

Súd: Krajský súd Košice
Spisová značka: 6S/49/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018200477
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 01. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marek Kotorá
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2022:7018200477.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Košiciach, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mareka Kotoru a členov senátu JUDr. Tatiany Sabadošovej a JUDr. Pavla Tkáča, v právnej veci žalobcu: VENAS, a.s., Sekčovská 54, 080 01 Prešov, IČO: 36 206 270, zastúpený JUDr. Ivo Babjak, advokát, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100405884/2018 zo dňa 19.02.2018, takto

rozhodol:

I. Žalobu **z a m i e t a**.

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

o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca sa podanou správnu žalobou zo dňa 24.04.2018 domáhal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100405884/2018 zo dňa 19.02.2018, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Košice č. 102195800/2017 zo dňa 17.10.2017. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania. Trval na svojich námietkach, ktoré uviedol vo svojom odvolaní zo dňa 13.12.2017 proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 17.10.2017. Namietal, že preskúmané rozhodnutie nebolo vydané v súlade so zákonom, pretože sa zakladá na nesprávnom právnom posúdení veci, zistenie skutkového stavu správcom dane bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

2. V prvom rade dával do pozornosti súdu skutočnosť, že zo strany správcu dane došlo pri výkone daňovej kontroly k neodstrániteľnej vade zákonnosti porušením § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Toto zákonné ustanovenie ukladá správcovi dane, u ktorého vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, dve povinnosti: 1. oznámiť tieto svoje pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a 2. vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Žalovaný tvrdí, že k žiadnemu upretiu práva na vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným správcom dane pri výkone daňovej kontroly nedošlo, pretože správca dane zaslal žalobcovi výzvu č. 100083622/2017 zo dňa 16.01.2017, ku ktorej sa žalobca v stanovenej lehote vyjadril. Dával do pozornosti obsah predmetnej výzvy, ako vyjadrenie zo dňa 02.02.2017. Predmetná výzva správcu dane sa netýkala všetkých jeho pochybností, ktoré nadobudol v priebehu daňovej kontroly a zároveň na túto výzvu odpovedal tak, že na odstránenie pochybností správcu dane o realizovaných obchodných prípadoch navrhol vo vyjadrení zo dňa 02.02.2017 vypočítať ako svedkov K.. N. N.W. a J. U.. Zároveň požiadal správcu dane, aby konkrétne označil spôsob, ktorým ma preukázať vierohodnosť faktúr predložených k daňovej kontrole. Na jeho vyjadrenie žalovaný nereagoval a dňa 09.02.2017 vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100203904/2017, ktorej predmetom bolo „Oboznámenie daňového

subjektu VENAS. a.s. v reštrukturalizácii o skutočnostiach, zistených pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2013 a o spôsobe ich zistenia.“ V tejto zápisnici, ktorá už obsahovala všetky zistenia správcu dane, absentuje výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane namiesto toho, aby vyzval kontrolovaný daňový subjekt, aby jeho pochybnosti uvedené v predmetnej zápisnici odstránil, už na druhý deň, t.j. dňa 10.02.2017 vyhotovil protokol č. 100251506/2017.

3. Namietal, že správca dane v priebehu daňovej kontroly odmietol vykonať dôkaz vypočutia svedkov, ktorých navrhoval žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 02.02.2017 a toto odmietnutie žiadnym spôsobom v protokole nezdôvodnil, čím zo strany správcu dane došlo k porušeniu § 47 písm. h) Daňového poriadku, podľa ktorého protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov. Protokol teda nie je vyhotovený ani v súlade s ustanovením § 47 písm. i) Daňového poriadku, podľa ktorého protokol musí obsahovať aj vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Zdôraznil, že jeho vyjadrenie zo dňa 02.02.2017 nie je uvedené v protokole. Protokol, ktorý nie je vyhotovený v súlade s ustanovením § 47 Daňového poriadku, nemožno považovať za zákonný a nemožno ho použiť ako zákonný dôkaz vo vyrubovacom konaní. Keďže tento nezákonný protokol použitý bol, je nezákonným, aj vyrubovacie konanie a zároveň je nezákonným aj rozhodnutie správcu dane a v konečnom dôsledku aj rozhodnutie žalovaného.

4. Rovnako namietal nezákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly č. 9801403/5/4495805/2014 zo dňa 03.10.2014, keďže v zmysle jeho právnej analýzy ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, ktorý v súlade s ustanovením § 46 ods. 10, druhá veta Daňového poriadku, umožňuje správcovi dane prerušiť daňovú kontrolu. Z tejto právnej analýzy vyplýva, že ak správca dane prerušuje daňovú kontrolu z dôvodu uvedeného v ustanovení § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku s výslovným uvedením, že „je potrebné získať ďalšie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu,“ potom ju môže prerušiť najskôr od toho dňa, kedy príslušný orgán žiadosť o MVI zaslal, čo znamená, že ani rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nemôže byť vyhotovené v skorší deň. Zdôraznil, že správca dane nie je žiadnym právnym predpisom oprávnený a ani iným legitímym spôsobom splnomocnený zasielať žiadosti o MVI a preto zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly nastáva až dňom podania žiadosti o MVI príslušným orgánom. Preto považoval rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly č. 9801403/5/4495805/2014 zo dňa 03.10.2014 za nezákonné, ktoré nemá za následok neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Dodal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nezaujal žiadne stanovisko, žiadnym spôsobom sa s touto námietkou nevysporiadal, čím konal v rozpore s ustanovením § 74 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. V rozhodnutí žalovaného tak absentuje podstatná náležitosť, ktorú Daňový poriadok stanovuje v § 63 ods. 5, a to vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu.

5. Ďalej uviedol, že žalovaný k jeho odvolacej námietke, že rozhodnutie správcu dane č. 102195800/2017 zo dňa 17.10.2017 je nezákonné aj z toho dôvodu, že správca dane v jeho odôvodnení uvádza „informácie z vyšetrovacieho spisu Č. ČVSKRP-047/OEK-KE-2013,“ pričom výpovede V. V. a T. I. označuje ako „zápisnica o výsluchu svedka,“ a že tieto výpovede menovaných osôb nemožno považovať za zákonne získaný dôkaz, pretože za svedecké výpovede možno považovať len také, ktoré sú získané v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku, žalovaný uviedol, že v tomto „prípade ide o listinné dôkazy a nie o svedecké výpovede a tieto boli získané zákonným spôsobom, preto nemohlo dôjsť k porušeniu § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku.“ Mal za to, že toto stanovisko žalovaného je však v rozpore s tým, čo je uvedené v rozhodnutí prvostupňového správneho orgánu, kde správca dane výslovne vo svojom rozhodnutí uvádza: „Zápisnica o výsluchu svedka - V. V. z 09.12.2014“ a tiež „Zápisnica o výsluchu svedka - T. I. z 19.05.2014.“ Zdôraznil, že pani V. V. vypovedala v trestnom konaní dvakrát, pretože pri jej výpovedi zo dňa 09.12.2014 nebol prítomný tlmočník (pani V. je maďarskej národnosti a neovláda slovenský jazyk v takom rozsahu, aby mohla byť jej svedecká výpoveď považovaná za dôkaz pre účely trestného konania), pričom tú druhú výpoveď pred orgánmi činnými v trestnom konaní správca dane odignoroval, čím z jeho strany došlo k porušeniu § 24 ods. 2 Daňového poriadku.

6. Rovnako namietal skutočnosť, že správca dane nevydal rozhodnutie vo vyrubovacom konaní v lehote uvedenej v § 65 Daňového poriadku. Žalovaný k tejto odvolacej námietke v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uvádza, že „správca dane vo vyrubovacom konaní dopĺňal dokazovanie, analyzoval zistenia

z daňovej kontroly vo vzťahu k námietkam daňového subjektu uvedeným vo vyjadrení k protokolu, k čomu bol nevyhnutný dostatočný časový priestor.“ Sám žalovaný týmto vyjadrením priznal, že správca dane nevydal rozhodnutie v lehotách uvedených v ustanovení § 65 Daňového poriadku a ani nepožiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. Problematikou lehôt na vydanie rozhodnutia sa opakovane zaoberal aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý napr. vo svojom náleze sp. zn. I. ÚS 47/96 skonštatoval, že samotným prerokovaním veci na štátnom orgáne sa právna neistota osoby neodstráni. Až právoplatným rozhodnutím sa vytvára právna istota.

7. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že „správca dane nespochybnil, že daňovému subjektu bol tovar dodaný, ale nebolo preukázané, že bol dodaný tak, ako to daňový subjekt predloženými faktúrami deklaroval.“ Aj v konaní pred súdom žalobca tvrdil, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou jednotného systému dane z pridanej hodnoty uplatňovaného v krajinách EÚ a že toto právo možno obmedziť výlučne za podmienok stanovených v Smernici 2006/112/ES. Správca dane si nemôže zmyslieť, že neuzná nárok na odpočítanie dane žalobcovi z dôvodu, že jeho dodávateľ alebo dodávateľ jeho dodávateľa, je v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktný alebo že nevie zdokladovať nadobudnutie predmetného tovaru alebo z akéhokoľvek iného dôvodu, ktorý spôsobí pochybnosti na strane správcu dane. Výklad Smernice Rady 2006/112/ES podáva Súdny dvor a tento výklad je záväzný pre všetky členské štáty EÚ. Je množstvo rozsudkov Súdneho dvora, v ktorých sa uvádza, že nemožno len tak jednoducho, na základe akýchsi pochybností, či vlastných konštrukcií kontrolných pracovníkov správcu dane, neuznať daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane (rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, známy tiež ako Optigen, rozsudok v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a tiež aj rozsudok C-285/11 Bonik EOOD). To znamená, že právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. Smernice 2006/112/ES je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Preto nárok na odpočet dane zdaniteľnej osobe môže byť zamietnutý výlučne v prípade, ak s ohľadom na objektívne skutočnosti je preukázané, že platiteľ dane, ktorému bol tovar dodaný, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu. Zo skutočností uvedených tak v protokole, ako aj v rozhodnutí správcu dane, ktoré nemožno považovať za objektívne, ale sú výsledkom subjektívneho zmýšľania kontrolných pracovníkov správcu dane, pričom množstvo dôkazov uvedených v protokole a v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nebolo vyhodnotených, však v žiadnom prípade nevyplýva, že by žalobca vedel alebo mal vedieť, že dané obchodné prípady sú súčasťou nejakého podvodného konania. Za objektívne skutočnosti je potrebné považovať také, ktoré sú zistené čo najúplnejšie, bez ohľadu na konanie subjektov na predchádzajúcom, či nasledujúcom stupni. Toto konanie svojich dodávateľov, či odberateľov, predsa žiadny daňový subjekt nemôže ovplyvniť. Poukazoval na rozsudky Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 6Sžf/10/2012, sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011). Dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt, je jasne limitované ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažovať ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval.

8. Daňový úrad Košice (prvostupňový správny orgán) rozhodnutím č. 102195800/2017 zo dňa 17.10.2017 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil daňovému subjektu - žalobcovi rozdiel v sume 394.103,84 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013, nadmerný odpočet nepriznal v sume 41.541,76 EUR a vyrubil daň v sume 352.562,08 EUR.

9. Žalovaný (Finančné riaditeľstvo SR) rozhodnutím č. 100405884/2018 zo dňa 19.02.2018 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice číslo 102195800/2017 zo dňa 17.10.2017. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery správcu dane o nesplnení podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb v tuzemsku podľa § 49 ods. 2, v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z.z.“).

10. Vo svojom rozhodnutí uviedol, že: „Správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v sume 394 103,84 EUR z nasledovných faktúr vystavených dodávateľmi:

- PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o., Moldavská cesta 21, Košice, IČ DPH: SK2022595894 (ďalej len „PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o.“, z faktúr vystavených za dodanie repky olejnej a slnečnice (spolu daň v sume 146 018,84 EUR):

- č. 201312051, dát. dod. 05.12.2013 (zákl. dane 78 516,00 EUR, DPH 15 703,20 EUR)
- č. 201312071, dát. dod. 07.12.2013 (základ dane 70 617,60 EUR, DPH 14 123,52 EUR)
- č. 201312091, dát. dod. 09.12.2013 (základ dane 45 360,00 EUR, DPH 9 072,00 EUR)
- č. 201312101, dát. dod. 10.12.2013 (základ dane 88 034,40 EUR, DPH 17 606,88 EUR)
- č. 201312111, dát. dod. 11.12.2013 (základ dane 32 911,20 EUR, DPH 6 582,24 EUR)
- č. 201312132, dát. dod. 13.12.2013 (základ dane 79 974,00 EUR, DPH 15 994,80 EUR)
- č. 201312141, dát. dod. 14.12.2013 (základ dane 53 398,80 EUR, DPH 10 679,76 EUR)
- č. 201312121, dát. dod. 12.12.2013 (základ dane 95 947,20 EUR, DPH 19 189,44 EUR)
- č. 201312172, dát. dod. 17.12.2013 (základ dane 112 996,80 EUR, DPH 22 599,36 EUR)
- č. 201312031, dát. dod. 03.12.2013 (základ dane 69 127,20 EUR, DPH 13 825,44 EUR)
- č. 201312163, dát. dod. 16.12.2013 (základ dane 3 211,00 EUR, DPH 642,20 EUR)

- VENERG, s.r.o., Močarianska 1, Michalovce, IČ DPH: 2022917578 (ďalej len „VENERG, s.r.o.“), z faktúr vystavených za dodanie repky olejnej (spolu daň v sume 248 085,00 EUR):

- č. 131201, dát. dod. 02.12.2013 (základ dane 226 662,00 EUR, DPH 45 332,40 EUR)
- č. 131202, dát. dod. 10.12.2013 (základ dane 223 850,00 EUR, DPH 44 770,00 EUR)
- č. 131203, dát. dod. 16.12.2013 (základ dane 226 440,00 EUR, DPH 45 288,00 EUR)
- č. 131204, dát. dod. 20.12.2013 (základ dane 231 028,00 EUR, DPH 46 205,60 EUR)
- č. 131205, dát. dod. 30.12.2013 (základ dane 225 145,00 EUR, DPH 45 029,00 EUR)
- č. 131206, dát. dod. 31.12.2013 (základ dane 107 300,00 EUR, DPH 21 460,00 EUR).

11. Za účelom preverenia splnenia podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov správca dane overoval okolnosti zdaniteľných obchodov u jednotlivých dodávateľov.

V súvislosti s deklarovávaným dodávateľom PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. správca dane vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o., kde zistil chýbajúce označenie spoločnosti, potrebné skutočnosti nebolo možné overiť (úradný záznam č. 104203785/2016 zo dňa 31.10.2016). Správca dane zaslal spoločnosti PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. výzvu na predloženie dokladov č. 104280727/2016 zo dňa 11.11.2016. Výzva sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“.

Spoločnosť PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. za zdaňovacie obdobie december 2013 nepodala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty.“

12. Dodal, že daňový subjekt „nesúhlasil so závermi daňovej kontroly a vo svojom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly namietal, že v konaní správcu dane sa vyskytla vada zákonnosti, komunikácia správcu dane nebola v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 daňového poriadku - správca dane neoznámil daňovému subjektu svoje pochybnosti a nevyzval ho, aby sa k nim vyjadril, obmedzil sa na oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100203904/2017 zo dňa 09.02.2017). Poukázal na svoje vyjadrenie z 02.02.2017, v ktorom navrhoval vypočuť svedkov N. N. a J. U., tento návrh správcu dane odcitoval v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100203904/2017 zo dňa 09.02.2017, ale v protokole o tejto požiadavke nie je ani zmienka, správca dane neuviedol v protokole, ani v inej písomnosti doručenej daňovému subjektu, z akého dôvodu odmietol vykonať navrhnutý dôkaz. Správca dane následne vo vyrubovacom konaní vypočuť N. N. (obchodný manažér VENAS,a.s.) a J. U. (skladová účtovníčka) a daňový subjekt bol o vypočutí svedkov upovedomený.... Ďalej správca dane vo vyrubovacom konaní získal informácie zo spisu spoločnosti VENERG, s.r.o., a to z protokolu č. 101633732/2017 zo dňa 25.07.2017 z daňovej kontroly vykonanej príslušným správcu dane v spoločnosti VENERG, s.r.o. za zdaňovacie obdobie december 2013 (úradný záznam č. 101824769/2017 zo dňa 22.09.2017), pričom zistil, že spoločnosť VENERG, s.r.o. v decembri 2013 nenakupovala repku olejnú, v decembri 2013 mala byť repka olejná dodaná daňovému subjektu VENAS, a.s. zo skladových zásob.“ Uviedol, že dňa 05.10.2017 správca dane spísal s daňovým subjektom zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102107427/2017, ktorej predmetom bolo prerokovanie pripomienok daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly. Správca dane zároveň oboznámil daňový subjekt s výsledkami vyrubovacieho konania.

13. K námietke daňového subjektu, týkajúcej sa porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku správca dane uviedol, že postupoval v súlade s citovaným ustanovením zákona, výzvou č. 100083622/2017 zo dňa

16.01.2017 vyzval daňový subjekt o predloženie dôkazov. V texte výzvy je uvedené, že správca dane má pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom, resp. o pravdivosti údajov v nich uvedených, s poukázaním na konkrétne faktúry od spoločnosti PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. Správca dane preto konštatoval, že umožnil daňovému subjektu odstrániť pochybnosti správcu dane, predložiť ďalšie dôkazy a vyjadriť sa k obchodom uvedeným na preverovaných faktúrach. Ďalej správca dane v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 102107427/2017 zo dňa 05.10.2017 uviedol, že prehodnotil požiadavku daňového subjektu na predvolanie svedkov K.. N. N. (obchodný manažér VENAS, a.s.) a J. U. (skladová účtovníčka VENAS, a.s.) a vykonal výsluch svedkov vo vyrubovacom konaní. Daňový subjekt prostredníctvom splnomocneného zástupcu do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102107427/2017 zo dňa 05.10.2017 uviedol, že zotrváva na doterajších vyjadreniach, závery správcu dane sa nezakladajú na dostatočne zistenom skutkovom stave, došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci a k vade zákonnosti daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a zistení doplnených vo vyrubovacom konaní zotrval na záveroch uvedených v protokole z daňovej kontroly a nepriznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v sume 394 103,84 EUR. Zápisnica č. 102107427/2017 zo dňa 05.10.2017 bola poslednou zápisnicou vo vyrubovacom konaní.

14. Žalovaný ďalej vo svojom rozhodnutí uviedol, že: „Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane u príjemcu tovaru alebo služby je podľa § 49 ods.1 zákona č. 222/2004 Z. z. skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť deklarovaným dodávateľom tovaru, ale v tomto prípade deklarovaným dodávateľom vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty nebol preukázaný.

Spoločnosti VENAS, a.s., VENERG, s.r.o. a PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. boli navzájom prepojené. Spoločnosť VENAS, a.s. a VENERG, s.r.o. personálne prostredníctvom T. U. (v kontrolovanom zdaňovacom období predseda predstavenstva VENAS, a.s., pričom zároveň spoločnosť VENAS, a.s. bola v období od 21.11.2009 do 26.04.2012 jediným spoločníkom VENERG, s.r.o., v období od 27.04.2012 do 29.01.2015, t. j. aj v kontrolovanom zdaňovacom období december 2013, bola konateľkou VENERG, s.r.o. Y. Y., ale v ostatných obdobiach vrátane súčasnosti bol, resp. je konateľom VENERG, s.r.o. T. U.). Spoločnosť PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. v decembri 2013 mala rovnaké sídlo ako spoločnosť VENAS, a.s.

Finančné riaditeľstvo SR poukazuje na zistenie správcu dane, že spoločnosť PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. nepodala daňové priznanie za zdaňovacie obdobie december 2013, t. j. ani nedeclarovala vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru, je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru podľa § 19 citovaného zákona. V tomto prípade nebolo preukázané, že tovar bol príjemcovi tovaru, spoločnosti VENAS, a.s., dodaný spoločnosťou PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o., nebolo preukázané, že deklarovanému dodávateľovi PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa vyššie uvedeného zákonného ustanovenia a v dôsledku toho nemohlo dôjsť k vzniku nároku na odpočítanie dane odvolávajúcemu sa daňovému subjektu.

Bývalý konateľ spoločnosti PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. Y. N. nevedel uviesť žiadne konkrétne skutočnosti týkajúce sa preverovaných zdaniteľných obchodov, nevedel sa vyjadriť k okolnostiam, za ktorých sa stal konateľom spoločnosti, nevedel uviesť, s kým rokoval vo veci odkúpenia obchodného podielu spoločnosti, nevedel uviesť ani približnú výšku obratu spoločnosti. Podľa vyjadrenia Y. N. obchody za spoločnosť PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. mal dohadovať p. Q., ale správca dane evidoval pre p. Q. splnomocnenie len za obdobie od 24.01.2014 do 13.02.2015, za zdaňovacie obdobie december 2013 plná moc pre p. Q. nebola predložená. Bývalý konateľ spoločnosti PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. p. N. vedel uviesť len informáciu, že najväčším dodávateľom bola poľská spoločnosť Semi 2 Spolka a odberateľom VENAS, a.s., tovar bol prepravovaný priamo do Stredy nad Bodrogom, Cejkova a ešte na jedno miesto, ktoré si nepamätal, nevedel uviesť kontaktnú osobu za poľského dodávateľa. V tejto súvislosti Finančné riaditeľstvo SR poukazuje na skutočnosť, že odvolávajúcí sa daňový subjekt VENAS, a.s. nakupoval tovar aj priamo od poľského dodávateľa Semi 2 Spolka.

V spoločnosti PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. je od 15.02.2014 jediným spoločníkom spoločnosť so sídlom v Belize, od 26.06.2014 je spoločnosť bez konateľa.

Daňový subjekt VENAS, a.s. v kontrolovanom zdaňovacom období mal rovnaké sídlo ako spoločnosť PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o.“

15. Dodal, že pochybnosti o uskutočnení obchodov medzi daňovým subjektom VENAS, a.s. a PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. potvrdzujú aj samotné faktúry vystavené deklarovaným dodávateľom PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o., na ktorých uvedené sumy (základ dane, daň, suma celkom) nesúhlasia so sumami, o ktorých účtoval daňový subjekt vo svojom účtovníctve a v záznamoch DPH (doklady daňového subjektu správca dane získal na základe komunikácie s policajnými orgánmi zo sprístupneného úložiska dát, policajné orgány doklady zaistili dňa 13.03.2014). Ďalej zo spisového materiálu zistil, že v súvislosti s deklarovaným dodávateľom VENERG, s.r.o. dochádzalo k účelovým dodaniam tovaru do priestorov daňového subjektu VENAS, a.s. v Strede nad Bodrogom. V kontrolovanom zdaňovacom období december 2013 spoločnosť VENERG, s.r.o. nenakupovala repku olejnú, t. j. musela by ju dodať zo skladových zásob, pričom súčasťou zásob bola repka olejná, ktorú spoločnosť VENERG, s.r.o. v priebehu roka 2013 nakúpila od VENAS, a.s. (miesto skladovania bolo v priestoroch spoločnosti VENAS, a.s. v Strede nad Bodrogom). Tieto obchodné transakcie, ako aj personálne prepojenie spoločností VENAS, a.s. a VENERG, s.r.o., poukazujú na účelovosť fakturácie medzi uvedenými spoločnosťami. K otázke odvolávajúceho sa, že ak podľa správca dane tovar, ktorý bol materiálom na výrobu, nenakúpili, z čoho potom vyrobili svoje výrobky, ktoré ďalej predali, žalovaný uviedol, že zo zistení správca dane vyplynulo, že do skladov spoločnosti VENAS, a.s. tovar bol dodávaný, ale nebolo preukázané, že tovar bol dodaný tak, ako to odvolávajúci sa daňový subjekt deklaroval. Materiál na ďalšiu výrobu teda daňový subjekt mohol mať k dispozícii, tovar bol dodávaný priamo do jeho skladov z Poľska, resp. od nezisteného dodávateľa, ale nebolo preukázané, že bol dodaný spoločnosťami PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. a VENERG, s.r.o. tak, ako to daňový subjekt deklaroval.

16. K argumentácii daňového subjektu, že predložil všetky doklady vyžadované ustanoveniami § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov žalovaný uviedol, že deklarovanie uskutočnenia obchodov predložením formálnych dokladov nemôže byť samo o sebe podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale musí byť preukázané, že k uskutočneniu obchodov podľa predložených faktúr reálne došlo tak, ako je to uvedené na predložených dokladoch, t. j. rozhodujúci je stav faktický a nie stav formálne vykázaný. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca pre ľahkú zneužívateľnosť požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie dane stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Ak daňový subjekt dôkazné bremeno v tomto zmysle neunesie, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či boli splnené zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Keďže ide o hmotno-právne podmienky, k overeniu oprávnenosti odpočítania dane nestačí len existencia faktúry, hoci táto by obsahovala všetky formálno-právne náležitosti.

17. Žalovaný poukazoval aj na rozpor medzi sumami uvedenými na faktúrach vystavených deklarovaným dodávateľom PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. a sumami, o ktorých účtoval daňový subjekt v účtovníctve a v záznamoch DPH. Z uvedeného vyplývajú pochybnosti o vierohodnosti údajov uvedených v predložených faktúrach, resp. o vierohodnosti údajov v dokladoch daňového subjektu, t. j. aj o vierohodnosti zdaniteľných obchodov deklarovaných faktúrami vystavenými deklarovaným dodávateľom PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o.. Zároveň spoločnosť VENAS, a.s. nakúpila od spoločnosti VENERG, s.r.o., majetkovo aj personálne prepojenej, tovar, ktorý jej sama predala. Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením odvolávajúceho sa, že preukázal príslušnou dokumentáciou a svedeckými výpoveďami uskutočnenie obchodov s deklarovanými dodávateľmi PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. a VENERG, s.r.o. tak, ako to dokumentoval.

18. K námietke, že správca dane porušil § 65 Daňového poriadku, pretože vyrubovacie konanie trvalo takmer osem mesiacov (od 22.02.2017 do 20.10.2017) žalovaný uviedol, že podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu. Daňový poriadok v § 68 ods. 1 vymedzuje vyrubovacie konanie momentom jeho začatia a jeho ukončenia. Zo spisového

materiálu vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní dopĺňal dokazovanie, analyzoval zistenia z daňovej kontroly vo vzťahu k námietkam daňového subjektu uvedeným vo vyjadrení k protokolu, k čomu bol nevyhnutný dostatočný časový priestor. Správca dane postupoval v súlade s § 68 ods. 3, o priebehu a o výsledkoch dokazovania spísal s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19 a vydal rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice. Námietku odvolávajúceho sa proti dĺžke trvania vyrubovacieho konania považoval za neopodstatnenú.

19. K námietke, že správca dane konal v rozpore s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku uviedol, že podľa citovaného ustanovenia zákona ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Predkladanie dôkazov je upravené ako právo a zároveň povinnosť daňového subjektu prioritne v daňovej kontrole. Podľa § 45 ods. 1 písm. c) a písm. f) Daňového poriadku má daňový subjekt právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť a vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia a zároveň má daňový subjekt v zmysle § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Z uvedeného vyplýva, že tieto práva daňový subjekt je oprávnený využiť kedykoľvek počas daňovej kontroly, nie len v prípade, ak ho na to správca dane vyzve. Finančné riaditeľstvo SR v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že daňový subjekt nevyužil svoje právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, napríklad v súvislosti s vypočítaním svedka Y. N., bývalého konateľa spoločnosti PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK s.r.o. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100037348/2017 zo dňa 10.01.2017), keďže sa na výsluch svedka nedostavil, napriek tomu, že bol o vypočítaní svedka riadne upovedomený (upovedomenie o vypočítaní svedka č. 104409436/2016 zo dňa 05.12.2016), čím sa vzdal práva klásť svedkovi v prípade potreby otázku. Svedok v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9801401/5/4197698/2014/Čer zo dňa 11.09.2014 uviedol skutočnosti, z ktorých je zrejmé, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťou PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK s.r.o. a daňovým subjektom nebolo preukázané.

20. Žalovaný zo spisového materiálu zistil, že správca dane oznámil daňovému subjektu, že vznikli pochybnosti v súvislosti s dokladmi týkajúcimi sa preverovaných zdaniteľných obchodov s deklarovávaným dodávateľom PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. a vyzval ho na odstránenie týchto pochybností (výzva č. 100083622/2017 zo dňa 16.01.2017), pričom daňový subjekt sa v stanovenej lehote k predmetnej výzve vyjadril. Zároveň správca dane oboznámil daňový subjekt so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100203904/2017 zo dňa 09.02.2017). Z uvedeného vyplýva, že správca dane neuprel daňovému subjektu jeho právo, pretože ho vyzval na predloženie dôkazov, oboznámil s pochybnosťami týkajúcimi sa deklarovávaných zdaniteľných obchodov a daňový subjekt mal možnosť vyjadriť sa. K porušeniu práv daňového subjektu uvedeným postupom správcu dane nedošlo, preto námietku, že v zmysle ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku bol iba oboznámený so zisteniami správcu dane, ale nebol vyzvaný, aby sa vyjadril k zisteným pochybnostiam, ako aj námietku týkajúcu sa porušenia zásady úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku považoval za neopodstatnenú.

21. K námietke týkajúcej sa porušenia § 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku v súvislosti s jeho návrhom na vypočítanie svedkov N. N. a J. U. žalovaný uviedol, že daňový subjekt využil svoje právo navrhnúť dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa ukončenia daňovej kontroly, keď navrhol vypočítať uvedených svedkov. Nemožno preto tvrdiť, že správca dane mu toto právo uprel. Avšak správca dane je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či dokazovanie doplní, a tiež o tom, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov, čomu zodpovedá aj ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku, že správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, pričom postupuje tak, aby toto hodnotenie zodpovedalo logickému mysleniu a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nepostupoval v rozpore so zákonom, ak navrhovaný dôkaz nevykonal. Je pravda, že správca dane v protokole z daňovej kontroly neuviedol, prečo navrhovaný dôkaz nevykonal, avšak po doručení vyjadrenia daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly správca dane vypočítanie svedkov L. N. a G. U. vykonal.

22. V tejto súvislosti daňový subjekt namietal, že vypočutie svedkov vo vyrubovacom konaní nenavrhol a správca dane nie je oprávnený vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie z vlastného podnetu, žiadny predpis neumožňuje správcovi dane nedostatky, ktorých sa dopustil v priebehu daňovej kontroly, bez návrhu kontrolovaného daňového subjektu odstrániť vo vyrubovacom konaní. K tejto námietke žalovaný zo spisového materiálu zistil, že odvolávajúci sa navrhol vypočutie uvedených svedkov v priebehu daňovej kontroly, správca dane navrhnutý dôkaz nevykonával, ale vypočutie vykonal v priebehu vyrubovacieho konania. Správca dane pritom vychádzal z obsahu vyjadrenia daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly. V tomto vyjadrení k protokolu síce daňový subjekt priamo nenavrhol, aby správca dane svedkov vo vyrubovacom konaní vypočul, ale poukázal na svoje vyjadrenie zo dňa 02.02.2017, v ktorom vypočutie svedkov navrhol a namietal, že správca dane nevykonanie tohto návrhu nijako neodôvodnil. Správca dane následne vo vyrubovacom konaní výsluch L. N. a G. U. vykonal. Vykonaním tohto dôkazu vo vyrubovacom konaní daňovému subjektu nevznikla žiadna ujma, ani nebol poškodený na svojich právach. Správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď na základe vyjadrenia daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly, aj v súvislosti s námietkou daňového subjektu, že správca dane nepoložil otázky štatutárnym zástupcom spoločnosti, vypočul N.. N., ktorý bol od 13.02.2013 členom predstavenstva spoločnosti VENAS, a.s. a v nadväznosti na požiadavku správcu dane, vyplývajúcu z vyjadrenia zo dňa 02.02.2017, vypočul aj J.. U., skladovú účtovníčku daňového subjektu. Z uvedeného vyplýva, že vypočutie svedkov správca dane nevykonával z vlastného podnetu, ale vychádzal z písomného vyjadrenia daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly. Považoval túto námietku za neopodstatnenú.

23. K námietke, že považuje za nepravdivú a nepreskúmateľnú formuláciu tvrdenia správcu dane, že kontrolovaný daňový subjekt „dôkazy k odpovedi v zmysle skladovej evidencie, vážnych lístkov a pod. nepredložil“, pretože správca dane v priebehu celej daňovej kontroly disponoval skladovou evidenciou daňového subjektu a ak mal správca dane pochybnosti o pravdivosti týchto dokladov, odvolávajúci sa navrhol vypočuť ako svedka skladovú účtovníčku, ktorá by správcovi dane ich nejasnosti vysvetlila a pravdivosť údajov v skladovej evidencii preukázala, žalovaný zo spisového materiálu zistil, že na základe výzvy správcu dane č. 9801403/5/4058440/2014 zo dňa 03.09.2014 daňový subjekt elektronicky doručil hlavnú knihu, účtovný denník, účet 343, záznamy k DPH, knihu záväzkov, knihu pohľadávok, zoznam dodávateľov a odberateľov, účtovný rozvrh, číslovanie dokladov, ale požadovaná skladová evidencia a saldokonto neboli predložené. Faktúry vrátane príloh daňový subjekt nepredložil, pretože ich odovzdal príslušnej zložke policajného zboru a správca dane tieto faktúry s prílohami následne získal od polície. Pri dodávateľských faktúrach od dodávateľa PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. sa nachádzala príjemka a vyúčtovanie dodávok. Zo spisového materiálu vyplýva, že vážne lístky, ani skladovú evidenciu, správca dane nemal k dispozícii a túto námietku rovnako považoval za neopodstatnenú.

24. Ohľadne námietky, že prerušenie daňovej kontroly bolo nezákonné, nemalo za následok neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, došlo k nedodržaniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ako aj k tvrdeniu, že za zákonný spôsob prerušenia daňovej kontroly možno považovať výlučne taký, kedy rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, vydané správcom dane, nebude vyhotovené skôr, ako v deň, kedy príslušný orgán (Finančné riaditeľstvo SR) zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu, žalovaný zo spisového materiálu zistil, že správca dane dňa 01.10.2014 a 03.10.2014 zaslal žiadosť o MVI príslušnému orgánu, ktorým je Finančné riaditeľstvo SR a podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutím č. 9801403/5/4495805/2014 zo dňa 03.10.2014 prerušil daňovú kontrolu odo dňa 08.10.2014 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Žalovaný uviedol, že ani právna analýza odvolávajúceho sa nepreukazuje, že správca dane postupoval v rozpore s Daňovým poriadkom, keď vychádzajúc z vyššie uvedeného ustanovenia Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu.

25. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane, ktorý v priebehu výkonu daňovej kontroly zistil, že potrebuje získať informácie prostredníctvom MVI, keďže dodávateľmi odvolávajúceho sa boli okrem iných zahraničné spoločnosti, bol oprávnený v súlade s § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku daňovú kontrolu prerušiť, čo vydaním predmetného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly aj vykonal. Z ustanovenia § 61 ods. 3 Daňového poriadku jednoznačne vyplýva, ktorým dňom je daňové konanie prerušené. Týmto dňom je deň uvedený v rozhodnutí správcu dane o prerušení konania. Z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že v predmetnom rozhodnutí správcu dane o prerušení daňovej kontroly bol uvedený deň, ktorým sa daňová kontrola prerušila, preto nebolo vydané v rozpore s týmto ustanovením. Keďže zákonom stanovená náležitosť neabsentovala, rozhodnutie bolo možné

vykonať, pretože určovalo, ktorým dňom je daňová kontrola prerušená a teda účinky prerušenia daňovej kontroly nastali. Preto námietky týkajúce sa porušenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku považoval za neopodstatnené. Finančné riaditeľstvo SR zistilo, že prerušenie daňovej kontroly bolo vykonané v súlade so zákonom, bolo účelné a podmienky pre prerušenie daňovej kontroly (nevyhnutnosť preukázania takých skutočností, ktoré správcovi dane neboli známe a boli rozhodujúce pre správne určenie dane prostredníctvom získania informácií podľa osobitného predpisu) boli splnené.

26. Žalovaný sa nestotožnil ani s tvrdením, že odvolaním napadnuté rozhodnutie je nezákonné aj z toho dôvodu, že svedecké výpovede z vyšetrovacieho spisu policajných orgánov nemožno použiť ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku (vyšetrovací spis nie je verejnou listinou). Zastával názor, že správca dane použil tieto dôkazy v súlade s Daňovým poriadkom. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti a 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. Správcovi dane § 24 ods. 4 Daňového poriadku umožňuje použiť aj zápisnice z iných konaní, a to nielen z daňových konaní, ale aj z trestných konaní, napr. z vyšetrovacích spisov, v takomto prípade ide o listinné dôkazy a nie o svedecké výpovede a tieto boli získané zákonným spôsobom, preto nemohlo dôjsť k porušeniu § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Vzhľadom na uvedené námietku odvolávajúceho sa v tejto veci považoval za neopodstatnenú.

27. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 09.10.2018 navrhol správnu žalobu zamietnuť. Uviedol, že preskúmal v správnom konaní odvolaním napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní a v žalobou napadnutom rozhodnutí, dôkladne sa zaoberal a vysporiadal s námietkami v odvolaní. Konštatoval, že žalobné dôvody, ktoré žalobca uviedol v správnej žalobe, sú obsahovo zhodné s jeho námietkami proti odvolaním napadnutému rozhodnutiu správcu dane, v ktorom sa vyjadril k jednotlivým odvolacím námietkam. Zotrvával na tom, že z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov, dospel k záveru, že žalobné dôvody žalobcu uvedené v podanej žalobe, nie sú opodstatnené. Postup správcu dane, ako aj žalovaného, nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a neboli porušené práva žalobcu.

28. Žalovaný vo svojej replike zo dňa 25.10.2018 uviedol, že vyjadrenie žalovaného k žalobe v žiadnom prípade nevyvrátilo tvrdenie žalobcu, že zo strany správcu dane došlo v priebehu daňovej kontroly k neodstrániteľnej vade zákonnosti spočívajúcej v porušení ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pretože výzva na predloženie dôkazov č. 100083622/2017 zo dňa 16.01.2017 nespĺňa podmienky podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pričom žalovaný sa ani slovom nevyjadril k žalobným námietkam týkajúcim sa porušenia § 63 ods. 5 a § 74 ods. 2 Daňového poriadku. Zastával názor, že daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 nebola vykonaná v súlade so zákonom, pričom opakovane zdôrazňoval, že zo strany správcu dane došlo k nedodržaniu lehoty na výkon daňovej kontroly uvedenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku tým, že daňová kontrola nebola prerušená spôsobom podľa osobitného predpisu t.j. pri prerušení daňovej kontroly neboli dodržané podmienky stanovené v tomto osobitnom predpise, a to že daňová kontrola bola prerušená správcom dane skôr, ako príslušný orgán zaslal žiadosti o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu.

29. Uviedol, že žalobca trvá na svojej námietke, že prekročením lehoty na získanie informácie z medzinárodnej výmeny podľa článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 došlo k nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čím sa rozhodnutie tak správcu dane, ako aj žalovaného, stalo nezákonným. V súvislosti s neuplatnením práva žalobcu v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, či v písomnom vyhotovení žaloby, namietal nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly na dobu dlhšiu, ako to stanovuje citované Nariadenie Rady, chcel žalobca poukázať na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/69/2011 z 30. apríla 2012, v ktorom Najvyšší súd SR vyslovil názor, že súčasná rozhodovacia prax vychádza dôsledne z ustanovení piatej časti O.s.p. a z čl. 36 ods. 1 a ods. 2 Listiny základných práv a slobôd a čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorých je zásadne prípustné uplatniť tak v správnej žalobe, ako aj v konaní pred súdom aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v správnom odvolacom konaní, keď zo žiadneho ustanovenia O.s.p. nevyplýva obmedzenie žalobcu uviesť v žalobe len tie skutočnosti, ktoré uplatňoval v konaní pred správnym orgánom a rozhodujúce je

iba to, či rozhodnutím a postupom správneho orgánu bol žalobca ukrátený na svojich právach (§ 250 ods. 2 O.s.p.). Uvedené obmedzenie nevyplýva ani z ustanovenia § 250j O.s.p., ktoré pri úvahách, ako má súd o žalobe rozhodnúť, mu nedáva možnosť zobrať do úvahy skutočnosť, že žalobca v priebehu správneho konania prípadne neuviedol všetky skutočnosti významné pre rozhodnutie vo veci. Najvyšší súd Slovenskej republiky opätovne pripomína, že v správnom súdnictve vykonávanom podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku sa neuplatňuje vo vzťahu k zákonu o správe daní koncentračná zásada, majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správne rozhodnutiu. Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv účastníka konania, sa uplatní iba v prípade, ak to zákon výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka či už správnym orgánom alebo súdom. Preto vzhľadom na uvedené bolo povinnosťou krajského súdu sa zaoberať aj námietkou žalobkyne týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly a dôvodnosti, resp. nedôvodnosti jej prerušenia (rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/68/2012).

30. Žalovaný na repliku žalobcu, ktorá mu bola doručená na vyjadrenie, nereagoval.

31. Správny súd v konaní podľa § 177 a nasledujúcich zákona č. 162/2015 Z. z. o Správnom súdnom poriadku (SSP) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a po oboznámení sa s obsahom administratívnych spisov žalovaného, ako aj správneho orgánu prvého stupňa, v právnych medziach správnej žaloby (§ 182 ods. 1 písm. e/ SSP), bez nariadenia pojednávania, za splnenia podmienok uvedených v § 107 ods. 2 a § 105 ods. 2 písm. a) a c), § 106 ods. 1 SSP dospel k záveru, že žaloba žalobcu nie je dôvodná.

32. V správnom súdnictve platí koncentračná zásada, ktorá je vyjadrená tak, že žalobca môže žalobné dôvody síce rozširovať, dopĺňať a meniť, avšak len do konca lehoty na podanie správnej žaloby v zmysle ustanovenia § 181 Správneho súdneho poriadku. Teda rozšírenie správnej žaloby uvedením ďalších žalobných bodov a žalobného návrhu je možné len v prekluzívnej lehote určenej na jej podanie. Rozšírenie rozsahu napadnutia rozhodnutia alebo opatrenia je realizovaním dispozičného práva žalobcu s predmetom konania, okrem zásady dispozičnej, vyjadruje aj zásadu koncentračnú. V zmysle § 182 SSP je vecou žalobcu, aby stanovil medze súdneho prieskumu, a to tak zo stránky kvantitatívnej (označením výrokov rozhodnutia, ktoré žiada preskúmať), ako aj tak zo stránky kvalitatívnej (uvedením konkrétnych žalobných dôvodov). Iba v lehote podľa § 181 ods. 1 až 3 je možné rozšíriť rozsah napadnutia rozhodnutia alebo opatrenia. Rozšírením rozsahu napadnutia rozhodnutia sa chápe nielen rozšírenie žaloby o ďalšie výroky, ale aj o rozšírenie žalobných dôvodov, t.j. vytknutie ďalšieho rozporu so zákonom alebo uvedenie ďalšieho porušenia žalobcových práv.

33. Žalobca vo svojej replike rozšíril žalobný dôvod súvisiaci s nezákonnosťou dĺžky daňovej kontroly, ktorú pôvodne namietal, s poukazom na to, že nedošlo k jej prerušeniu v súlade s ustanovením § 61 DP, ale vo svojej replike produkoval námietku nezákonnosti daňovej kontroly v súvislosti s jej dĺžkou, avšak odôvodnenú na tom základe, že žalobca trvá na svojej námietke, že prekročením lehoty na získanie informácie z medzinárodnej výmeny podľa článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 došlo k nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čím sa rozhodnutie tak správcu dane, ako aj žalovaného, stalo nezákonným. Túto námietku, ktorú žalobca bližšie špecifikuje v celom rozsahu v podanej replike voči vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe, sa správny súd s danou novou námietkou nezaoberal a neprihliadal na ňu, keďže bola produkovaná po lehote v zmysle § 181 ods. 1 SSP, v rámci ktorej mohol žalobca rozšíriť svoje žalobné námietky voči rozhodnutiu žalovaného (§ 183 SSP).

34. Podľa § 5 ods. 4 Správneho súdneho poriadku (SSP), Správny súd postupuje a rozhoduje v súlade s platnými a účinnými právnymi predpismi so zohľadnením ich právnej sily a v súlade so základnými princípmi tohto zákona.

Podľa § 134 ods. 1 SSP, Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

Podľa § 135 ods. 1 SSP, Na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

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

Podľa § 178 ods. 1 SSP, Žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

Podľa § 181 ods. 1 SSP, Fyzická osoba alebo právnická osoba musí správnu žalobu podať v lehote dvoch mesiacov od oznámenia rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo opatrenia orgánu verejnej správy, proti ktorému smeruje, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 183 SPP, Žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (Daňový poriadok) 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.

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, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 až 4 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.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu podľa ods. 8, v zmysle ktorého ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Dňom nasledujúcim po dni doručenia protokolu s výzvou začína vyrubovacie konanie (§ 68 ods. 1 Daňového poriadku).

Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku je lehota na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 Daňového poriadku. Daňová kontrola začína podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

Podľa § 47 písm. h) a písm. i) Daňového poriadku, Protokol musí obsahovať
h) preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov,
i) vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f).

Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie
a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

Podľa § 61 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku je konanie prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania.

Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v ods. 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku, Orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní rozhodne bezodkladne, najneskôr však do ôsmich dní odo dňa začatia konania, ak to povaha vecí pripúšťa a je tak možné urobiť na základe dokladov predložených daňovým subjektom; inak rozhodne do 30 dní odo dňa začatia konania. V osobitne zložitých prípadoch orgán príslušný na rozhodnutie rozhodne do 60 dní.

Podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku, vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Ak rozhoduje druhostupňový orgán, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister.

Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31.12.2017), Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

Podľa § 68 ods. 2 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31.12.2017), Správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak
a) sa daňový subjekt vzdá práva na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole,
b) daňový subjekt nemá pripomienky k zisteniam v protokole,

c) sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31.12.2017), Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, Odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcom dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (zákon o DPH) odpočítateľ daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítateľ 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 odpočítateľ daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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.

35. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenia správneho orgánu sú takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

36. Z judikatúry Najvyššieho súdu SR vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcom dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je preukázanie, že formálna deklarácia predložených

dokladov má aj povahu faktu, teda, že tovary a služby, ktoré sú na faktúre deklarované, boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Z dôvodu ľahkej zneužitelnosti platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, musí preukázať existenciu podmienok, ktoré boli pre nárok na odpočítanie dane stanovené a najmä musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

37. Z ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH vyplýva základná podmienka, za akej si môže daňový subjekt odpočítať daň z pridanej hodnoty, a to aby išlo o tovar alebo službu, ktorú mu naozaj dodal konkrétny platiteľ dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z dokladov predložených žalobcom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane a v prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúry nie je uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Daňový subjekt, teda v danom prípade žalobca, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre.

38. Dostatočným dôvodom na to, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že

- a) protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka,
- b) uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname podľa odseku 15,
- c) v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.

39. Súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj správneho orgánu prvého stupňa a tiež konanie, ktoré vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo v medziach podanej žaloby a dospel k záveru, že tieto rozhodnutia boli vydané v súlade s platnou právnou úpravou. Podľa názoru súdu správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci a z neho vyvodili aj správny právny záver, s ktorým sa správny súd v celom rozsahu stotožňuje. Tieto sa dostatočným spôsobom vysporiadali so všetkými námietkami, ktoré boli žalobcom v priebehu správneho konania vznesené a ich závery vyplývajúce z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí sú logické, korešpondujúce s dôkazmi vykonanými v priebehu správneho konania.

40. Úlohou súdu v danom prípade bolo posúdiť, či daňové orgány pri rozhodovaní vo veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení právneho záveru, že nárok na odpočet dane bol žalobcom uplatnený v rozpore so zákonnými podmienkami § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona o DPH.

41. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, ktorá je zakotvená v § 2 ods. 3 Daňového poriadku. Ustanovenie § 49 zákona o DPH formuluje základné všeobecné podmienky nároku platiteľa na odpočet dane. Princíp vzniku nároku na odpočet DPH spočíva v tom, že platiteľ má nárok na odpočet dane iba pri takých prijatých plneniach, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočet DPH použiteľný iba vtedy, ak obsahuje predpísané náležitosti, je vydaný platiteľom DPH, t. j. konkrétnou fyzickou alebo právnickou osobou, ktorá spĺňa atribúty platiteľa DPH a údaje v ňom odrážajú skutočnosť. Takýto daňový doklad deklaruje, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma platiteľmi DPH. V danom prípade nebolo preukázané, žeby obchodné transakcie medzi žalobcom a spoločnosťami PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. a VENERG s.r.o. v celkovej sume 394.103,84 EUR, boli uskutočnené spôsobom, deklarovaným predloženými faktúrami, preto nebolo možné tento nadmerný odpočet uznať. Splnenie podmienok pre nadmerný odpočet DPH bolo správcom dane vykonaným dokazovaním tak, ako to vyplýva z už vyššie uvedeného, jednoznačne spochybnené a žalobca nepredložil dostatok dôkazov, ktoré by závery správcu dane v tomto smere vyvrátili.

42. Daňový subjekt pri uplatnení práva na odpočítanie dane nespĺnil ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Z dokazovania vykonaného správcou dane vyplýva, že v danom prípade daňová povinnosť z titulu deklarovaného dodania repky olejnej a slnečnice od dodávateľov PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. v sume 146.018,84 EUR a VENERG s.r.o. v sume 248.085,00 EUR, spolu v sume 394.103,84 EUR nevznikla, nakoľko nebolo preukázané nadobudnutie repky olejnej a slnečnice od uvedených subjektov a teda vznik daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH) nebolo preukázané, že tento tovar daňový subjekt použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ (§ 49 ods. 2 zákona o DPH).

43. Nemožno sa stotožniť s námietkou žalobcu, že zo strany žalovaného došlo k porušeniu ustanovenia § 46 ods. 5 DP. Prvostupňový správny orgán totiž žalobcovi oznámil, že sú tu pochybnosti v súvislosti s dokladmi, týkajúcimi sa preverovaných zdaniteľných obchodov, s deklarovaným dodávateľom (PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o.), pričom ho aj vyzval na odstránenie týchto pochybností. O tejto skutočnosti svedčí výzva správcu dane č.100083622/2017 zo dňa 16.01.2017. Na túto výzvu reagoval žalobca svojím vyjadrením zo dňa 02.02.2017. Nemožno sa stotožniť teda s tvrdením žalobcu, že správca dane porušil dané ustanovenie. To, že žalobca následne produkoval svoje vyjadrenie, na ktoré reagoval správca dane vyhotovením zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100203904/2017 zo dňa 09.02.2017 a to, že žalobca namieta, že po tejto zápisnici ho opätovne nevyzval na odstránenie prípadných pochybností v zmysle § 46 ods. 5 DP, nemožno považovať sa nedodržanie daného ustanovenia, nakoľko by v priebehu vykonávania daňovej kontroly by za takejto konštrukcie tvrdenej žalobcom mohla nastať situácia, že neustále bude preverovaný daňový subjekt reagovať na výzvy v zmysle § 46 ods. 5 DP svojimi vyjadreniami, na ktoré by mal správca dane neustále reagovať, čím by sa daný kruh nemohol uzavrieť. Pri takejto konštrukcii by teda nebolo možné dospieť ani k vydaniu protokolu, resp. by došlo k jeho vydaniu až po zákonnej lehote.

44. Na danú námietku nadväzovala ďalšia žalobná námietka súvisiaca s tým, že správca dane v priebehu daňovej kontroly odmietol vykonať dôkaz vypočutia svedkov navrhnutých vo vyjadrení zo dňa 02.02.2017 (Ing. N. N. a J. U.), pričom odmietnutie žiadnym spôsobom v protokole nezdôvodnil, čím zo strany správcu dane došlo k porušeniu § 47 písm. h), podľa ktorého protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, ako aj k porušeniu § 47 písm. i) Daňového poriadku, keďže v protokole absentuje predmetné vyjadrenie. Ani s týmito námietkami sa nemožno stotožniť

45. Správca dane v Protokole z daňovej kontroly na str. 14 bod 12. nazvaný „Odpoveď VENAS, a.s. zo dňa 02.02.2017 na výzvu č. 100083622/2017“ poukázal na odpoveď žalobcu zo dňa 02.02.2017 na výzvu správcu dane a stručne uviedol konštatovanie splnomocneného zástupcu žalobcu, že predložili všetky zákonom predpísané dokumenty, ako aj jeho návrh na vypočutie týchto svedkov. Teda správca dane uviedol obsah predmetného vyjadrenia daňového subjektu v predmetnom protokole.

46. K danej námietke správny súd rovnako uvádza, že po vyjadrení sa žalobcu k protokolu z daňovej kontroly, správca dane týchto svedkov následne vypočul. Týmto postupom správcu dane nedošlo k porušeniu daného ustanovenia, pričom žalobcovi týmto postupom nevznikla žiadna ujma, resp. nedošlo k poškodeniu jeho práv. Skutočnosť, že svedkovia neboli vypočutí v priebehu daňovej kontroly, ale až v priebehu vyrubovacieho konania, nezakladá nezákonnosť protokolu ako takejho. Navyše, výpovede týchto svedkov nemohli akýmkoľvek spôsobom zmeniť závery správcu dane z daňovej kontroly a správca dane, aj po doplnení dokazovania vo vyrubovacom konaní, zotrval na záveroch uvedených v protokole z daňovej kontroly.

47. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na aktuálnu rozhodovaciu prax kasačného súdu v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/4/2020 zo dňa 13.04.2021. S poukazom na tento rozsudok správny súd preto za nedôvodnú vyhodnotil aj túto žalobnú námietku, nakoľko súd je toho názoru, že predmetné pochybenie správcu dane bolo kvalifikovaným a dostatočným spôsobom odstránené dokazovaním správcu dane vykonanom vo vyrubovacom konaní, keďže správca dane zrejme z dôvodu akýchsi vnútorných pochybností pristúpil k vykonaniu výsluchu týchto svedkov, aj keď až vo vyrubovacom konaní.

48. Správny súd vyhodnotil predmetné námietky a dospel k záveru, že aj keď v procesnom postupe správnych orgánov došlo k pochybeniam procesného charakteru, uvedené pochybenie nie je takej závažnosti, aby bolo dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného.

49. V ďalšej žalobnej námietke žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 03.10.2014, keďže v zmysle jeho právnej analýzy ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku bol postup správneho orgánu v rozpore s Daňovým poriadkom. Preto prerušenie daňovej kontroly bolo nezákonné a nemalo za následok neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čím došlo k nedodržaniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

50. Ani s danou námietkou sa správny súd nemôže stotožniť, keďže má zato, že ani právna analýza žalobcu nepreukazuje, žeby postup správcu dane v súvislosti s prerušením daňovej kontroly podľa § 61 DP bol v rozpore s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Z konania vyplýva, že správca dane zaslal dňa 01.10.2014 a 03.10.2014 žiadosť o MVI príslušnému orgánu, ktorým je žalovaný a podľa § 61 ods. 1 DP rozhodnutím zo dňa 03.10.2014 prerušil daňovú kontrolu odo dňa 08.10.2014 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Z daného rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly vyplýva, že v predmetnom rozhodnutí správcu dane o prerušení daňovej kontroly bol uvedený deň, ktorým sa daňová kontrola prerušila, preto nebolo vydané v rozpore s týmto ustanovením. Keďže zákonom stanovená náležitosť neabsentovala, rozhodnutie bolo možné vykonať, pretože určovalo, ktorým dňom je daňová kontrola prerušená a ktorým dňom nastávajú účinky prerušenia daňovej kontroly.

51. Aj z vyššie uvedených skutočností možno konštatovať, že maximálna zákonná lehota na skončenie daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku prekročená nebola, nakoľko daňová kontrola bola začatá dňa 24.03.2014, v dôsledku jej prerušenia potom lehota spočívala v období od dňa 08.10.2014 do dňa 27.09.2016, kedy bola správcovi dane doručená posledná konečná odpoveď na zaslané žiadosti, t.j. pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Daňová kontrola bola ukončená dňa 21.02.2017 (doručením protokolu zo dňa 10.02.2017), teda v trvaní cca 11,5 mesiacov (345 dní).

52. V súvislosti s touto námietkou žalobca poukazoval aj na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nezaujal žiadne stanovisko, respektíve žiadnym spôsobom sa s touto námietkou nevysporiadal, čím konal v rozpore s ustanovením § 74 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. K danému správny súd uvádza, že povinnosťou správneho orgánu nie je zaujať vlastné odôvodnenie ku každej odvolacej námietke uvedenej v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu. Avšak dané tvrdenie žalobcu nie je oprávnené, nakoľko žalovaný sa s námietkou, súvisiacou s prerušením daňovej kontroly, vysporiadal na strane 24-25 napadnutého rozhodnutia. Žalovaný ohľadne daného uviedol, že „ani právna analýza odvolávajúceho sa nepreukazuje, že správca dane postupoval v rozpore s Daňovým poriadkom, keď vychádzajúc z vyššie uvedeného ustanovenia Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu.“

53. Žalobca rovnako namietal, že rozhodnutie správcu dane č. 102195800/2017 zo dňa 17.10.2017 je nezákonné, keďže správca dane v jeho odôvodnení uvádza „informácie z vyšetrovacieho spisu č. ČVSKRP-047/OEK-KE-2013,“ pričom výpovede V. V. a T. I. označuje ako „zápisnica o výsluchu svedka,“ a že tieto výpovede menovaných osôb nemožno považovať za zákonne získaný dôkaz, pretože za svedecké výpovede možno považovať len také, ktoré sú získané v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Nesúhlasil ani s vyjadrením žalovaného k tejto námietke uvedenej v napadnutom rozhodnutí, keďže správca dane výslovne vo svojom rozhodnutí uvádza: „Zápisnica o výsluchu svedka - V. V. z 09.12.2014“ a tiež „Zápisnica o výsluchu svedka - T. I. z 19.05.2014.“ Zdôraznil, že pani V. V. vypovedala v trestnom konaní dvakrát, pretože pri jej výpovedi zo dňa 09.12.2014 nebol prítomný tlmočník, pričom druhú výpoveď pred orgánmi činnými v trestnom konaní správca dane odignoroval, čím z jeho strany došlo k porušeniu § 24 ods. 2 Daňového poriadku.

54. K danej námietke správny súd uvádza, že v daňovom konaní v zmysle § 24 ods. 4 možno ako dôkaz 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 predpismi. V zmysle ustanovenia § 24 ods. 4 DP preto zápisnice o výsluchu svedkov, napríklad v trestnom, respektíve v inom konaní, ale nie v konkrétnom daňovom konaní, treba považovať za listinné dôkazy a takými sú aj predmetné zápisnice o výsluchu svedkov - V. V. a T. I.Č., keďže tieto neboli získané správcom dane v prejednávanej daňovej veci. V prípade, ak by išlo o ich svedecké výpovede, v konaní by musel správca dane použiť príslušné ustanovenia týkajúce sa výsluchu svedka, najmä § 25 ods. 4 DP, nakoľko daňový subjekt v prípade, ak vypovedá svedok, má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Preto ani danú námietku

nemožno považovať za dôvodnú. Teda predmetné zápisnice o výsluchu svedkov, získané ako informácie z vyšetrovacieho spisu, nemožno považovať za nezákonne získaný dôkaz v zmysle Daňového poriadku. Preto v prípade ich použitia nedošlo k porušeniu § 45 ods. 1 písm. e) DP. Pokiaľ ide o tú skutočnosť, že svedkyňa V. V. vypovedala aj druhýkrát v trestnom konaní, ako na to poukazuje žalobca a že správca dane na danú skutočnosť nijako nereflektoval, k danému správny súd len dopĺňa, že závery správcu dane a následne žalovaného, ktoré vyústili k vydaniu preskúmaných rozhodnutí, sa neopierali výhradne o danú svedeckú výpoveď a aj bez tejto výpovede by dospeli správne orgány k rovnakým záverom.

55. Žalovaný rovnako namietal skutočnosť, že správca dane nevydal rozhodnutie vo vyrubovacom konaní v lehote uvedenej v § 65 Daňového poriadku, pričom sám žalovaný priznal, že správca dane nevydal rozhodnutie v lehotách uvedených v ustanovení § 65 Daňového poriadku a ani nepožiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia.

56. Za nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj túto žalobnú námietku - nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 65 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť vyrubovacieho konania a tým aj rozhodnutia správcu dane (prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie vyrubovacieho konania, resp. lehoty na vydanie rozhodnutia vo veci). V predmetnej veci vyrubovacie konanie po skončení daňovej kontroly sa začalo a vykonalo sa podľa právnej úpravy účinnej do 31.01.2017. V tom čase účinná právna úprava obsiahnutá v § 68 ods. 3 Daňového poriadku nevyžadovala vykonanie vyrubovacieho konania v pevne stanovenej alebo vymedzenej lehote, čo znamená, že správca dane svojim postupom neporušil svoju povinnosť. Pokiaľ ide o lehoty na rozhodnutie podľa § 65 daňového poriadku, ide o procesné lehoty, ktorých prípadné nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí, čo potvrdil aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/5/2016 zo dňa 21.03.2018.

57. V závere správnej žaloby žalobca uviedol, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou jednotného systému dane z pridanej hodnoty uplatňovaného v krajinách EU a že toto právo možno obmedziť výlučne za podmienok stanovených v Smernici 2006/112/ES. Správca dane si nemôže zmyslieť, že neuzná nárok na odpočítanie dane žalobcovi z dôvodu, že jeho dodávateľ, alebo dodávateľ jeho dodávateľa, je v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktný alebo že nevie zdokladovať nadobudnutie predmetného tovaru alebo z akéhokoľvek iného dôvodu, ktorý spôsobí pochybnosti na strane správcu dane. Poukazoval na výklad Smernice Rady 2006/112/ES podávanú súdnym dvorom. Rovnako zdôraznil, že konanie svojich dodávateľov, či odberateľov, predsa žiadny daňový subjekt nemôže ovplyvniť, pričom dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt, je jasne limitované ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. S danými tvrdeniami žalobcu sa správny súd, s poukazom na nižšie uvedené, nestotožňuje.

58. Správny súd má za to, že zo zistení správcu dane jednoznačne vyplýva, že spoločnosť PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. nepodala daňové priznanie za zdaňovacie obdobie december 2013, t. j. ani nedeclarovala vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru, je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru podľa § 19 citovaného zákona. V tomto prípade nebolo preukázané, že tovar bol príjemcovi tovaru - spoločnosti VENAS, a.s., dodaný spoločnosťou PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o., teda nebolo preukázané, že deklarovanému dodávateľovi PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa vyššie uvedeného zákonného ustanovenia a v dôsledku toho nemohlo dôjsť k vzniku nároku na odpočítanie dane žalobcovi. V prípade spoločnosti VENERG, s.r.o. z vykonaného dokazovania hlavne vyplynulo, že táto spoločnosť v decembri 2013 nenakupovala repku olejnú, v decembri 2013 mala byť repka olejná dodaná daňovému subjektu VENAS, a.s. zo skladových zásob. Zo zistení správcu dane rovnako vyplynulo, že do skladov spoločnosti VENAS, a.s. tovar bol dodávaný, ale nebolo preukázané, že tovar bol dodaný tak, ako to žalobca deklaroval. Takisto zistil, že v súvislosti s deklarovaným dodávateľom VENERG, s.r.o. dochádzalo k účelovým dodaniam tovaru do priestorov daňového subjektu VENAS, a.s. v Strede nad Bodrogom. V kontrolovanom zdaňovacom období december 2013 spoločnosť VENERG, s.r.o. nenakupovala repku olejnú, t. j. musela by ju dodať zo skladových zásob, pričom súčasťou zásob bola repka olejná, ktorú spoločnosť VENERG, s.r.o. v priebehu roka 2013 nakúpila od VENAS, a.s. (miesto skladovania bolo v priestoroch spoločnosti VENAS, a.s. v Strede nad Bodrogom). Tieto obchodné transakcie, ako aj personálne prepojenie spoločností VENAS, a.s. a VENERG, s.r.o., poukazujú na účelovosť fakturácie

medzi uvedenými spoločnosťami. Zároveň spoločnosť VENAS, a.s. nakúpila od spoločnosti VENERG, s.r.o., majetkovo aj personálne prepojenej, tovar, ktorý jej sama predala.

59. Správny súd konštatuje, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, žeby k predmetnému zdaniteľnému plneniu, deklarovanému predloženými faktúrami, na základe ktorých si uplatnil nárok na nadmerný odpočet DPH za uvedené zdaňovacie obdobie, v skutočnosti došlo, takýto záver plne právne korešponduje s ustálenou judikatúrou NS SR k problematike dane z pridanej hodnoty. Napríklad v rozsudku č.k. 4Sžf/4/2011 z 15.03.2011 Najvyšší súd SR okrem iného konštatoval: „Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený, najvyšší súd sa s touto námietkou nestotožňuje. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke sa dáva žalobcovi do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.“

60. Najvyšší súd SR aj v rozsudku č. 4Sžf/1/2016 upozorňuje, že štatutárny orgán spoločnosti musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa.

61. Spoločnosti VENAS, a.s., VENERG, s.r.o. a PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. boli navzájom prepojené. Spoločnosť VENAS, a.s. a VENERG, s.r.o. personálne prostredníctvom T. U. (v kontrolovanom zdaňovacom období predseda predstavenstva VENAS, a.s., pričom zároveň spoločnosť VENAS, a.s. bola v období od 21.11.2009 do 26.04.2012 jediným spoločníkom VENERG, s.r.o., v období od 27.04.2012 do 29.01.2015, t. j. aj v kontrolovanom zdaňovacom období december 2013, bola konateľkou VENERG, s.r.o. Y. Y., ale v ostatných obdobiach, vrátane súčasnosti (k času vykonávania daňovej kontroly), bol, respektíve je konateľom VENERG, s.r.o. T. U.). Spoločnosť PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o. v decembri 2013 mala rovnaké sídlo ako spoločnosť VENAS, a.s..

62. V tejto súvislosti súd poukazuje aj na právne závery obsiahnuté v uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015, týkajúceho sa rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane. Ak Ústavný súd SR konštatoval, že „predloženie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo o sebe porušením základného práva daňového subjektu na právnu ochranu“, z takéhoto konštatovania ÚS SR a zo stabilnej judikatúry NS SR k otázke rozloženia dôkazného bremena vo veciach daní možno jednoznačne vyvodiť nepriechodnosť nárokov na odpočítanie DPH za dôkaznej situácie zistenej v predmetnej veci. Vo výraznom dôkaznom nepomere v neprospech žalobcu sú totiž logické a presvedčivé zistenia správcu dane na jednej strane a tvrdenia neodrážajúce skutočnosť produkovanú žalobcom a jeho obchodným partnerom na strane druhej predstavujúce jednoznačné neunesenie dôkazného bremena. V tejto súvislosti súd ďalej poukazuje napríklad aj na obsah rozsudku NS SR č.k. 1Sžf/61/2016 z 12.12.2017 (rekonštrukcia stavby - neunesenie dôkazného bremena daňového subjektu).

63. Procesnoprávny rámec dokazovania daný v minulosti zákonom č. 511/1992 Zb. a v súčasnej dobe účinným zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) rozlišujú pritom dve dôkazné línie vzťahujúce sa na dokazovanie vo veciach správy daní. Prvou z nich je dôkazná povinnosť daňového subjektu preukázať vlastné tvrdenia obsiahnuté v listinách predložených správcovi dane (pri spochybnení deklarovaných obchodov správcovi dane) a druhou je oprávnenie správcu dane vykonať dokazovanie v ním zvolenom rozsahu za účelom zistenia skutkového stavu veci a skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti čo najúplnejšie (§ 24 ods. 1 až 4 Daňového poriadku). Aj správca dane je pritom povinný vlastné tvrdenia, v prípade, že ich v rozhodnutí formuluje, popri vznesených pochybnostiach preukázať a nemá procesnoprávne oprávnenie požadovať od daňového subjektu preukázanie opaku.

64. Najvyšší súd Slovenskej republiky napríklad v rozsudku č.k. 1Sžf/61/2016 z o dňa 12.12.2017 konštatoval nasledovne: „Neunesť dôkazné bremeno v procese uplatňovania práva na odpočítanie dane vrátane daňovej kontroly znamená to, že daňový subjekt v zákonom stanovených časových intervaloch (napr. počas daňovej kontroly do jej ukončenia prerokovaním protokolu v zmysle § 46 ods. 9

písm. a/ Daňového poriadku) neeliminuje pochybnosti správcu dane týkajúce sa zistených skutočností o tvrdeniach daňového subjektu. Zákonným dôsledkom nie je nahradenie tejto procesnej pasivity dôkaznou aktivitou správcu dane (viď. § 24 ods. 2 a 3 v spojení s § 3 ods. 1 Daňového poriadku), ale naopak, nepreukázanie splnenia základných vecných a formálnych požiadaviek (právných skutočností), ktoré sú pre uplatnenie práva na odpočítanie dane najmä požadované v ustanoveniach § 49 ods. 1 a 2, ako aj § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.“

65. K predmetu administratívneho a súdneho preskúmavacieho konania v predmetnej veci so zameraním sa na otázku dôkazného bremena daňového subjektu a možnosti rozloženia dôkaznej povinnosti medzi daňový subjekt a správcu dane, správny súd zároveň poukazuje popri hore uvedených dôvodoch, vyplývajúcich okrem iného aj z rozsudku NS SR č.k. 1Sžf/61/2016, na rozsiahlu a nemennú judikatúru NS SR riešiacu otázku rozloženia dôkazného bremena. Najvyšší súd SR pritom permanentne kontinuitu svojej judikatúry v naznačenom smere potvrdzuje, ako tomu bolo napr. v rozsudku NS SR č.k. 1Sžf/81/2015 z 01.12.2016, v ktorom Najvyšší súd SR poukázal na podstatné časti odôvodnenia rozsudkov NS SR č.k. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011 a č.k. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011. V rozsudku č.k. 1Sžf/81/2015 z 01.12.2016 Najvyšší súd SR zaujal stanovisko aj k námietke poukazujúcej na rozpor postupu správneho súdu s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie C-80/11 Mahagében, rest. C-142/11 Dávid), v súvislosti s ktorými NS SR uviedol, že obidve rozhodnutia vychádzajú z podmienky, že musia byť splnené tak všetky vecné, ako aj formálne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Nie je tak tomu v prípade, ak neboli splnené vecné podmienky, t.j. ak žalobca nepreukázal uskutočnenie sporných zdaniteľných obchodov.

66. Správny súd dáva do pozornosti aj judikát Najvyššieho súdu SR č. R 122/2003, v zmysle ktorého sa rozhodnutie správneho orgánu nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia a nemôžu privodiť iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka. Správny súd má zato, že procesné vady, ktoré sa vyskytli v priebehu správneho konania pred žalovaným, respektíve pred správcom dane, nie sú takého charakteru, že ak by aj súd vyhovel správnej žalobe, nemohlo by to privodiť pre žalobcu vecne iné, ani výhodnejšie rozhodnutie (totožný záver zaujal Najvyšší súd SR aj v ďalších svojich rozhodnutiach, napríklad R 43/2017, sp. zn. 7Sžo 7/2016 zo dňa 26.01.2017, sp. zn. 6 Sžo 15/2008 zo dňa 06.08.2008, sp. zn. 5 Sž 16/2012 zo dňa 29.10.2012 a jeho závery akceptoval aj Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. I.ÚS 342/2013 zo dňa 29.05.2013). Daný záver kasačného súdu sa premietol do Správneho súdneho poriadku, konkrétne jeho ustanovenia § 191 ods. 1 písm. g), v zmysle ktorého Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej. Preto ani v zmysle platnej právnej úpravy správny súd nepristúpil k zrušeniu preskúmaných rozhodnutí v zmysle citovaného ustanovenia, nakoľko žalobcom uvádzané procesné pochybenia nie sú takého charakteru, aby mali za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

67. Právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu, čo jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry ESLP. Judikatúra súdu však nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303-A, s. 12, § 29). Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Reflektujúc na judikatúru ESLP a Ústavného súdu SR správny súd má zato, že sa vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré boli pre vydanie rozhodnutie podstatné a rozhodujúce.

68. Záverom správny súd zdôrazňuje, že produkované námietky neboli takého charakteru, v zmysle ktorého by mohol správny súd prijať záver, že v konaní pred správcom dane, respektíve pred žalovaným, sa vyskytol taký nedostatok, ktorý by znamenal také porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia a privodiť v konaní pred súdom zrušenie preskúmaného rozhodnutia v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

69. Vychádzajúc z hore uvedeného skutkového a právneho stavu veci správny súd žalobu zamietol procesným postupom podľa § 190 SSP.

70. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 SSP, v spojení s ustanovením § 168 SSP, v zmysle ktorého účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca nemal v konaní úspech celkom ani z časti a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

71. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Krajského súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní odo dňa jeho doručenia na Krajský súd v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 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.

Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d) (v sociálnych veciach, vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).