými slovami, nepotvrdil sa nákup tovaru od dotknutých spoločností a súčasne nebolo potvrdené dodanie predmetného tovaru žalobcovi, preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočet DPH podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.

Správny súd dopĺňa, že o výsluchoch svedkov - konateľov jeho dodávateľov - bol žalobca upovedomený, no nezúčastnil sa na nich z jeho strany nikto. Je pravdou, že ide o právo žalobcu byť prítomný na výsluchu svedkov, a nie o jeho povinnosť, no ak mu správca dane poskytne priestor na kladenie otázok svedkom, prípadnú konfrontáciu a účastník konania túto možnosť nevyužije, následky musí znášať sám. Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci, pretože obsah administratívneho spisu svedčí o opaku a námietka žalobcu, že správca dane nezisťoval pohyby na bankových účtoch jeho dodávateľov nie je pravdivá, pretože správca dane tieto skutočnosti zisťoval u Slovenskej sporiteľne, a. s., československej obchodnej banky, a. s., Uni Credit Bank Czech Republic and Slovakia, a. s., Všeobecnej úverovej banky, a. s.

52. Vychádzajúc z uvedených skutočností, citovaných právnych predpisov a rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR a Súdneho dvora EÚ správny súd dospel k záveru, že konanie aj rozhodnutie žalovaného sú v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom č. 222/2004 Z. z. o DPH, rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov obsahujú podrobné odôvodnenie podporujúce prijatie v nich uvedených záverov vyúsťujúce do ich výrokov.

53. Záverom musí správny súd uviesť, že v posudzovanom daňovom konaní nezistil žiadne také namietané procesné porušenia daňového konania, ktoré by mohlo spôsobiť nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Má za to, že vo veci bolo konajúcimi orgánmi verejnej správy vykonané riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, bol náležite zistený skutkový stav veci a správca dane a žalovaný v preskúmaných rozhodnutiach prihliadli na všetko čo vyšlo v konaní najavo. Obe preskúmané rozhodnutia obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú v zodpovedajúcom rozsahu a logicky odôvodnené. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými skutočnosťami (námietkami) relevantnými pre posúdenie veci, podrobne rozobral predložené dôkazy ako aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane sú vecne správne, neprisvedčil žalobným námietkam a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

54. O nároku na právo na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP a vo veci úspešnému žalovanému ich nepriznal, pretože mu žiadne nevznikli, žiadne si neuplatnil, ide o orgán verejnej správy.

55. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Krajský súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy (§ 443 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).