

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: ZA-32S/5/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200567  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200567.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a členov senátu JUDr. Ing. Matúša Škarbalu (sudca spravodajca) a JUDr. Andrey Soukupovej, v právnej veci žalobcu: PERSONICA Pacific LLC, so sídlom 1309 Coffeen Avenue STE 3936, Sheridan, Wyoming 82801, Spojené štáty americké (USA), identifikačné číslo (ID Number): 2021-001044289, právne zastúpený: Advokátska kancelária AŠTARY, s. r. o., so sídlom Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 53 588 452, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 5952/63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905170/2022 zo dňa 14.04.2022, , takto

### rozhodol:

- I. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905170/2022 zo dňa 14. apríla 2022 z a m i e t a .
- II. Žalobcovi právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a

### odôvodnenie:

#### Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Lipovský Mikuláš (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u právneho predchodcu žalobcu – PERSONICA, s.r.o., so sídlom Mariánske nám. 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 48 225 223 (PERSONICA v. o. s., so sídlom Mariánske nám. 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 48 225 223 od 30.04.2022 do 04.05.2022; v zmysle § 88a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník a k výmazu spoločnosti PERSONICA v. o. s. z Obchodného registra SR došlo dňa 05.05.2022 po prevzatí imania zrušenej spoločnosti PERSONICA v. o. s. - 2 - ZA-32S/5/2022 spoločníkom PERSONICA Pacific LLC, 1309 Coffeen Avenue STE 3936, Sheridan, Wyoming 828 01, Spojené štáty americké) (ďalej aj ako „žalobca“ „daňový subjekt“) daňovú kontrolu pre daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2016, február 2016, marec 2016, apríl 2016, máj 2016, jún 2016, august 2016, september 2016, október 2016, november 2016 a december 2016. Daňová kontrola bola začatá na základe Oznámenia č. 100724495/2018 zo dňa 12.04.2018, a to dňa 16.05.2018. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 100857527/2019 zo dňa 11.04.2019 (ďalej aj ako „protokol“), ktorý bol žalobcovi, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 30.04.2019. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril a pripomienky k protokolu boli prerokované na ústnom pojednávaní dňa 27.06.2019, o čom bola spísaná Zápisnica č. 101566292/2019. 2. V rámci daňovej kontroly preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a dodávateľom RYJA s. r. o., so sídlom Staré Grunty 26G, 841 04 Bratislava, IČO: 46 521 020, (ďalej aj ako „RYJA s. r. o.“ alebo „deklarovaný dodávateľ“) (predmetom zdaniteľných obchodov bolo deklarované dodanie tovaru – nákup tovaru podľa Rámcovej zmluvy). Správca dane zistil na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, že žalobca si uplatnil odpočet DPH za dodanie tovaru v reťazci spoločností RYJA s. r. o. – žalobca – ZODANO TRADE s.r.o. (Česká republika). 3. Na základe výsledkov daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania vydal

správca dane rozhodnutie č. 101623516/2019 zo dňa 03.07.2019, ktorými vyrubil daňovému subjektu rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016. Na základe odvolania žalobcu žalovaný zrušil uvedené rozhodnutie správca dane rozhodnutím č. 100184767/2020 zo dňa 16.01.2020 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. 4. Po vrátení veci žalovaným, správca dane opätovne vo veci rozhodol a vyrubil daňovému subjektu rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016, a to rozhodnutím č. 101476564/2020 zo dňa 23.09.2020. Na základe odvolania žalobcu žalovaný toto rozhodnutie správca dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, a to rozhodnutím č. 100168467/2021 zo dňa 01.02.2021. Prvostupňové rozhodnutie 5. V poradí tretím rozhodnutím správca dane určil žalobcovi, resp. jeho právnenému predchodcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 13 121,28 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 101892699/2021 zo dňa 07.10.2021 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“). 6. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím predpísal žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2016 rozdiel na dani z pridanej hodnoty z faktúry od deklarovaného dodávateľa RYJA s. r. o., a to: - 3 - ZA-32S/5/2022 - faktúra č. 20160124, dátum dodania 06.12.2016 za nákup tovaru (podľa Rámcovej kúpnej zmluvy) v sume 65 606,40 eur, 20 % DPH 13 121,88 eur, celková suma faktúry spolu 78 727,68 eur. 7. Predmetom daňovej kontroly bolo v zdaniteľnom období december 2016 tiež deklarované dodanie služieb (stavebných prác) s prenosom daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (ďalej aj ako „zákon o DPH“) žalobcom odberateľovi OKM Stav, s.r.o., so sídlom Kožušníčkova 776, 029 44 Rabča, IČO: 47 764 554 (ďalej aj ako „OKM Stav, s.r.o.“). Správca dane pôvodne tiež neuznal žalobcovi dodanie služieb (stavebných prác) uvedenému odberateľovi z dôvodu iného právneho posúdenia predmetu dodania. Správca dane viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu dospel napokon k záveru, že u odberateľa OKM Stav, s.r.o. bolo preukázané, že došlo k dodaniu stavebných prác a daňový subjekt si splnil povinnosti platiteľa dane tým, že vyhotovil faktúry podľa § 72 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v lehote 15 dní od dodania stavebných prác inému platiteľovi dane v režime prenosu daňovej povinnosti. 8. Správca dane prvostupňové rozhodnutie vo vzťahu k spornej dodávateľskej faktúre vystavenej deklarovaným dodávateľom RYJA s. r. o. odôvodnil tým, že vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu uskutočnenému s deklarovaným dodávateľom žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní v súvislosti s uplatneným odpočítaním DPH, keď nebola preukázaná reálna existencia tovaru a reálnosť dodania tovaru deklarovaným dodávateľom žalobcovi, a preto nemohla vzniknúť daňová povinnosť deklarovanému dodávateľovi podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v dôsledku čoho žalobcovi nevzniklo právo na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, a preto mu správca dane odmietol právo na odpočet DPH. 9. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí ohľadom deklarovaného dodávateľa RYJA s. r. o. uviedol, že jeho preverovaním nebola preukázaná reálna existencia tovaru, ktorého predaj bol deklarovaný pre žalobcu. Deklarovaný dodávateľ nepredložil žiadne doklady o existencii a pôvode tovaru, nebolo preukázané, kto vykonal prepravu tovaru do spoločnosti žalobcu, kto bol prítomný pri preprave tovaru, kde bol tovar nakladaný a kto ho nakladal a nebolo preukázané ani to, kde konkrétne bol tovar skladovaný. Ani žalobca nepredložil dôkazy, ktorými by preukázal reálnu existenciu a dodávky tovaru a to ani po dôvodnom spochybnení fakturovaných dodávok správcom dane. 10. Správcovi dane bola dňa 07.12.2018 doručená Rámcová kúpna zmluva zo dňa 01.12.2016 uzatvorená medzi predávajúcim spoločnosťou RYJA s. r. o. a kupujúcim spoločnosťou PERSONICA s.r.o. upravujúce podmienky dodania tovaru pod ev. č. 687184/2018. 11. Správca dane z dôvodu riadneho zistenia skutkového stavu zaslal výzvu č. 101188453/2018 zo dňa 19.06.2018 spoločnosti MERGER s. r. o., so sídlom Karpatské námestie 10, 831 06 Bratislava, IČO: 50 817 027 (od 24.11.2017 právny nástupca zaniknutej spoločnosti RYJA s. r. o. v dôsledku zlúčenia), aby predložila správcovi dane účtovné a daňové doklady za zdaňovacie obdobie december 2016, pre účely výkonu daňovej kontroly u - 4 - ZA-32S/5/2022 žalobcu. Zásielka s výzvou nebola prevzatá. Zásielka bola vrátená správcovi dane s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Daňový subjekt MERGER s. r. o. nepredložil požadované doklady. Splnomocnený zástupca žalobcu A. B. B. sa na ústnom pojednávaní zo dňa 03.10.2018 k spolupráci so spoločnosťou RYJA s. r. o. vyjadril tak, že žalobcu kontaktovala spoločnosť RYJA s. r. o. na základe známeho pána B. C., pričom meno osoby nevedel uviesť. K fakturácii od spoločnosti RYJA s. r. o. uviedol, že bola uzatvorená rámcová zmluva, objednávky a faktúry. Zmluva bola dodatočne predložená dňa 07.12.2018. Objednávky za žalobcu vybavoval konateľ, B. C. a za spoločnosť RYJA s. r. o. riešil objednávky konateľ spoločnosti D. B.. Objednávky prebiehali telefonicky, mailom alebo na osobných stretnutiach. Jednalo sa o rôzne dodávky náhradných dielov cieľov, pričom niektorý tovar bol menšieho rozmeru a niektoré boli väčšie. Žiadny tovar nebol takého rozmeru, ktorý by si vyžadoval špeciálne mechanizmy na ich manipuláciu a prepravu. Dopravu náhradných dielov pre automobily do sídla žalobcu zabezpečovala spoločnosť RYJA s. r. o., ale k doprave nevedel

uviesť ďalšie skutočnosti. Nevedel uviesť tiež miesto nakládky dielov pre automobily. Vykládka sa realizovala na adrese sídla žalobcu. Totožnosť osoby, ktorá tovar doviezla si žalobca neoveroval. Za žalobcu bol pri vykládke prítomný konateľ spoločnosti pán B. C., prípadne pán E. F.. V súvislosti s dodávkou dielov pre automobily boli vyhotovené objednávky, faktúry, ktoré slúžili zároveň ako dodacie listy. Doklady podpisovali konatelia jednotlivých spoločností. Náhradné diely pre automobily boli ďalej predané spoločnosti ZODANO TRADE s.r.o. Pri predaji boli vystavované aj cenové ponuky zasielané spoločnostiam e-mailom a tieto vystavoval konateľ spoločnosti B. C.. 12. Správca dane mal pochybnosti o dodávke náhradných dielov od deklarovaného dodávateľa RYJA s. r. o., preto dňa 23.11.2018 zaslal bývalému konateľovi spoločnosti RYJA s. r. o. pánovi D. B., ktorý bol jej konateľom v období od 25.04.2016 do 23.11.2017, predvolanie na výsluch, ktoré si však menovaný neprevzal. Správcovi dane bola zásielka vrátená s označením „nevyžádaná“ dňa 14.12.2018. Napokon sa svedok D. B., bývalý konateľ spoločnosti RYJA s. r. o., dostavil na výsluch dňa 13.12.2018. 13. Správca dane spísal o ústnom pojednávaní zápisnicu č. 102584851/2018. Svedok D. B. uviedol v súvislosti s preverením zdanie plnení medzi daňovým subjektom RYJA s. r. o. a žalobcom, že v zdaňovacom období december 2016 bol osobou oprávnenou konať za daňový subjekt RYJA s. r. o., pričom v roku 2016 v menovanom mesiaci sa táto spoločnosť zaoberala predajom svetlometov do športových áut typu AUDI a rôznych stavebných materiálov. V mesiaci december 2016 spolupracovala so žalobcom. Kontakt na žalobcu spoločnosť, ktorej bol konateľom, získala od p. G. G. (bývalá konateľka deklarovaného dodávateľa EMRA s.r.o. v zdaňovacích obdobiach september, október a november 2016). V obchodných vzťahoch za spoločnosť RYJA s. r. o. konal výlučne svedok D. B. a za žalobcu pán, ktorého svedok počas výsluchu označoval ako pána C., pričom jeho priezvisko až na otázku zástupkyne žalobcu, či ide o priezvisko C., odpovedal, že áno (B. C., bývalý konateľ žalobcu – pozn. správneho súdu). Predmetom fakturácie boli predné a zadné svetlá do áut typu AUDI. Konkrétne diely pre automobily objednával pán C., o ktorom nevedel uviesť bližšie informácie. Cenové - 5 - ZA-32S/5/2022 ponuky neboli vystavované, všetko bolo riešené osobne alebo telefonicky s pánom C., ktorý si tovar objednal telefonicky a následne stanovil cenu, objednávky boli realizované len telefonicky. Pri odovzdávaní tovaru pán C. odovzdal objednávku a svedok mu odovzdal tovar. Žalobcovi boli odovzdávané iba faktúry. Faktúra č. 20160124 bola účtovníčkou vystavená a opečiatkovaná pečiatkou spoločnosti RYJA s.r.o. a ním bola podpísaná. Spoločnosť RYJA s. r. o. mala v roku 2016 určite zamestnancov, ich počet nevedel preukázať. Dodávané náhradné diely boli zabalené v papierových krabiciach, nepamätal si rozmery krabíc. V jednej krabici boli predné a zadné svetlomety. Vo väčšej krabici boli uložené približne 3 menšie krabice. Spoločnosť RYJA s. r. o. v roku 2016 nemala skladové priestory, objednávali len presný počet svetlometov na základe objednávky. Nebol si istý, či viedli skladovú evidenciu. Spoločnosť RYJA s. r. o. nemala v roku 2016 motorové vozidlá, nebol si istý, či vlastnila hmotný majetok. Dopravu tovaru pre žalobcu zabezpečovala slovenská spoločnosť z Bratislavy zaoberajúca sa dopravou, a to dodávkou s plachtou. Za dopravu platila spoločnosť RYJA s. r. o. Svedok D. B. si však nespomenul na dodávateľa náhradných dielov. Pokiaľ ide o prepravu, pri nakládke bol prítomný on, ale nevedel si spomenúť na miesto nakládky tovaru. Pri vykládke bol on a pán C., avšak nevedel si spomenúť ani na miesto vykládky tovaru. Miesto vykládky potvrdil až na otázku právnej zástupkyne žalobcu, že vykládka tovaru bola v Žiline. Pri nakládke a vykládke tovaru neboli potrebné mechanizmy. Potvrdením o dodaní určitého druhu a množstva tovaru bola faktúra. Svedok tiež potvrdil uzavretie zmluvy na dodávku tovaru za predmetné zdaňovacie obdobie s tým, že ju podpísal on a za žalobcu pán C.. Pokiaľ ide o samotný tovar, nevedel preukázať, či bola poskytnutá záruka za akosť spoločnosťou RYJA s. r. o. pre žalobcu, nevedel uviesť výrobcu dodávaných náhradných dielov, nepamätal si od koho nakupovala spoločnosť RYJA s. r. o. náhradné diely pre automobily. Svedok tiež uviedol, že pozná pána H. G. a v mesiacoch máj 2016, jún, 2016, november 2016 a december 2016 spolupracoval so spoločnosťou ZODANO TRADE s.r.o., nevedel však uviesť v čom spolupráca spočívala. Na otázky týkajúce sa účtovníctva svedok nevedel preukázať, či bolo dodanie tovaru na základe faktúry č. 20160124 zo dňa 06.12.2016 zaúčtované v účtovníctve spoločnosti RYJA s. r. o. ani v záznamoch DPH, všetko mala na starosti účtovníčka na Slovensku, nevedel preukázať ani to, či podala spoločnosť RYJA s. r. o. daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie december 2016 a či bola daň z predmetnej faktúry priznaná a odvedená. Na adrese I. J. XXX, XXX XX K. mala spoločnosť RYJA s. r. o. sklad, sídlo spoločnosti a kancelárske priestory. Faktúry vystavené spoločnosťou RYJA s. r. o. boli uhrádzané bezhotovostným prevodom. Pečiatka na Rámcovej kúpnej zmluve zo dňa 01.12.2016 je pečiatkou spoločnosti RYJA s. r. o. a podpis na nej je jeho podpisom. Rozdiel pečiatok na faktúre a na Rámcovej kúpnej zmluve svedkovi pripadali rovnaké, údaje sú rovnaké iba tvar je iný, ale sú to pečiatky spoločnosti RYJA s. r. o. Na záver výsluchu uviedol, že dodatočne správcovi dane dodá cenové ponuky, faktúry, zmluvy s prípadnými dodatkami, prepravné doklady a ostatné účtovné a dňové doklady v súvislosti s obchodnou činnosťou spoločnosti RYJA s.

r. o. a žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2016. Na otázku zástupkyne žalobcu, či faktúra bola dodacím listom, odpovedal, že áno faktúra bola zároveň aj dodacím listom. Na otázku zástupkyne žalobcu, či má vodičský preukaz, odpovedal, že nie. Na otázku zástupkyne žalobcu, či mala spoločnosť RYJA s. r. o. kancelárske priestory, odpovedal, že bol na adrese Staré Grunty, ale v kancelárii nikdy nebol. - 6 - ZA-32S/5/2022 14. Správca dane zároveň zistil, že Daňový úrad Bratislava zaslal výzvu na ekonomickú činnosť č. 104215327/2018 zo dňa 02.11.2016 spoločnosti VLČEK SK, s. r. o., so sídlom Staré Grunty 26G, 841 04 Bratislava, IČO: 46 521 020 (obchodné meno spoločnosti od 12.12.2013 do 09.05.2016, spoločnosť RYJA s. r. o. v dôsledku zlúčenia) a vyzval platiteľa dane na podanie daňových priznaní za zdaňovacie obdobia máj až október 2016. Výzvy však spoločnosť neprevzala a vrátili sa späť s poznámkou pošty „adresát neznámy“, resp. „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Daňové priznanie nepodala ani v náhradnej lehote. Správca dane zistil z informačného systému finančnej správy, že daňový subjekt nepodal daňové priznania k DPH ani za zdaňovacie obdobia november 2016 a december 2016, posledné daňové priznanie podala za zdaňovacie obdobie apríl 2016 a platcom DPH bola v období od 02.04.2014 do 28.02.2017. Správca dane použil ako dôkaz aj skutočnosti uvedené v Odpovedi na žiadosť o písomnosti zo spisu daňového subjektu RYJA s. r. o. č. 100413382/2019 zo dňa 08.02.2019 adresovanej Daňovému úradu Bratislava, podľa ktorých Daňový úrad Bratislava dňa 25.01.2017 zaslal spoločnosti VLČEK SK, s. r. o., so sídlom Staré Grunty 26G, 841 04 Bratislava, IČO: 46 521 020 (obchodné meno spoločnosti od 12.12.2013 do 09.05.2016, spoločnosť RYJA s. r. o. v dôsledku zlúčenia) rozhodnutie č. 100154298/2017 o zrušení registrácie pre DPH dňa 28.02.2017 a uplynutím tohto dňa daňový subjekt prestal byť platiteľom dane. Z odpovede na dožiadanie správca dane zistil, že na adrese sídla spoločnosti RYJA s. r. o. sa nachádza viacposchodová bytovka – virtuálne sídlo niekoľkých spoločností bez kancelárie na vykonávanie ekonomickej činnosti, pričom z vyhotovenej fotodokumentácie vyplynulo, že spoločnosť RYJA s. r. o. sa medzi týmito spoločnosťami nenachádzala. Správca dane z výstupu z analytického systému kontrolných výkazov DPH zistil, že spoločnosť RYJA s. r. o. v zdaňovacích obdobiach máj 2016 a február 2016 nepodala kontrolné výkazy DPH. Zo zistení správca dane vyplynulo, že spoločnosť RYJA s. r. o. nemala zamestnancov, reálnu kanceláriu, sklad a ďalšie atribúty pre vykonávanie riadnej a reálnej podnikateľskej činnosti s tovarom, že ekonomická činnosť je viac menej umelo účelovo vytvorená. 15. Správca dane ako dôkaz v daňovom konaní v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku zaradil do administratívneho spisu aj Úradný záznam č. 100601379/2020 zo dňa 04.03.2020 o zaslaní žiadosti o súčinnosť podľa § 26 ods. 3 Daňového poriadku pre UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia a. s. v súvislosti s výkonom správy daní u daňového subjektu RYJA s. r. o. Dňa 11.03.2020 bola správcovi dane doručená odpoveď na súčinnosť, v ktorej sa uvádza že bankový účet uvedenej spoločnosti bol založený dňa 09.06.2016, disponentom bol D. B.. Výbery a prevody z účtu uskutočňoval disponent. Z predložených výpisov bolo zistené, že bankový účet bola dňa 07.12.2016 pripísaná platba žalobcu vo výške 78 727,68 eur identifikovaná ako úhrada faktúry č. 20160124. Následne v tenistý deň bola platba privedená všetky 3 faktúry boli uhradené v plnej výške. Následne v deň pripísania platby bola prevedená suma vo výške 78 600 eur na českú spoločnosť Into The Groove s.r.o.. Správca dane zisťoval aj peňažný tok v období roka 2016. Z účtu spoločnosti RYJA s. r. o. boli peňažné prostriedky prevádzané aj na účet spoločnosti ZODANO TRADE s.r.o. - 7 - ZA-32S/5/2022 16. Správca dane analýzou peňažných tokov zistil, že spoločnosť RYJA s. r. o. za obdobie roka 2016 zaplatila spoločnosti ZODANO TRADE s.r.o. spolu 27 780 eur. Správca dane zároveň ako dôkaz zaradil do administratívneho spisu Oznámenie č. 101027180/2020, v ktorom správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 07.07.2020 od 10.00 hod. vykoná miestne zisťovanie v sídle žalobcu. Vykonaným miestnym zisťovaním správca dane preveril skladové priestory žalobcu a zistil, že podľa vyjadrenia daňového subjektu náhradné diely na automobily boli uskladnené v rôznych miestnostiach patriacich personálne prepojeným spoločnostiam tom čase, napr. EUNICA MEDIA a PA Service. Tovar bol skladovaný v priestoroch patriacich žalobcovi na treťom poschodí. Do miestnosti mal prístup manažment spoločnosti. Počas uskladnenia bol za tovar zodpovedný pán B. C.. Hmotnou zodpovednosťou nebola poverená žiadna osoba. Tovar sa nakladal a vykladal v podzemných garážach spoločnosti EUNICA MEDIA alebo pred vchodom budovy, kde bol prístup vozidla. Správca dane uviedol, že priestory v sídle žalobcu neboli vhodné na zriadenie skladov a nájonná zmluva zo dňa 30.07.2015 umožňuje spoločnosti PERSONICA s.r.o. prenajaté nebytové priestory na adrese Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina užívať len na účel dohodnutý zmluvou, ktorým sú kancelárske a administratívne práce a činnosť personálnej agentúry. 17. Na základe vyhodnotenia zistených skutočností, každej jednotlivo a všetky vo vzájomných súvislostiach, správca dane dospel k záveru, že fakturácia neodrážala reálne uskutočňovanie nákupu a predaja deklarovaného tovaru. Z dôvodu, že sa nepreukázalo, že žalobca deklarovaný tovar podľa predložených faktúr nakupoval a predával, nemá nárok na odpočítanie dane z faktúry, na ktoré je ako dodávateľ uvedený spoločnosť RYJA s. r. o. v zmysle § 49 ods.

1 zákona DPH. V reťazci zúčastnených osôb RYJA s. r. o. - PERSONICA s.r.o. nebola preukázaná reálna existencia fakturovaného tovaru. Deklarovaný dodávateľ nepredložil žiadne doklady o existencii tovaru a jeho existenciu nepreukázal ani žalobca. Správca dane dospel preto k záveru, že dodávka tovaru od deklarovaného dodávateľ RYJA s. r. o. bola vyhodnotená ako fiktívna. Nebolo preukázané, že žalobca tovar na vstupe prijal. Správca dane preukázal, že deklarované zdaniteľné obchody s náhradnými dielmi do automobilov v reťazci obchodníkov sa reálne neuskutočnili na žiadnom stupni dodávateľsko-odberateľských vzťahov. Zúčastnení platitelia nepreukázali pôvod tovaru na žiadnom stupni dodávateľsko-odberateľských vzťahov, nepreukázali uskladnenie tovaru a nepreukázali konečnú spotrebu tovaru. Náhradné diely do automobilov neexistovali, dodávateľovi RYJA s. r. o. nevznikla daňová povinnosť, daňovému subjektu PERSONICA s.r.o. nevzniklo preto právo na odpočítanie dane na vstupe. Napadnuté rozhodnutie žalovaného 18. Rozhodnutím č. 100905170/2022 zo dňa 14.04.2022 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101892699/2021 zo dňa 07.10.2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 13 121,28 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2016. - 8 - ZA-32S/5/2022 19. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol odvolacie námietky žalobcu, stručne zhrnul priebeh administratívneho konania a zistenia správcu dane, s ktorými sa stotožnil. Podľa žalovaného správca dane postupoval v súlade so zákonom o DPH a Daňovým poriadkom, keď správca dane na základe všetkých získaných dôkazov spochybnil realizáciu predmetu fakturácie. Podľa žalovaného správca dane svojím dokazovaním preukázal, že na základe vystavenej faktúry deklarovaným dodávateľom, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti na základe § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne nebolo preukázané právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Nebolo preukázané, že tovar mohol dodať deklarovaný dodávateľ priamo, resp. prostredníctvom subdodávateľov. V daňovom konaní a pri daňovej kontrole nie je povinnosťou správcu dane, aby dokazoval, že údaje o určitom prípade zaznamenané u daňového subjektu sú v rozpore so skutočnosťou, je však povinný preukázať, že o súlade so skutočnosťou existujú vážne pochybnosti, čo robí daňovým subjektom predložené doklady nevierohodnými, čo v danom prípade nastalo, keďže pravdivosť obchodného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľom nebola preukázaná reálnym dodaním. Dôkazy predložené žalobcom nepreukazujú ním prezentované skutočnosti, pretože sa mu nepodarilo právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, že sporný zdaniteľný obchod bol dodaný dodávateľom RYJA s. r. o., pričom komplexným vyhodnotením dôkazov nebola preukázaná ani materiálna existencia deklarovaného tovaru. Žalovaný tiež uviedol, že námietky uvedené v predchádzajúcom konaní, týkajúce sa procesného pochybenia správcu dane, pokiaľ ide o dátum začatia daňovej kontroly a súpisu predložených dokladov, ku ktorým sa žalovaný už vyjadril vo svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, rovnako nepovažuje za dôvodné. K námietke žalobcu, podľa ktorej nie je zrejmé, ktoré doklady boli predložené daňovým subjektom a ktoré boli predložené inými osobami, žalovaný uviedol, že by bolo potrebné ju konkretizovať a posúdiť vo väzbe na vplyv predloženia dokladov inými osobami na závery správcu dane. Pokiaľ ide o námietku v súvislosti s dňom začatia daňovej kontroly žalovaný uviedol, že z ust. § 46 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že daňová kontrola sa v danom prípade začala dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole (dňa 16.05.2018) a nie dňom prevzatia dokladov od príslušníkov finančnej správy KÚFS dňa 18.04.2018, a to napriek tomu, že v zápisnici o prevzatí dokladov sa uvádza ako účel predloženia dokladov „daňová kontrola za zdaňovacie obdobia 1-12/2016“. Žalovaný tiež uviedol, že zdaniteľná osoba, ktorej je odmietnuté právo na odpočítanie dane z dôvodu neexistencie zdaniteľného plnenia, sa nenachádza v porovnateľnej situácii ako zdaniteľná osoba, ktorej bolo plnenie skutočne poskytnuté. Preto v danom prípade je neopodstatnené odvolávať sa na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie, z ktorých vyplýva, že plnenie existuje, a v zmysle ktorých je správca dane povinný skúmať úmysel zdaniteľnej osoby alebo zohľadniť úmysel iného subjektu v obchodnom reťazci. Skutkový stav podľa rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC zo dňa 27.06.2018 bol rovnaký ako v prípade žalobcu. Z uvedeného rozsudku vyplýva, že francúzsky daňový úrad spochybnil právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúrach na nákup investičného majetku spoločnostiam SGI a Valériane, a to okrem iného z dôvodu, že týmto faktúram nezodpovedalo žiadne skutočné zdaniteľné plnenie. Existencia práva na odpočítanie DPH závisí na splnení podmienky, že skutočne došlo k poskytnutiu deklarovaných plnení. V prípade žalobcu rovnako ako v prípade rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC zo dňa 27.06.2018 nebolo preukázané žiadne reálne - 9 - ZA-32S/5/2022 uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Podľa žalovaného bol postup správcu dane v súlade so zákonom o DPH a Daňovým poriadkom, keď nepriznal právo na odpočítanie DPH na základe faktúr za dodanie tovaru vystavených dodávateľom EMRA s. r. o. z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže nebola preukázaná materiálna existencia zdaniteľného obchodu. Správna žaloba – žalobné body 20. Správnu žalobou, podanou v zákonnej lehote, sa

žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, jeho zrušenia, ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania. 21. Žalobca v bode I. správnej žaloby uviedol argumentáciu týkajúcu sa jeho aktívnej legitímácie na podanie správnej žaloby vzhľadom na skutočnosť, že daňová kontrola bola vykonaná u jeho právneho predchodcu. Zároveň stručne uviedol priebeh daňovej kontroly a poukázal na rozhodnutia vydané orgánmi finančnej správy v rámci vyrubovacích konaní. Žalobca zároveň zhrnul dôvody, pre ktoré je presvedčený, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce v poradí tretie prvostupňové rozhodnutie bolo vydané v rozpore so zákonom. Podľa žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 podľa § 493e (ďalej aj ako „SSP“)), vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Zároveň bolo podľa žalovaného zistenie skutkového stavu orgánmi finančnej správy nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), skutkový stav, ktorý vzali správne orgány za základ svojho rozhodnutia, je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP) a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o administratívnom konaní, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP). Žalobca ešte odôvodnil podanie jednej správnej žaloby proti štyrom napadnutým rozhodnutiam žalovaného (za zdaňovacie obdobia september 2016 až december 2016) vzhľadom na skutkovú súvislosť rozhodnutí v súlade so zásadou hospodárnosti konania. 22. Žalobca v bode II. správnej žaloby uviedol, že napadnuté rozhodnutie žalovaného považuje za nepreskúmateľné pre nedostatočné odôvodnenie vo viacerých podstatných bodoch. Žalovaný sa podľa žalobcu v odôvodnení svojho napadnutého rozhodnutia s niektorými podstatnými odvolacími námietkami žalobcu vôbec nevysporiadal, respektíve reagoval na nie iba čisto formalisticky. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia spájal tiež s nedostatočným odôvodnením prvostupňového rozhodnutia. Žalobca s poukazom na § 63 ods. 5 Daňového poriadku a súvisiacu judikatúru uviedol, že v daňovom konaní sa odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, a to aj v prípade, ak by boli argumenty uplatnené pred daňovými orgánmi nesprávne, nakoľko daňové orgány sa tejto povinnosti nemôžu žiadnym spôsobom zbaviť. Žalobca uviedol, že vo svojom odvolaní zo dňa 25.11.2021 proti v poradí tretiemu prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane vzniesol viacero špecifických námietok, ktoré od žalovaného vyžadovali špecifickú odpoveď. Žalobca však na mnohé nedostal žiadnu - 10 - ZA-32S/5/2022 odpoveď, resp. žalovaný na ne reagoval iba celkom všeobecnými frázami. Žalobca v tejto súvislosti uviedol výpočet odvolacích námietok proti prvostupňovému rozhodnutiu (na stranách 7 až 11 správnej žaloby). Žalobca ďalej uviedol, že vo svojom odvolaní okrem iného namietal podstatné okolnosti, a to je nejednoznačne vymedzené dôkazné bremeno, nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia z dôvodu ich nedostatočného odôvodnenia a zmätočnosti, najmä v otázke nie jednoznačného vymedzenia pochybnosti správcu dane, nevysporiadanie sa so všetkými námietkami, vyjadreniami a pripomienkami daňového subjektu, ktoré daňový subjekt uviedol vo vyjadrení k protokolu v zákonnej lehote, ako aj v predchádzajúcich odvolaniach daňového subjektu, nezohľadnenie jednotlivých dôkazov zo strany správcu dane, neprihliadanie na daňovým subjektom poukazovanú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a podobne. Podľa žalobcu má nevysporiadanie sa s podrobnými a špecifickými odvolacími námietkami za následok nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobca osobitne poznamenal, že v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia sa nespomína obsah vyjadrenia daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly podaného dňa 23.05.2019, čo je podľa žalobcu v priamom rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku. 23. Žalobca ďalej v bode III. správnej žaloby namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že žalovaný vydal napadnuté rozhodnutie bez toho, aby mu bol spolu s tretím odvolaním daňového subjektu správcom dane predložený úplný spisový materiál, čo je podľa žalobcu v rozpore s § 73 ods. 2 Daňového poriadku. Žalobca uviedol, že z administratívneho spisu, konkrétne predkladacej správy správcu dane k tretiemu odvolaniu žalobcu (predkladacia správa správcu dane je datovaná 20.12.2021) vyplýva, že správca dane predkladal žalovanému odvolanie iba spolu s fotokópiami niektorých vybraných listín zo spisu (v počte 20 kusov) a CD s databázou uchádzačov, hoci úplný rozsah administratívneho spisu v čase jeho predkladania žalovanému na rozhodnutie o odvolaní bol oveľa väčší. Zvyšok celého rozsiahleho spisového materiálu teda zjavne žalovanému predložený nebol. Žalovaný tak rozhodoval o odvolaní žalobcu bez toho, aby disponoval úplným spisovým materiálom, čo nepochybne zaťažilo napadnuté rozhodnutie vadou nezákonnosti. 24. Ďalšej podstatnej procesnej nezákonnosti popísanej v časti IV. správnej žaloby sa správca dane podľa žalobcu dopustil tým, že neumožnil žalobcovi riadne a plnohodnotne realizovať jeho právo podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

Právo daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku je potrebné vykladať a aplikovať vo väzbe na obligatórny postup správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane je v prípade vzniku pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených vždy povinný tieto konkrétne pochybnosti oznámiť v priebehu daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu, a to ešte pred vyhotovením protokolu z daňovej kontroly a vyzvať ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Na podanie vyjadrenia daňového subjektu k oznámeným pochybnostiam správcu dane je správca dane povinný určiť primeranú lehotu v zmysle § 27 ods. 1 Daňového poriadku, keďže v ustanovení § 46 ods. 5 Daňového poriadku takáto lehota nie je priamo - 11 - ZA-32S/5/2022 ustanovená, s upozornením na následky nedodržania tejto lehoty. Uvedený postup podľa žalobcu vyplýva z gramatického, teleologického i systematického výkladu ustanovení Daňového poriadku. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na to, že správca dane vyhotovil dňa 22.02.2019 Výzvu č. 100497378/2019 na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a oboznámenie s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2016. V tejto výzve, resp. oboznámení, správca dane vo vzťahu k sporným dodávateľským faktúram od dodávateľov RYJA s.r.o. a EMRA s.r.o. (dodávateľ za zdaňovacie obdobia september až november 2016 – pozn. správneho súdu) uviedol v zásadne iba nasledovné sumárne pochybnosti: „Je pravda, že daňový subjekt PERSONICA, s.r.o., formálne preukázal dodanie tovaru predloženými faktúrami a zmluvou, avšak dodanie tovaru nebolo preukázané tak, že tovar dodala práve spoločnosť RYJA s.r.o. Osoba, ktorá je uvedená na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi.“ (strana 11); „Je pravda, že daňový subjekt PERSONICA, s.r.o., formálne preukázal dodanie tovaru predloženými faktúrami a zmluvou, avšak dodanie tovaru nebolo preukázané tak, že tovar dodala práve spoločnosť EMRA s.r.o. Osoba, ktorá je uvedená na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi.“ (strana 20). Tento istý text bol v doslovnom znení správcom dane skopirovaný i v protokole z daňovej kontroly na stranách 14 (k dodávateľovi RYJA s.r.o.) a 20 (k dodávateľovi EMRA s.r.o.). 25. Žalobca pripomenul, že Najvyšší súd Slovenskej republiky judikoval, že v prípade, že sa pochybnosti správcu dane viažu k vecným podmienkam odpočítania dane, mal by kontrolovaný daňový subjekt (ešte počas daňovej kontroly) vedieť, či považuje správca dane za pochybné reálne uskutočnenie deklarovaných plnení, teda či vôbec platiteľ prijal plnenia, z ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, alebo či sú pochybnosti o tom, že mu ich dodal deklarovaný dodávateľ (bod 26 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018), pričom tieto pochybnosti nie sú vzájomne substituovateľné a orgány finančnej správy ich nemôžu používať promissive. 26. Žalobca dal zároveň do pozornosti rozsudok Krajského súdu v Žiline, sp. zn. 30S/67/2021 zo dňa 25.05.2022 v daňovej veci, kde boli správcom dane formulované pochybnosti v priebehu daňovej kontroly i v protokole z daňovej kontroly veľmi podobným spôsobom ako v prejednávanej veci žalobcu. Tak isto i vo veci žalobcu daňový subjekt opakovane v priebehu vyrubovacieho konania namietal nejednoznačné zmätočné vyjadrenie pochybnosti a záverov správcu dane, na čo správca dane ani žalovaný v napadnutom rozhodnutí nijako nereflektovali. K znemožneniu riadneho uplatnenia práva daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku – ktoré sa vzťahuje aj na vyrubovacie konanie – došlo zo strany správcu dane aj bezprostredne pred vydaním tretieho prvostupňového rozhodnutia, a to súbežne s porušením ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku a komplexne tiež ustanovenia § 3 ods. 2 Daňového poriadku, zakotvujúceho ako základnú zásadu správy daní povinnosť správcu dane postupovať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. - 12 - ZA-32S/5/2022 27. Podľa žalobcu kľúčovým problémom v prejednávanej veci, rozsiahlo namietaným i daňovým subjektom v jeho odvolaní proti v poradí tretiemu rozhodnutiu, avšak bez reagencie žalovaného, je okolnosť, že správca dane sa zásadným spôsobom odchyľil v treťom prvostupňovom rozhodnutí od záverov zaujatých nielen v protokole z daňovej kontroly, ale tiež v poradí prvom prvostupňovom rozhodnutí a v poradí druhom druhostupňovom rozhodnutí, ktoré boli žalovaným zrušené. Argumentácia správcu dane v rámci protokolu z daňovej kontroly, ako aj v prvom a druhom prvostupňovom rozhodnutí smerovala teda výlučne k spochybneniu totožnosti dodávateľov/odberateľov uvedených na faktúrach. V prejednávanej veci pritom nebolo zo strany orgánov finančnej správy – napriek námietkam daňového subjektu – navyše ani vysvetlené a odôvodnené, na základe akých nových dôkazov správca dane (a žalovaný) dospel k takémuto odlišnému hodnoteniu; navyše v období od vydania v poradí druhého prvostupňového rozhodnutia správcu dane do vydania v poradí tretieho prvostupňového rozhodnutia správcu dane už žiadne dokazovanie vykonané nebolo. Záver o neexistencii tovaru prezentovaný v treťom rozhodnutí správcu dane a žalovaného tak bol prakticky len naoktrojovaný druhým zrušujúcim rozhodnutím žalovaného, prehodnotením celého dovtedy vykonaného dokazovania „od stola“, avšak

bez existencie nových, predtým neznámych dôkazov i bez dostatočnej súčinnosti s daňovým subjektom.

28. Splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu sa dostavila 07.09.2021 k správcovi dane, kde s ňou bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101650880/2021, a to tak, že jej správca dane predložil vopred pripravených vyše 10 strán vlastného textu, v ktorej prvýkrát vyslovil svoje závery odchylné od protokolu a predošlých prvých a druhých zrušených rozhodnutí, pričom jej podľa znenie zápisnice „umožnil počas ústneho pojednávania vyjadriť sa k priebehu a obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní“. Takýto postup správcu dane, po vyše dvoch rokoch priebehu vyrubovacieho konania a po vyše troch rokoch od začatia daňovej kontroly, nemožno považovať za zodpovedajúci ustanoveniu § 45 ods. 1 písm. f) v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ani ustanoveniu § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

29. Žiadne vyrubovacie konanie po zrušení v poradí druhého prvostupňového rozhodnutia správcu dane sa neuskutočnilo; žiadne dokazovanie správcu dane už po zrušení svojho v poradí druhého prvostupňového rozhodnutia nevykonali. Správca dane počas tretieho vyrubovacieho konania s daňovým subjektom uskutočnil vyslovene ceremoniálne „ústne pojednávanie“ 07.09.2021, na ktorom vopred a bez vykonania akéhokoľvek dokazovania prezentoval záver o fiktívnosti tovaru odchylný od dovtedajších záverov správcu dane v daňovej kontrole, v prvom i druhom vyrubovacom konaní. Pred vydaním rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom konaní je nevyhnutné umožniť daňovému subjektu v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, a to aj s cieľom odstrániť protichodné tvrdenia a postoje správcu dane, ku ktorým tento dospel v daňovej kontrole, ktorá nemá charakter rozhodovací, ale zisťovací. Situácia, keď daňová kontrola de facto nahrádza vyrubovacie konanie pred správcu dane, je Ústavným súdom Slovenskej republiky opakovane posudzovaná ako závažné procesné pochybenie, ktorého procesným dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie. Žalobca v tejto súvislosti výslovne odkazuje na nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 314/2015, zo 16. decembra 2015 a sp. zn. I. ÚS 30/2018, z 30. januára 2019 (v rámci neho body 19 a 20 odôvodnenia) a na právne závery v nich - 13 - ZA-32S/5/2022 judikované. Celkom absurdne sa tiež javí skutočnosť, že napriek tomu, že daňový subjekt následne vo väzbe na prvé zrušujúce rozhodnutia žalovaného predložil skladovú evidenciu tovaru, orgány finančnej správy v ďalšom konaní už ponechali tento dôkaz – na ktorý žalovaný pôvodne upriamoval svoju pozornosť – bez povšimnutia.

30. Žalobca v bode V. správnej žaloby namietal, že už v priebehu vyrubovacieho konania dôvodil, že správca dane preukázateľne disponoval účtovnými dokladmi daňového subjektu už odo dňa 18.04.2018. Podľa daňového subjektu potom správca dane materiálne nedodrжал lehotu na vykonanie daňovej kontroly ustanovenú podľa § 63 ods. 10 Daňového poriadku, keďže daňová kontrola v skutočnosti trvala už od 18.04.2018. Správca dane sa s uvedenou námietkou v treťom prvostupňovom rozhodnutí nijako nevysporiadal (ani ju nespomenul) a žalovaný ju v napadnutom rozhodnutí označil ako nedôvodnú. Žalobca namietal, že daňová kontrola vykonávaná u jeho právneho predchodcu bola zaťažovaná nezákonnosťou od jej začiatku až po jej ukončenie. Daňovému subjektu bolo 06.02.2018 zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy celé účtovníctvo (účtovné doklady) za zdaňovacie obdobia rokov 2016 a 2017, a to s poukazom na § 22 ods. 1 zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 30.06.2019 (ďalej aj ako „zákon č. 652/2004 Z. z.“). O zaistení účtovných dokladov bolo daňovému subjektu vydané potvrdenie o zaistení vecí, tovaru alebo písomností č. 79008/2018 zo 06.02.2018. V obsahu administratívneho spisu sa nachádza zápisnica Daňového úradu Žilina č. 100766186/2018 z 18.04.2018 o vykonaní úkonu, ktorej predmetom bolo prevzatie dokladov daňového subjektu zaistených colníkmi Kriminálneho úradu finančnej správy, pobočka Stred Žilina, správcu dane, a to „za účelom výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016“. Už dátumom 12.04.2018 je pritom datované vydané poverenie na výkon daňovej kontroly č. 100723348/2018. Vo veci daňového subjektu boli daňovému subjektu zaistené účtovné doklady aj za zdaňovacie obdobia, ktorých sa týka napadnuté rozhodnutie, ešte 06.02.2018, tieto boli (bez vydania rozhodnutia o ich zaistení) odovzdané 18.04.2018 Kriminálnym úradom finančnej správy Daňovému úradu Žilina, pobočke Liptovský Mikuláš, a tento daňový úrad vydal 12.04.2018 Oznámenie o daňovej kontrole č. 100724495/2018, v ktorom určil ako deň začatia daňovej kontroly 16.05.2018. Podľa žalobcu bolo nezákonné zadržovanie účtovných dokladov žalobcu Kriminálnym úradom finančnej správy, pretože presiahlo zákonný limit 60 dní odo dňa ich zaistenia (§ 22 ods. 1), bez toho, aby bolo v tejto lehote vydané rozhodnutie o ich zaistení podľa § 22 ods. 6 zákona č. 652/2004 Z. z., alebo aby boli účtovné doklady žalobcu v tejto lehote vrátené podľa § 22 ods. 4 či odovzdané podľa § 22 ods. 5 zákona č. 652/2004 Z. z. Už odovzdanie účtovných dokladov žalobcu Kriminálnym úradom finančnej správy Daňovému úradu Žilina, pobočke Liptovský Mikuláš, ktoré sa konalo 18.04.2018, bolo preto zaťažované nezákonnosťou, čo musí platiť i pre ďalšie disponovanie s týmito účtovnými dokladmi správcu dane (ako s niečím, čo správca dane nezískal v súlade so zákonom). Zákonná úprava zaistenia vecí (účtovných dokladov) daňového

subjektu podľa § 22 zákona č. 652/2004 Z. z. musí byť interpretovaná a aplikovaná striktnie a vo vzťahu k právomociam colníkov skôr reštriktívne, pretože predstavuje významný zásah do práv fyzických a právnických osôb bez ingerencie súdu alebo prokurátora, výlučne na základe činnosti orgánov výkonnej moci. - 14 - ZA-32S/5/2022 31. Žalobca zastáva stanovisko, že ak správca dane disponuje účtovnými dokladmi daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie na základe toho, že sú mu odovzdané Kriminálnym úradom finančnej správy, ktorý ich predtým zaistil, daňová kontrola musí byť začatá už týmto dňom, pretože už v tento deň dochádza zo strany správcu dane k materiálnemu výkonu daňovej kontroly (posudzovaniu účtovných dokladov daňového subjektu) a k zásahu do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý nemôže disponovať svojim účtovníctvom. 32. Žalobca taktiež namietal aj postup správcu dane pri začatí daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku, a to, že zápisnica o začatí daňovej kontroly nebola spísaná v súlade so zákonnými podmienkami a v protokole z daňovej kontroly ani v napadnutom rozhodnutí správcu dane neuvádza konkrétny dôvod začatia daňovej kontroly. Dôvody začatia daňovej kontroly v súlade s § 46 ods. 3 Daňového poriadku správcu dane nešpecifikoval v žiadnom dokumente. 33. Podľa žalobcu je nepochopiteľné, z akého dôvodu zamestnankyne správcu dane, ktoré mali vydané poverenie na vykonanie predmetnej daňovej kontroly už 12.04.2018 a od 18.04.2018 disponovali zaistenými a im Kriminálnym úradom finančnej správy odovzdanými dokladmi daňového subjektu, pristúpili k formálnemu „začatiu daňovej kontroly“ až k 16.05.2018, čiže o zhruba mesiac, odkedy tak urobiť mohli (vzhľadom na vydané poverenie na vykonanie daňovej kontroly) a mali (vzhľadom na prevzatie zaistených dokladov daňového subjektu). Podľa žalobcu takéto počínanie spočívalo len v účelovej a tendenčnej snahe zamestnancov správcu dane „predĺžiť si“ lehotu na vykonanie daňovej kontroly nad rámec kogentnej lehoty ustanovenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku tým, že už takmer mesiac pred nimi oznámeným dátumom začatia daňovej kontroly mohli narábať s dokladmi daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobia. 34. Podľa žalobcu závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánov finančnej správy predstavovalo aj zaistenie a pokračujúce zadržiavanie celého účtovníctva daňového subjektu, pričom nie je akceptovateľné, aby správca dane takýmto spôsobom zadržiaval účtovníctvo daňového subjektu aj niekoľko týždňov bez toho, aby už formálne išlo o výkon daňovej kontroly viazaný zákonnými právami a povinnosťami správcu dane i daňového subjektu. Ak by sa akceptovalo obdobie od odovzdania celého zaisteného účtovníctva žalobcu Kriminálnym úradom finančnej správy správcovi dane do dátumu formálne uvedeného ako začatie daňovej kontroly v oznámení o daňovej kontrole č. 100724495/2018 ako akési „vzduchoprázdno“, ktoré ešte nie je daňovou kontrolou, znamenalo by to, že správca dane môže zadržiavať účtovné doklady daňového subjektu prakticky neobmedzene dlhý čas bez toho, aby bol nútený postupovať bez zbytočných prietahov za účelom dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Takýto výklad žalobca považuje za neakceptovateľný a zasahujúci do základných práv daňového subjektu. - 15 - ZA-32S/5/2022 35. Žalobca v bode VI. správnej žaloby namietal k vlastnému meritórному posúdeniu veci orgánmi finančnej správy, že napadnuté rozhodnutie v spojení s tretím prvostupňovým potvrdeným rozhodnutím správcu dane vychádza z nedostatočného a nesprávneho zistenia skutkového stavu a z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca sa ohradil voči konštatovaniu zaujatému žalovaným v napadnutom rozhodnutí, že fakturovaný tovar neexistoval, resp. že jeho existencia nebola preukázaná. Zamieňanie spochybnenia dodania fakturovaného plnenia ako takého (teda tvrdenie, že fakturované plnenie nikdy neexistovalo, čiže je fiktívne) so spochybnením totožnosti dodávateľa uvedeného na faktúre je neprípustné aj s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorej sa musí aplikovať rozdielny postup pri dokazovaní a pri rozhodovaní správcu dane o uznaní/neuznaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v závislosti od toho, či bolo fakturované plnenie fiktívne, alebo či nebolo preukázané jeho dodanie práve dodávateľom uvedeným na faktúre. Ak je správcom dane spochybnené, že fakturované plnenie bolo poskytnuté práve dodávateľom uvedeným na faktúre (alebo nech je správcom dane hoci aj preukázaný opak), táto okolnosť v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie, sama nepostačuje pre odopretie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ale správca dane musí v takom prípade ešte na vlastné dôkazné bremeno preukázať, že došlo k podvodnému konaniu na dani z pridanej hodnoty, a súčasne vzhľadom na objektívne preukázané okolnosti daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie bolo súčasťou tohto podvodu (pozri napr. rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 13.02.2014 vo veci C-18/13 (Maks Pen EOOD), uznesenie Súdneho dvora Európskej únie z 10.11.2016 vo veci C-446/115 (Signum Alfa Sped) alebo uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 zo dňa 03.09.2020 (Vikingo Fövállalkozó)). 36. Podľa žalobcu bolo zistenie skutkového stavu zo strany správcu dane počas daňovej kontroly nedostatočné a neúplné, nezodpovedajúce ustanoveniu § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Hodnotenie dôkazov prezentované v protokole z daňovej kontroly i v rozhodnutiach daňových orgánov má vyslovene tendenčný charakter, so zrejme vopred

daným cieľom nepriznať daňovému subjektu uplatnený nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane v podstate všetky vykonané dôkazy spochybnil len hodnotiacim úsudkom, a to v neprospech daňového subjektu (porovnaj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/108/2009 zo dňa 18.05.2010). 37. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie je v značnej miere založené na zisteniach o nekontaktnosti dodávateľskej spoločnosti RYJA s.r.o. v čase výkonu daňovej kontroly resp. v čase vyrubovacích konaní. Daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za neskoršie správanie a podnikateľský „osud“ svojich obchodných partnerov (a vôbec nie ich subdodávateľov) v čase nasledujúcom po dodaní tovaru alebo služieb daňovému subjektu. Žalobca zdôraznil, že vtedajší konateľ dodávateľskej spoločnosti RYJA s.r.o. D. B., ako svedok pred správcom dane potvrdil obchodné transakcie s daňovým subjektom, ktorých predmetom bolo dodanie náhradných dielov pre automobily. Správca dane skutočný obsah tejto výpovede svedka ponechal bez povšimnutia; naopak, snažil sa len účelovo nachádzať údajné rozpory vo výpovedi svedka, pričom treba zväziť, že svedok vypovedal v danej veci so značným časovým odstupom od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia a od ukončenia spolupráce s daňovým subjektom a všetky detaily si logicky nemuseli pamätať. - 16 - ZA-32S/5/2022 38. Celkom mimo pozornosti orgánov finančnej správy zostala i tá okolnosť, že žalobca predložil správcovi dane napr. potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom – spoločnosťou ZODANO TRADE s.r.o., z 23. a 30. novembra 2016, ktoré sú dôkazom preukazujúcim dodanie tovaru do iného členského štátu v zmysle § 45 ods. 5 písm. c) zákona o DPH. Okrem toho z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že by dodávateľská spoločnosť, s ktorou daňový subjekt v decembri 2016 obchodoval, nepodávala daňové priznania a kontrolné výkazy k DPH, bola nespoľahlivým, či podozrivým subjektom už v čase uskutočňovania transakcie s daňovým subjektom. 39. Žalobca vytkol, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane celkovo pozostáva, pokiaľ ide o jeho odôvodnenie, iba z mechanického výpočtu úkonov vykonaných v dovtedajšom konaní a zo súhrnných konštatácií v časti „Záver a vyhodnotenie dôkazov“, avšak bez tzv. premostenia zistených skutočností a svojich právnych záverov a bez reálneho (faktického) vyhodnotenia jednotlivých dôkazov. 40. Žalobca tiež namietal, že k odvolacej námietke ohľadom nakládky tovaru, povoleniach na vstup do historickej časti mesta Žilina, kde bol tovar skladovaný a k preprave tovaru nedostal žiadnu odpoveď od správnych orgánov. 41. Žalobca citujúc judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ohľadom rozsahu dôkazného bremena namietal, že mu nie je známe, aké ďalšie doklady sú podľa správcu dane bežné a potrebné v obchodnom styku, ktorého predmetom bolo práve dodanie fakturovaného tovaru, a aké ďalšie dôkazy by boli pre správcu dane „postačujúce“. Žalobca sa tak dostáva do absurdnej tautologickej situácie, keď má znášať dôkazné bremeno, avšak nech predloží akýkoľvek dôkaz, žiaden nebude správcom dane vyhodnotený ako „postačujúci“ resp. „dôveryhodný“. Dôkazné bremeno žalobcu je tak správcom dane vlastne posunuté do takej nedosiahnuteľnej úrovne, v ktorej ho žalobca z pohľadu správcu dane nikdy nebude schopný uniesť. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť takúto dodávku. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú vypovedaciu schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom (bod 58 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5 Sžf 57/2016, z 28. marca 2018; tiež bod 62 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8 Sžfk 1/2018, z 27. septembra 2018; tiež bod 20 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 10 Sžfk 1/2018, z 24. októbra 2018; bod 54 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6 Sžfk 40/2018, z 3. septembra 2019). - 17 - ZA-32S/5/2022 42. Správca dane nemôže vyzývať daňový subjekt k preukazovaniu skutočností, ktoré nevyplývajú z daňového priznania a ním podaných vysvetlení. Obdobne nie je možné od daňového subjektu požadovať preukazovanie skutočností týkajúcich sa daňovej povinnosti iného subjektu (bod 62 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8 Sžfk 1/2018, z 27. septembra 2018; tiež bod 20 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 10 Sžfk 1/2018, z 24. októbra 2018). Z uvedeného potom jednoznačne vyplýva, že daňovému subjektu nemôže byť vytýkané, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti resp. jej subdodávateľa. 43. Rozsah dôkazného bremena daňového subjektu vo vzťahu k preukazovaniu dodania služby musí byť nutne prispôsobený charakteru a druhu služby, o ktorú išlo. Ako vyplýva z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi

dane poprieť takúto dodávku. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu (čo sa vo veci našej spoločnosti nestalo, pozn.). Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú vypovedaciu schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom (bod 62 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018; tiež bod 20 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 10Sžfk/1/2018 zo dňa 24.10.2018; tiež body 95, 96 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžfk/53/2017 zo dňa 23.01.2019).

44. Úvahy, ktorými sa správca dane usiluje spochybniť dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu, sú vyslovene tendenčné a účelové, čo žalobca podrobne namietol v odvolaniach, na čo však žalovaný nereagoval vo svojom rozhodnutí.

45. Žalobca trval na tom, že preukázal dodanie fakturovaného tovaru i jeho následný predaj, a to celým spektrom dôkazov (okrem listinnej dokumentácie, zmlúv s odberateľmi, skladovou evidenciou nezohľadnenou správnymi orgánmi, výsluchmi svedkov, preukázateľnými a nespornými úhradami dodávateľských faktúr i odberateľských faktúr prevodom na účet). Od daňového subjektu nie je možné legitímne vyžadovať preukazovanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal a ktoré sa vzťahujú výlučne na jeho dodávateľov, prípadne ich dodávateľov. Daňový subjekt nemôže zaťažovať povinnosť preukazovať, akými spôsobmi si dodávatelia jeho dodávateľa (ďalší v dodávateľskom reťazci) splnili svoje záväzky voči svojmu odberateľovi (dodávateľovi daňového subjektu).

46. Na záver žalobca uviedol, že správca dane sám v priebehu celej daňovej kontroly nepovažoval za sporné resp. nepreukázané, že fakturovaný tovar vôbec existuje, pričom takéto pochybnosti sa nejavili ani z odôvodnenia prvého zrušujúceho rozhodnutia žalovaného. - 18 - ZA-32S/5/2022 Ak k názorovému posunu orgánov finančnej správy došlo až po vydaní druhého zrušujúceho rozhodnutia žalovaného – a bez vykonania ďalších, nových, dôkazov – postup a rozhodnutia orgánov finančnej správy nemožno vyhodnotiť inak než svojvoľné (správcovi dane ešte počas daňovej kontroly postačovali predložené dôkazy na preukázanie existencie tovaru, tie isté dôkazy však už v treťom vyrubovacom konaní vyhodnotil odlišne). Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

47. Žalovaný sa písomne vyjadril správnej žalobe žalobcu podanej proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného a navrhol ju zamietnuť ako neopodstatnenú. Zároveň uviedol, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe zistenia, že žalobca nedisponoval materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa, ktorého ekonomickú činnosť správca dane dôvodne spochybnil. Na základe vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vyrubil rozdiel dane z dôvodu, že nepriznal nárok na odpočítanie DPH z nákupu náhradných dielov na automobily.

48. Žalovaný zhrnul prvostupňové rozhodnutie správcu dane vydané za zdaňovacie obdobie, ktoré bolo následne žalovaným zrušené a uviedol, že na základe skutočností zistených správcom dane, nebola jednoznačne preukázaná fyzická existencia tovaru. Pripomenul dôvod zrušenia v poradí druhého prvostupňového rozhodnutia, pri ktorom správca dane pri vyčíslení rozdielu dane za predmetné zdaňovacie obdobie nevyhodnotil všetky zistené skutočnosti (v súvislosti s nákupom, skladovaním a predajom) vo väzbe na prijatý záver, z ktorého vyplývalo nepriznanie odpočítania DPH z nákupu náhradných dielov a dodanie náhradných dielov. V ďalšom konaní mal správca dane v súvislosti s posúdením odpočítania DPH od dodávateľskej spoločnosti RYJA s.r.o. najskôr ustáliť samotnú reálnu existenciu, resp. neexistenciu deklarovaného tovaru, vzhľadom na spochybnenia o reálnosti skladovania, nahládky a vykládky tovaru a jeho prepravy do Českej republiky. Správca dane mal prijať závery vo vzťahu k zistenému skutkovému stavu a jeho komplexnému vyhodnoteniu. Žalobcom neboli predložené ďalšie dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly.

49. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že v obchodnom vzťahu RYJA s.r.o. - PERSONICA, s.r.o nebola preukázaná reálna existencia fakturovaného tovaru. Deklarovaný dodávateľ RYJA s.r.o. nepredložil žiadne doklady o existencii tovaru a jeho existenciu nepreukázala ani spoločnosť PERSONICA, s.r.o., dodávka tovaru od dodávateľa RYJA s.r.o. bola vyhodnotená ako fiktívna. Nebolo preukázané, že spoločnosť PERSONICA, s.r.o. tovar prijala a následne ho dodala odberateľom do Českej republiky. Nebol preukázaný pôvod tovaru, jeho uskladnenie, preprava, ani konečná spotreba.

50. Deklarovaný dodávateľ nepredložil žiadne doklady o existencii tovaru a jeho existenciu nepreukázal ani žalobca. Splnomocnený zástupca žalobcu A. B. sa k dodávkam tovaru vyjadroval všeobecne, objednávky za žalobcu podľa neho vybavoval konateľ tejto spoločnosti, pán C. a za spoločnosť RYJA s.r.o. riešil objednávky konateľ spoločnosti D. B., dopravu náhradných dielov do sídla spoločnosti v Žiline mal zabezpečovať - 19 - ZA-32S/5/2022 dodávateľ, k doprave nevedel uviesť ďalšie skutočnosti, predmetný tovar - náhradné diely, mali byť ďalej predané spoločnosti ZODANO TRADE s.r.o., cenové ponuky vyhotovoval pán C.. Skladovanie náhradných dielov malo byť v sídle žalobcu, tovar mal

byť skladovaný v rôznych miestnostiach patriacich personálne prepojeným spoločnostiam. Tvrdenia žalobcu nebolo možné overiť v účtovnej evidencii právneho nástupcu dodávateľa, keďže tento bol nekontaktný. Dodávateľ teda nepotvrdil vierohodnosť faktúry, ktorou sa podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru. Rovnako bolo spochybnené dodanie a preprava tovaru pre českého odberateľa. 51. Podľa žalovaného, skutkový stav bol správcom dane riadne zistený, pričom správca dane spochybnil reálne dodanie tovaru na kontrolovanom stupni obchodu, medzi deklarovateľom a žalobcom a následne medzi žalobcom a jeho odberateľom, na základe zistení počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. 52. Podľa verejne dostupných internetových stránok žalobca prezentuje svoju činnosť len ako personálna agentúra. Neprezentuje sa ako spoločnosť, ktorá by verejne ponúkala na predaj jednotlivé druhy náhradných dielov v požadovaných technických parametroch a kvalite, aby získavala potenciálnych zákazníkov. Žalobca vstupoval do obchodného vzťahu s novým dodávateľom, pričom neprejavil požadovanú mieru opatrnosti v obchodných vzťahoch a to vzhľadom na to, že sa jednalo a o komoditu, s ktorou bežne neobchodoval a nemala skúsenosti s predajom takéhoto druhu tovaru. Žalobca vstúpil do obchodného vzťahu s novým dodávateľom, s ktorým predtým neobchodoval, pričom nemal preverené jeho kapacity a schopnosti splniť objednanú dodávku tovaru riadne a včas. 53. Z výpovede bývalého konateľa spoločnosti RYJA s.r.o. D. B. nevyplynuli konkrétne informácie týkajúce sa dodania tovaru, nakoľko nevedel uviesť výrobcov dodávaných náhradných dielov, priamych dodávateľov a nevedel označiť osoby realizujúce prepravu. Žalobca nemal k dispozícii a nevedel predložiť žiadnu technickú dokumentáciu k náhradným dielom na automobily. Spoločnosť RYJA s.r.o. nemala zamestnancov, reálnu kanceláriu, sklad a ďalšie atribúty pre vykonávanie riadnej a reálnej podnikateľskej činnosti s tovarom. Daňovým subjektom RYJA s.r.o. nebola priznaná a odvedená daň z faktúry č. 20160124 vystavenej v mesiaci december 2016 pre odberateľa PERSONICA, s.r.o. 54. Vykonaným miestnym zisťovaním (dňa 07.07.2020) správca dane preveril skladové priestory daňového subjektu PERSONICA, s.r.o. a zistil, že podľa vyjadrenia žalobcu náhradné diely na automobily boli uskladnené v rôznych miestnostiach patriacich personálne prepojeným spoločnostiam v tom čase napr. EUNICA MEDIA a PA Service. Tovar bol skladovaný aj v priestoroch patriacich spoločnosti PERSONICA, s.r.o. na 3. poschodí. Do miestností mal prístup manažment spoločností. Počas uskladnenia bol za tovar zodpovedný pán C.. Hmotnou zodpovednosťou nebola poverená žiadna osoba. Tovar sa nakladal a vykladal v podzemných garážach spoločnosti EUNICA MEDIA, alebo pred vchodom budovy, kde bol prístup vozidla. Správca dane uviedol, že priestory v sídle spoločnosti PERSONICA, s.r.o. na adrese Mariánske nám. 29/6, 010 01 Žilina neboli vhodné na zriadenie - 20 - ZA-32S/5/2022 skladov a Nájomná zmluva zo dňa 30.07.2015 umožňovala spoločnosti PERSONICA, s.r.o. prenajaté nebytové priestory na adrese Mariánske nám. 29/6, 010 01 Žilina užívať len na účel dohodnutý zmluvou, ktorým sú kancelárske a administratívne práce a činnosť personálnej agentúry. 55. Žalobca síce predložil správcovi dane faktúry o nákupe predmetného tovaru, avšak tieto možno považovať len za formálne doklady, ktoré samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávnych podmienok pre uplatnenie odpočítania DPH. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, ktoré si žalobca uplatnil, je viazané na vznik daňovej povinnosti – v prípade dodania tovaru daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Dodaním tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, čo v danom prípade nebolo preukázané, nebol teda preukázaný predmet DPH podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Na účely tohto ustanovenia je nevyhnutné, aby došlo k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nie je postačujúce, ak plnenie bolo len deklarované osobou, ktorá je registrovaná ako platiteľ DPH. Okrem toho v danom prípade bolo preukázané, že i keď dodávateľská spoločnosť bola registrovaná ako platiteľ DPH, nevykonávala ekonomickú činnosť na účely DPH. 56. V danom prípade dôkazné bremeno v súvislosti s odpočítanou DPH fakturovanou deklarovateľom žalobca na základe § 24 ods. 1 Daňového poriadku neuniesol. Správca dane postupoval podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku a bral do úvahy skutočný obsah skutočností rozhodujúcich pre vyrubenie dane. Na úkony bez riadneho podnikateľského dôvodu správca dane neprihliadal. 57. Závery žalovaného, ako aj správca dane nie sú založené na skutočnosti, že nebolo možné preveriť účtovné doklady dodávateľskej spoločnosti, ale na tom, že z dokazovania správca dane vyplynulo, že odvolávajúci sa nedisponoval materiálnou existenciou plnenia od deklarovateľného dodávateľa, ktorého ekonomickú činnosť správca dane preukázateľne spochybnil. Správca dane spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu, medzi deklarovateľom a žalobcom a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal ani reálnu existenciu tovaru. 58. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC) vyplýva, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry na odpočítanie dane uvedenej na faktúre postačuje, aby správca dane preukázal, že zdaniteľná osoba nedisponuje materiálnou existenciou plnenia. Zdaniteľná

osoba, ktorej je odmietnuté právo na odpočítanie dane z dôvodu neexistencie zdaniteľného plnenia, sa nenachádza v porovnateľnej situácii ako zdaniteľná osoba, ktorej bolo plnenie skutočne poskytnuté.

59. K námietke v súvislosti s dňom začatia daňovej kontroly žalovaný zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v napadnutom rozhodnutí so záverom, že ak v predmetnom prípade správca dane zaslal oznámenie o daňovej kontrole, potom začatie daňovej kontroly dňa 16.5.2018 je v súlade s Daňovým poriadkom. - 21 - ZA-32S/5/2022 60. K námietke žalobcu, že žalovaný nedisponoval v čase vydania napadnutého rozhodnutia úplným spisovým materiálom žalovaný uviedol, že dôkazy (od začatia daňovej kontroly až po odvolacie konanie v súvislosti s prvým rozhodnutím správcu dane), boli žalovanému predložené ako prílohy už na základe predkladacej správy č. 102174700/2019 zo dňa 17.09.2019, kedy správca dane predložil 77 príloh, na základe predkladacej správy č. 101893961/2020 zo dňa 2.12.2020, kedy správca dane predložil 32 príloh. Ďalšie dôkazy – prílohy v počte 21 boli žalovanému predložené v súvislosti s predkladacou správou č. 102602734/2021 zo dňa 20.12.2021. Žalovaný teda v čase rozhodovania disponoval úplným spisovým materiálom. 61. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalovaný navrhol žalobu žalobcu zamietnuť a nepriznať žalobcovi náhradu trov konania. Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika) 62. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril prostredníctvom repliky s tým, že sa oboznámil s vyjadrením žalovaného i s jeho prílohami, ako aj so zoznamom dokumentov predložených správneému súdu v listinnej podobe, ktorý sa nachádza v súdnom spise na č. I. 121-122 a zhodne tiež v dokumente Daňového úradu Žilina, pobočky Liptovský Mikuláš, č. 100094976/2023 z 10.01.2023, označenom ako „Zaslanie spisu k žalobe sp. zn. 30S/182/2022 podanej daňovým subjektom PERSONICA Pacific LLC, so sídlom 1309 Coffen Avenue STE3936, Sheridan, Wyoming 82801, Spojené štáty americké (USA), identifikačné číslo (ID number): 2021-001044289“, na č. I. 94-95. Ide o zoznam 129 dokumentov v listinnej podobe, ktoré spolu s dokumentmi predloženými žalovaným správneému súdu v elektronickej podobe (napadnutým rozhodnutím a vytláčenou doručenkou z informačného systému žalovaného k nemu), majú zjavne predstavovať (podľa žalovaného) kompletný administratívny spis v danej veci. Žalobca prostredníctvom splnomocneného zástupcu 01.03.2023 nahliadol do súdneho a pripojeného administratívneho spisu na správnom súde a namietal, že žalovaný nepredložil správneému súdu všetky dokumenty, ktoré súčasťou administratívneho spisu byť majú a ktorými orgány finančnej správy v danej veci (v daňovej kontrole a vyrubovacím konaní u právneho predchodcu žalobcu na DPH) disponovali a disponovať museli. To, čo žalovaný predložil správneému súdu ako administratívny spis, teda nie je kompletný administratívny spis vo veci žalobcu, ktorá je predmetom súdneho prieskumu. Ako vyplýva z rozhodovacej činnosti kasačného súdu, administratívne spisy sú v konaní o správnej žalobe esenciálnym dôkazným prostriedkom, z ktorého správny súd vychádza, pretože pri svojej činnosti tiež zisťuje, či obsah administratívnych spisov je dostatočnou oporou pre správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy. Predloženie administratívnych spisov v tomto kontexte preto nemožno chápať inak ako predloženie úplných a komplexných administratívnych spisov. Pod termínom administratívne spisy potom treba rozumieť úplný žurnalizovaný a originálny spisový materiál orgánov verejnej správy v danej veci, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí (R 66/1998, R 22/2016). Predloženie administratívnych spisov je zároveň spolu s vyjadrením sa k žalobe základnou procesnou obranou žalovaného orgánu verejnej správy proti podanej správnej žalobe (pozri body 19 a 27 - 22 - ZA-32S/5/2022 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžrk/1/2018 zo dňa 26.02.2019). 63. V judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo konštatované, že nepostačuje, ak skutočnosti uvedené v dôvodoch rozhodnutia nie sú podložené dôkazmi obsiahnutými v administratívnom spise (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžp/12/2011 zo dňa 08.09.2011, tiež rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžp/14/2011 zo dňa 17.01.2012). 64. Ešte v režime správneho súdnictva upraveného v Občianskom súdnom poriadku účinnom do 30.06.2016 Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovane zaujal stanovisko, že v prípade, že žalovaný správny orgán vôbec nepredloží svoj administratívny spis, prípadne predloží neúplný spis, alebo len fotokópiu spisu, súd nemôže náležite preskúmať, či správny orgán postupoval a rozhodol v súlade so zákonom. Za takej situácie súd v správnom súdnictve nemôže posúdiť, či rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo zo správneho alebo nesprávneho posúdenia veci, či zistenie skutkového stavu žalovaným zodpovedá obsahu spisu, či je dostatočné pre posúdenie veci. Preto je pri nepredložení administratívneho spisu, pri predložení nekompletného administratívneho spisu alebo len fotokópie administratívneho spisu rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nepreskúmateľné, čo samo osebe zakladá dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie – porovnaj napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 8Sžo/6/2010 zo dňa 30.09.2010; 8Sžf/41/2011 zo dňa 25.09.2012; sp. zn. 5Sži/20/2012 zo dňa 28.02.2013; sp. zn. 8Sžp/18/2012 zo dňa 20.06.2013; sp. zn. 8Sžf/58/2012 zo dňa 26.09.2013; sp. zn. 3Sžf/41/2014 zo dňa 25.05.2016; sp. zn. 8Sžo/105/2015 zo dňa 25.03.2018;

sp. zn. 8Sžo/254/2015 zo dňa 27.09.2018). 65. V predošlom odseku uvedený právny názor prevzal kasačný súd a naďalej ho aplikuje i pri rozhodovaní vo veciach, v ktorých sa už postupuje podľa Správneho súdneho poriadku účinného od 01.07.2016 – v tejto súvislosti pozri napr. bod 25 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžfk/17/2017 zo dňa 11.07.2018; bod 23 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžfk/26/2017 zo dňa 31.01.2019; bod 23 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sžfk/9/2017 zo dňa 18.12.2019; bod 9 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 9Sžsk/57/2020 zo dňa 24.03.2021; bod 30 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 7Sžsk/62/2020 zo dňa 30.06.2021. 66. Právny predchodca žalobcu prostredníctvom substitučne splnomocneného zástupcu nahliadal do administratívneho spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty, vyrubovacích a odvolacích konaní za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016, a to u správcu dane 28.04.2022, t. j. v čase, keď už bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného (deň pred jeho doručením právnomu predchodcovi žalobcu). O nahliadaní do spisu bola spísaná zápisnica Daňového úradu Žilina, pobočky Liptovský Mikuláš, č. 101103251/2022 z 28.04.2022 o vykonaní úkonu, ktorú žalovaný spolu s administratívnym spisom správneho súdu nepredložil (hoci išlo o nahliadanie do kompletného - 23 - ZA-32S/5/2022 administratívneho spisu v danej veci, a to ešte dokonca v čase, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného, síce vydané, nebolo právoplatné). Pretože predmetná Zápisnica o vykonaní úkonu č. 101103251/2022 z 28.04.2022 nepochybne mala byť súčasťou žalovaným správneho súdu predloženého administratívneho spisu (avšak nie je), žalobca ju predložil správneho súdu v prílohe tohto vyjadrenia ako dôkaz. 67. Zo zápisnice o vykonaní úkonu č. 101103251/2022 z 28.04.2022 vyplýva, že správca dane poskytol zástupcovi daňového subjektu k nahliadnutiu kompletný spis, pričom splnomocnený zástupca sa do zápisnice (strana 2) vyjadril nasledovne: „Žiadal som správcu dane o predloženie na nahliadnutie kompletného administratívneho spisu, resp. spisov vo veci daňovej kontroly a vyrubovacích konaní vrátane odvolacích konaní v daňovom subjekte PERSONICA, s.r.o. na DPH za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016. Mám preto za to, že dokumenty, ktoré mi boli predložené na nahliadnutie a ktoré sú všetky uvedené v prílohe tejto zápisnice, predstavujú kompletný obsah daného administratívneho spisu.“ Prílohou zápisnice je potom dokument označený „OBSAH SPISU“, v ktorom sú položkovito (vo forme tabuľkového zoznamu) vymenované všetky dokumenty, ktoré v tom čase (28.04.2022) tvorili obsah administratívneho spisu v danej veci (v daňovej kontrole, vyrubovacích a odvolacích konaniach na DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2016). 68. Obsahom správneho súdu predloženého administratívneho spisu však nie sú viaceré pre vec relevantné dokumenty, ktoré, ako to vyplýva zo zápisnice o vykonaní úkonu č. 101103251/2022 z 28.04.2022, k 28.04.2022 (čiže v čase po vydaní napadnutého rozhodnutia žalovaného) obsahom administratívneho spisu boli a z ktorých aj orgány finančnej správy vychádzali vo svojich rozhodnutiach. Uvedené je možné jednoducho a jasne verifikovať porovnaním zoznamu dokumentov v prílohe k zápisnici o vykonaní úkonu č. 101103251/2022 z 28. apríla 2022 s názvom „OBSAH SPISU“ so zoznamom dokumentov v počte 129 na č. I. 94-95 a zhodne na č. I. 121-122 súdneho spisu, ktoré predstavujú žalovaným správneho súdu predložený administratívny spis.. 69. Žalovaný správneho súdu v rámci administratívneho spisu nepredložil okrem iného (okrem takých dokumentov, ktoré priamo nesúviseli s kontrolovaným zdaňovacím obdobím september 2016, prípadne sa týkali preverovaných služieb (stavebných prác), ktoré boli napokon správcom dane v treťom vyrubovacom konaní uznané, pozn.) nasledovné pre vec podstatné dokumenty: žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, adresovanú finančnej správe Českej republiky, týkajúcu sa odberateľa ZODANO TRADE, s.r.o., s ev. č. 449657/2018 z 03.08.2018; odpoveď českej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, týkajúcu sa odberateľa ZODANO TRADE, s.r.o., zaevidovanú pod ev. č. 575829/2018 z 08.10.2018; napriek tomu, že v administratívnom spise predloženom správneho súdu nie sú zadokumentované žiadne informácie týkajúce sa odberateľa právneho predchodcu žalobcu (pokiaľ ide o náhradné diely pre automobily), žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že „nebolo preukázané, že spoločnosť PERSONICA, s.r.o. tovar prijala a následne ho v ďalších zdaňovacích obdobiach dodala odberateľovi do ČR“ (strana 14 napadnutého rozhodnutia); žiadosť správcu dane č. 102284529/2018 z 27.11.2018 adresovanú - 24 - ZA-32S/5/2022 Finančnému riaditeľstvu SR o zrušenie stupňa utajenia analytických výstupov z kontrolných výkazov dodávateľov daňového subjektu EMRA, s.r.o., RYJA, s.r.o., a M-TRADE SK, s. r. o.; zápisnicu správcu dane o vykonaní úkonu č. 102251133/2019 z 27.09.2019, ktorého predmetom bolo vrátenie dokladov právneho predchodcu žalobcu, týkajúcich sa obdobia január až december 2016, Kriminálnemu úradu finančnej správy a oznámenie správcu dane č. 100596368/2020 zo 04.03.2020 o miestnom zisťovaní, adresované splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu. 70. Žalovaný nepredložil správneho súdu v rámci odpovedí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky na žiadosti správcu dane o zrušenie stupňa

utajenia analytických výstupov z kontrolných výkazov pre DPH ani žiadne samotné získané kontrolné výkazy a výstupy z nich. 71. Obsahom správneho súdu predloženého administratívneho spisu nie je ani daňové priznanie spoločnosti PERSONICA, s.r.o., na DPH za príslušné zdaňovacie obdobie, ďalej žiadne dokumenty, z ktorých by vyplývalo oprávnenie na zastupovanie daňového subjektu postupne zástupcami K. L. (u nej ani dokument, z ktorého by vyplývalo ukončenie zastupovania) a A. B. B., pričom išlo o osoby, s ktorými správca dane konal v priebehu daňovej kontroly ako so zástupcami daňového subjektu. 72. Žalobca v podanom vyjadrení zopakoval ako reakciu na vyjadrenie žalovaného svoje žalobné námietky, pričom tieto v podstatných okolnostiach zhrnul a zdôraznil, pričom ich rozšíril aj o ďalšie argumenty. Opätovne poukázal na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku a prenos dôkazného bremena medzi žalobcom a správcou dane. Žalobca dôvodil opodstatnenosť svojich žalobných námietok, pričom svoju argumentáciu oprel o ďalšiu rozhodovaciu súdnu prax (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022), podľa ktorej povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku musí správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza. Zároveň žalobca zdôraznil, že materiálne splnenie povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 a umožnenie realizácie práva daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, ktoré sa musí uskutočniť v priebehu daňovej kontroly, neznamená, že zo strany správcu dane postačuje daňovému subjektu doručiť akúkoľvek písomnosť, ktorá je označená ako „oboznámenie“, bez ohľadu na jej reálny obsah; na oboznámenie správcu dane voči daňovému subjektu so zistenými skutočnosťami a vzniknutými pochybnosťami v priebehu daňovej kontroly musia byť kladené aj adekvátne obsahové (kvalitatívne) požiadavky, tak, aby mal daňový subjekt ešte počas daňovej kontroly konkrétne vymedzené a konkrétne identifikované (dostatočne ustálené) skutočnosti spochybnené správcou dane, na ktoré bude následne zamerané aj vyrubovacie konanie. Ak by bolo možné vo vyrubovacom konaní, a to navyše až na samom jeho konci, pred vydaním rozhodnutia, respektíve, tak ako vo veci žalobcu, až v opakovanom vyrubovacom konaní po zrušení skoršieho rozhodnutia správcu dane odvolacím orgánom, zásadne zmeniť (modifikovať) skutočnosti vedúce správcu dane k odmietnutiu uznať daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH, potom by prekuzívna lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku bola bez - 25 - ZA-32S/5/2022 reálneho zmyslu, keďže od v tejto lehote formálne doručeného protokolu – s akýmkoľvek obsahom – by následne bolo možné sa vo vyrubovacom konaní ľubovoľne odchýliť. 73. Podľa žalobcu v okolnostiach danej veci treba vidieť porušenie ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku postupom správcu dane aj tým, že okrem výzvy č. 100497378/2019 zo dňa 22.02.2019 na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a oboznámenia s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2016, vyhotovil správca dane následne písomnosť označenú ako „Doplnenie oboznámenia s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2016“ s ev. č. 100617231/2019 z 12.03.2019, ktorú doručil daňovému subjektu 01.04.2019 a v ktorej mechanicky reprodukoval obsah ďalších vo veci medzičasom vykonaných úkonov, avšak neuviedol konkrétne skutkové zistenia z nich zadovážené, ani konkrétne pochybnosti na ich základe vzniknuté, a nevyzval právneho predchodcu žalobcu na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam a vzniknutým pochybnostiam (ktoré napokon ani v danej písomnosti nekonkretizoval) a na odstránenie pochybností a neurčil mu na vyjadrenie žiadnu lehotu. 74. Podľa žalobcu ani na základe výzvy správcu dane č. 100497378/2019 zo dňa 22.02.2019, ani na základe následného prípisu správcu dane č. 100617231/2019 zo dňa 12.03.2019 neboli zo strany správcu dane riadne splnené jeho povinnosti zodpovedajúce ustanoveniam § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku, a to už vonkoncom vo väzbe na výsledný zmenený záver správcu dane o údajnej fiktívnosti tovaru zaujatý až v treťom vyrubovacom konaní; na kontrolovaný daňový subjekt teda v zmysle uvádzanej judikatúry neprešlo a nemohlo prejsť dôkazné bremeno vo vzťahu k preukazovaniu správcou dane v relevantnom čase a relevantným spôsobom nespochybnenej faktickej existencii tovaru. 75. Žalobca vo vyjadrení tiež reagoval na vyjadrenie žalovaného, že nebol preukázaný pôvod tovaru, jeho uskladnenie, preprava, ani konečná spotreba, pričom žalobca uviedol, že pokiaľ ide o „pôvodu tovaru“, od žalobcu, ktorý predmetný tovar v kontrolovanom zdaňovacom období december 2016 kúpil od dodávateľa RYJA, s.r.o., nemôže byť vyžadované preukazovanie celého predchádzajúceho priebehu dodávateľského reťazca počnúc od výrobcu tovaru až po priameho dodávateľa žalobcu; uvedené netvorí predmet ústavne akceptovateľného rozsahu dôkazného bremena žalobcu. Už v dávnejšom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5 Sžf 49/2010, z 30. júna 2011 bolo vyslovené, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávací procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Pokiaľ ide o „uskladnenie tovaru“, orgány finančnej správy sa nevysporiadali s argumentmi daňového subjektu týkajúcimi sa skladovania

tovaru a nezaoberali sa ani s daňovým subjektom predloženou skladovou evidenciou tovaru (v danom prípade príloha k prvému odvolaniu – elektronickému podaniu s ev. č. 613540666/2019 z 23.08.2019), čo žalobca namietal v správnej žalobe. K spochybneniu „prepravy tovaru“ uviedol, že orgány finančnej správy sa nevysporiadali ani s rozsiahlou argumentáciou daňového subjektu o preprave tovaru. Keďže žalovaný sa okrem stručného konštatovania o údajnom nepreukázaní „prepravy - 26 - ZA-32S/5/2022 tovaru“ vo svojom vyjadrení k žalobe v danej súvislosti podrobnejšie nič neuvádza, žalobca podotkol, že súčasťou obsahu administratívneho spisu sú v tomto smere správnymi orgánmi opomenuté dôkazy. Vo vzťahu k preprave tovaru od dodávateľa RYJA, s.r.o., k právnenému predchodcovi žalobcu bolo daňovým subjektom opakovane uvádzané, že túto prepravu tovaru do Žiliny zabezpečovala spoločnosť RYJA, s.r.o., na vlastnú zodpovednosť a na vlastné náklady. Je logické, že žalobca nevie preukazovať náklady spoločnosti RYJA, s.r.o., vynaložené na vykonanie prepravy tovaru. V tomto smere je podstatné to, že prepravu tovaru od spoločnosti RYJA, s.r.o., pre odberateľa PERSONICA, s.r.o., jasne potvrdil vtedajší konateľ spoločnosti RYJA, s.r.o., D. B., ako svedok vo svojej výpovedi pred správcom dane; k preprave tovaru uviedol, že prepravu vykonávala spoločnosť zaoberajúca sa dopravou, slovenská spoločnosť z Bratislavy, ktorú objednával telefonicky, náklady na dopravu znášala spoločnosť RYJA, s.r.o., nákladka bola v Bratislave a vykládka v Žiline, pri nákladke bol on s vodičom a pri vykládke bol aj pán C. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102584851/2018 z 13. decembra 2018). Vo vzťahu k preprave tovaru od právneho predchodcu žalobcu k jeho českému odberateľovi ZODANO TRADE, s.r.o. (ktorý začal odoberať tovar od právneho predchodcu žalobcu v novembri 2016), ktorú zabezpečoval daňový subjekt PERSONICA, s.r.o., podotkol, že daňové orgány napríklad nijako nevyhodnotili zmluvu o prenájme vozidla zo dňa 28.12.2015, uzavretú medzi prenajímateľom MEDIA S, s.r.o., a nájomcom PERSONICA, s.r.o., na prenájom motorového vozidla Škoda Superb s vtedajším evidenčným číslom vozidla K. (a neskôr s evidenčným číslom M.; príloha k podaniu daňového subjektu s ev. č. 606241748/2020 z 09.07.2020). Z obsahu spisu ďalej vyplynulo, že Mesto Žilina v Odpovedi č. 10599/2020-152555/2020-OD-CHVP z 10.06.2020, ktorú správca dane zaevidoval 12.06.2020 pod č. 250190850/2020 (uvedená písomnosť je prílohou Úradného záznamu č. 101126219/2020 zo 06.07.2020), konštatovalo – na čo právny predchodca žalobcu v konaní pred orgánmi finančnej správy opakovane poukazoval –, že mesto Žilina vydáva aj prenosné potvrdenia umožňujúce vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, ktoré nie sú viazané na konkrétne evidenčné číslo vozidla. 76. Okrem toho nákladku tovaru pri jeho preprave zo Žiliny do Českej republiky v priestoroch daňového subjektu, ako aj samotnú prepravu tovaru od právneho predchodcu žalobcu českým odberateľom, potvrdil pri svojom výsluchu svedok E. F. ako vodič vozidiel prepravujúcich tovar. 77. Čo sa týka „konečnej spotreby tovaru“, obdobne, ako v prípade „pôvodu tovaru“, nie je možné legitímne od žalobcu, ktorý dodal tovar svojmu odberateľovi, požadovať preukázanie, akými ďalšími odberateľmi následne tovar prešiel a ktorý subjekt sa stal jeho „konečným spotrebiteľom“. Aj tieto okolnosti zásadne presahujú rámec dôkazného bremena kontrolovaného daňového subjektu. Navyše treba poznamenať, že správca dane v predmetnej veci nevykonal žiadne dokazovanie, ktoré by sa vzťahovalo na ďalšie nakladanie s tovarom v článkoch obchodného reťazca nasledujúcich po žalobcovi, hoci v tomto smere disponoval relevantnými informáciami, ktoré mu umožňovali takéto dokazovanie vykonať. - 27 - ZA-32S/5/2022 78. Žalobca sa opätovne vyjadril aj k nekontaktnosti dodávateľa RYJA, s.r.o., reprodukoval odvolacie námietky, na ktoré žalovaný v napadnutom rozhodnutí nereagoval. Taktiež k žalovaným tvrdenej nedostatočnej obozretnosti pri výbere dodávateľa uviedol, že miera opatrnosti a primeraná obozretnosť daňového subjektu vo vzťahu s dodávateľom sa posudzuje v prípade, ak nie je relevantne spochybnená samotná materiálna existencia plnenia. Orgány finančnej správy nešpecifikovali skutkové okolnosti vzťahujúce sa na spoločnosť RYJA, s.r.o., na základe ktorých právnenému predchodcovi žalobcu malo byť v decembri 2016 zrejmé, že ide o problematický daňový subjekt, s ktorým by nemal obchodovať. Súčasťou administratívneho spisu nie je žiaden dôkaz, ktorý by preukazoval, že spoločnosť RYJA, s.r.o., v decembri 2016 nevykonávala ekonomickú činnosť. 79. Žalobca v závere vyjadrenia zhrnul, že v konaní pred správcom dane a žalovaným predložil rozsiahle dôkazy – nielen samotnú dodávateľskú faktúru s položkovitým rozpisom tovaru a objednávku k dodávateľskej faktúre, ale tiež rámcovú kúpnu zmluvu uzavretú s dodávateľom RYJA, s.r.o. zo dňa 01.12.2016, ako aj skladovú evidenciu príslušného tovaru (táto bola zaslaná správcovi dane v prílohe v poradí prvého odvolania daňového subjektu z 23. augusta 2019), zmluvu o prenájme vozidla využívaného daňovým subjektom na prepravu sporného tovaru odberateľovi do Českej republiky, uzavretú s prenajímateľom MEDIA S, s.r.o. (príloha k podaniu s ev. č. 606241748/2020 zo dňa 09.07.2020), či prenosné potvrdenia umožňujúce vjazd a zotrvanie vozidla v historickej časti mesta Žilina, z ktorých jedno sa vzťahovalo aj na kontrolované zdaňovacie obdobie (prílohy elektronického podania s ev. č. 609233460/2020 z 12.11.2020), pričom všetky sporné dodávateľské faktúry – i za ostatné kontrolované zdaňovacie

obdobia – boli preukázateľne uhradené bezhotovostne prostredníctvom bankových prevodov na účet spoločnosti RYJA, s.r.o. Dodanie tovaru – náhradných dielov pre automobily – daňovému subjektu PERSONICA, s.r.o., zo strany dodávateľa RYJA, s.r.o., potvrdil jeho vtedajší konateľ D. B. vypočutá správcom dane ako svedok (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102584851/2018 z 13.12.2018); na strane odberateľa právneho predchodcu žalobcu, spoločnosti ZODANO TRADE, s.r.o., dodanie tovaru od spoločnosti PERSONICA, s.r.o., potvrdil jej splnomocnený zástupca N. O., ktorý bol vypočutý v rámci vybavenia žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií (protokol o ústnom pojednávaní č. 3372104/20/3005-60563-706225 z 13.07.2020, v ktorom je zachytená výpoveď svedka O., je prílohou k Úradnému záznamu správcu dane č. 101211696/2020 z 23.07.2020). Ostatne menovaný svedok O. vo svojej výpovedi potvrdil, že mal plnomocnenstvo na zastupovanie spoločnosti ZODANO TRADE, s.r.o., ktoré mu udelil jej vtedajší konateľ, pán G., pričom vie, že spoločnosť ZODANO TRADE, s.r.o., obchodovala so spoločnosťou PERSONICA, s.r.o., išlo o náhradné diely pre autá, nakupovalo sa v Žiline a odviezlo sa to do Ostravy do skladu. Reálne uskutočnenie dodávok tovaru potvrdil i svedok E. F., hoci vypočúvaný s časovým odstupom vyše troch rokov od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, ktorý bol vodičom vykonávajúcim prepravu tovaru zo spoločnosti PERSONICA, s.r.o., do Českej republiky (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100820637/2020 z 28. apríla 2020, ktorá je prílohou k Úradnému záznamu správcu dane č. 101126219/2020 zo 6. júla 2020). - 28 - ZA-32S/5/2022 80. Napokon sa žalobca vyjadril aj k dodržaniu zákonnej lehoty daňovej kontroly a k postupu správcu dane pri prevzatí účtovných dokladov od Kriminálneho úradu finančnej správy, ktorý vyhodnotil ako nezákonný a za nezákonné označil aj správcu dane získané dôkazy. 81. Žalovaný právo vyjadriť sa k vyjadreniu žalobcu (dupliky) nevyužil. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom 82. Žalobca prostredníctvom právneho zástupcu podal na Krajský súd v Žiline, ako správny súd, dňa 29.06.2022 správnu žalobu (pridelená sp. zn. 30S/182/2022), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100907325/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie september 2016), č. 100907022/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie október 2016), č. 100906308/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie november 2016) a č. 100905170/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie december 2016). 83. Krajský súd v Žiline, ako správny súd, uznesením sp. zn. 30S/182/2022 zo dňa 14.09.2022, právoplatným dňa 18.10.2022, vylúčil preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100907022/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie október 2016), č. 100906308/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie november 2016) a č. 100905170/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie december 2016) na samostatné konania. 84. Konaniu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100907022/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie október 2016) bola pridelená na Krajskom súde v Žiline sp. zn. 32S/3/2022. 85. Konaniu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100906308/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie november 2016) bola pridelená na Krajskom súde v Žiline sp. zn. 32S/4/2022. 86. Konaniu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905170/2022 zo dňa 14.04.2022 (zdaňovacie obdobie december 2016) bola pridelená na Krajskom súde v Žiline sp. zn. 32S/5/2022. 87. Na základe zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov, konkrétne aj z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. V dôsledku uvedeného boli konania pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 30S/182/2022, 32S/3/2022, 32S/4/2022 a 32S/5/2022 vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) pod sp. zn. ZA-30S/182/2022, ZA-32S/3/2022, ZA-32S/4/2022 a ZA-32S/5/2022. - 29 - ZA-32S/5/2022 88. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením sp. zn. ZA-30S/182/2022 zo dňa 17.04.2024 spojil na spoločné konanie veci vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/182/2022, sp. zn. ZA-32S/3/2022 a sp. zn. ZA-32S/4/2022 (s výnimkou veci sp. zn. ZA-32S/5/2022) s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou sp. zn. ZA-30S/182/2022. Uznesenie nadobudlo právoplatnosť dňa 10.05.2024. 89. Nakoľko kritéria na spojenie nespĺňalo konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905170/2022 zo dňa 14.04.2022 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia december 2016, správny súd v ňom konal samostatne pod pridelenou sp. zn. ZA-32S/5/2022. 90. Žalobca žiadal na prejednanie veci nariadiť pojednávanie, správny súd preto nariadil pojednávanie podľa § 107 ods. 1 písm. a) zákona č. 160/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 podľa § 493e (ďalej aj ako „SSP“) na deň 30.05.2024. Žalovaný sa pojednávania pred správnym súdom nezúčastnil, ospravedlnil svoju neúčast a súhlasil, aby správny súd vec prejednal a rozhodol na pojednávaní bez prítomnosti žalovaného. 91. Na pojednávaní sa právny zástupca žalobcu vyjadril, že trvá na podanej správnej žalobe a odkazuje na obsah správnej žaloby a repliky. Zdôraznil len niektoré zo žalobných

námietok, a to nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného spočívajúcu v tom, že sa nevysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu. Nepreskúmateľnosť zároveň spočíva v neúplnosti administratívneho spisu. Žalobca v replike konkretizoval dôkazy, ktoré neboli súčasťou administratívneho spisu a tieto považuje za podstatné pre vec, na ktoré daňové orgány odkazovali. Predovšetkým sa to týka kontrolných výkazov dodávateľa RYJA s. r. o., ale aj výpisu z účtu tejto spoločnosti, kde tento výpis z bankového účtu bol predložený v takej podobe, že bol vybielený a je čitateľná len platba od žalobcu, ale bolo v tejto súvislosti poukazované na tok peňažných prostriedkov. Ďalej uviedol, že aj v replike poukazoval na judikatúru (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5sžfk/26/2017, 2sžfk/9/2017, 9sžfk/57/2020 a 7sžfk/62/2020), v zmysle záverov ktorej je zrejmé, že nepredloženie administratívneho spisu má za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy a je dôvodom na zrušenie rozhodnutia. Ďalej žalobca zdôraznil, že je podstatné vyhodnocovať aj získanie dokladov správcom dane pred začatím daňovej kontroly od Kriminálneho úradu finančnej správy a nie je možné, aby tieto úkony, ktoré nastali pred 16.05.2018, kedy začala daňová kontrola, boli vylúčené zo súdneho prieskumu, pretože podľa žalobcu súd musí vyhodnotiť aj zákonnosť prevzatia dokladov správcom dane a neuznanie takéhoto postupu by spôsobovalo neudržateľný následok. 92. V rámci záverečného slova právny zástupca žalobcu iba v stručnosti uviedol, že s prihliadnutím na obsah podanej správnej žaloby, repliky a prednes na pojednávaní navrhol, aby správny súd správnej žalobe vyhovel, zrušil rozhodnutie žalovaného a priznal žalobcovi právo na náhradu trov konania. - 30 - ZA-32S/5/2022 93. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné poukázať na všeobecné východiská súdneho prieskumu pred správnym súdom. Správny súd preskúmava zákonnosť rozhodnutí (príp. opatrení) orgánov verejnej správy a postup, ktorý vydaniu rozhodnutí (resp. opatrení) predchádzal a to, či rozhodnutia (príp. opatrenia) orgánov verejnej správy a ich postup sú v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi. Konanie pred správnym súdom nie je pokračovaním administratívneho konania, správny súd nenahrádza a nedopĺňa konanie orgánu verejnej správy a nie je v jeho právomoci vykonávať prieskum správnou žalobou napadnutých aktov orgánov verejnej správy a ich postupu nad rozsah a dôvody správnej žaloby, okrem prípadov, v ktorých Správny súdny poriadok výslovne na takýto postup správny súd zmocňuje. Správna žaloba žalobcu je ale všeobecnou správnou žalobou, pri ktorej nie je v právomoci správneho súdu vyhľadávať za žalobcu nezákonnosti v postupe a v rozhodnutiach orgánov verejnej správy, prípadne konkretizovať všeobecné a nekonkrétne žalobné námietky. Iniciátorom súdneho konania pred správnym súdom je žalobca – účastník administratívneho konania a je na ňom, ako svoje právo na prieskum zákonnosti rozhodnutí (príp. opatrení) orgánov verejnej správy využije, teda aké žalobné dôvody v správnej žalobe prednesie a vymedzí. Podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby, ak nie je ustanovené inak. V ustanovení § 134 ods. 2 SSP sú vymedzené nedostatky resp. sú druhovo vymedzené veci, pri ktorých správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby. Správny súd v postupe a v rozhodnutiach daňových orgánov nezistil nedostatky vymedzené v tomto zákonom ustanovení a nejde ani o žiadnu z druhovo vymedzených vecí v tomto zákonom ustanovení, preto nebol dôvod vykonať prieskum správnou žalobou napadnutého rozhodnutia nad rozsah a dôvody správnej žaloby. 94. Správny súd preskúmal správnou žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov všeobecnej správnej žaloby, a dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu o preskúmanie napadnutého rozhodnutia žalovaného je nedôvodná, preto ju podľa § 190 SSP zamietol. 95. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP; (1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde. 96. Podľa § 6 ods. 1 SSP; Správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. - 31 - ZA-32S/5/2022 97. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; (1) Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. (2) Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený, c) ide o veci podľa § 192, d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba, e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d), f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa. 98. Podľa § 190 SSP; Ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia

alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne. 99. Podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; (1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. (2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. 100. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. (2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, 101. c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru. 102. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca. - 32 - ZA-32S/5/2022 103. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné uviesť, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe, z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (závery vyslovené Súdnym dvorom EÚ napr. v rozhodnutí C-285/11 Bonik). Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Zároveň ale každá transakcia musí byť vo vzťahu k DPH sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-267/2015 zo dňa 22.06.2016 Gemeente Woerden/Staatssecretaris van Financiën). 104. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak : (1) zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, (2) došlo k daňovému podvodu (3) došlo k prípadu zneužitia práva. 105. Kumulatívne splnenie hmotnoprávnych podmienok je aj pri určitom judikatórnom posune naďalej základným predpokladom pre odpočet DPH. Splnenie podmienok pre odpočítanie dane vo všeobecnosti preukazuje osoba, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. V prípade, že by boli hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnené, aj tak môže dôjsť k obmedzeniu práva na odpočítanie dane, a to v prípade daňového podvodu alebo zneužitia práva. Potreba rozlišovania dôvodov na odpočítanie dane a zamedzenie „zmiešavania“ dôvodov na nepriznanie odpočítania dane bola opakovane vyslovená v judikatúre Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022). Potreba rozlišovania uvedených dôvodov nachádza svoj materiálny odraz aj v teórii dôkazného bremena, pretože ide o odlišné prípady pre neuznanie odpočítania dane a je pri nich odlišný obsah a rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane. 106. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú : (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), - 33 - ZA-32S/5/2022 (3) že prijaté plnenie je príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. 107. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok pre odpočítanie dane je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. 108. Platiteľ

dane si v zmysle Zákona o DPH môže odpočítať daň: • dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH), • daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH), • daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), a • zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

109. Pri daňovom podvode je na rozdiel od preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane dôkazné bremeno primárne na správcovi dane. Predpoklady pre posúdenie vecí ako daňového podvodu boli zadefinované v judikatúre Súdneho dvora EÚ, na základe ktorej bol vytvorený tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (C-440/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena: (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbalosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

110. Z uvedenej úvodnej argumentácie je zrejmé, že zákon o DPH, ktorý prevzal právnu úpravu smernice o DPH, stanovuje podmienky, za ktorých si daňový subjekt môže uplatniť právo na odpočítanie dane, pričom tieto sú vymedzené kumulatívne a nesplnenie čo len jednej z týchto podmienok je dôvodom pre neuznanie odpočtu DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok. Splnenie týchto kumulatívne vymedzených podmienok nemožno odpustiť. Na preukázanie nároku na odpočítanie dane nestačí len predloženie faktúry a ostatných účtovných dokladov preukazujúcich formálnu stránku deklarovaného plnenia - v tomto prípade poskytnutia služby. Zákonodarca pri uplatnení nároku na odpočet DPH požaduje aj preukázanie materiálnej stránky - preukázanie reálneho uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia. Z uvedeného vyplýva, že je potrebné preukázať skutočné/reálne dodanie tovaru resp. poskytnutie služby deklarovaným dodávateľom. - 34 - ZA-32S/5/2022 111. Správny súd v prvom rade uvádza, že v súlade s ustanovením § 134 ods. 1 SSP je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, nakoľko v predmetnej veci nejde o žiadnu z výnimiek ustanovenú v odseku 2 citovaného paragrafu. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP je jednou z povinných náležitostí správnej žaloby uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné (tzv. žalobné body). Je povinnosťou žalobcu v konkrétnostiach uviesť, v čom je rozhodnutie, ktoré napáda, alebo postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, v rozpore so zákonom a ako to malo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správny súd si nemôže žalobné body sám dopĺňať, alebo ich vyvodzovať z obsahu administratívneho spisu, či napadnutého rozhodnutia.

112. V rámci bodu II. správnej žaloby žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nedostatočné odôvodnenie vzhľadom na to, že podľa žalobcu sa žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevysporiadal s niektorými podľa žalobcu špecifickými a podstatnými odvolacími námietkami, keď v daňovom konaní sa žalovaný v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, keď tejto povinnosti sa nemožno zbaviť (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Zároveň žalobca v tejto časti správnej žaloby uviedol výpočet odvolacích námietok, s ktorými sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal. Z hľadiska posúdenia dostatočnosti odôvodnenia je podstatné, aby sa správne orgány vo svojich rozhodnutiach vysporiadali so všetkými kľúčovými námietkami účastníka administratívneho konania, čo môže v niektorých prípadoch znamenať konzumáciu vysporiadania sa niektorými čiastkovými námietkami, pričom uvedené platí najmä v prípade takých podaní, ktoré sú čo do rozsahu obsiahle, ako tomu bolo aj v prípade odvolaní žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane. Aj v zmysle judikatúry Ústavného súdu (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR I. ÚS 241/07, I. ÚS 342/2010) a Európskeho súdu pre ľudské práva (rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 09.12.1994, č. 18390/91) sa nemusia dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Nevyžaduje sa, aby na každú námietku účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia tak, ako to v žalobe prezentuje žalobca, ale iba na taký argument či námietku, ktorá je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúca a vyžaduje sa špecifická odpoveď.

113. V zmysle uvedeného má správny súd za to, že žalovaný dostatočne odôvodnil napadnuté rozhodnutie, nakoľko obsahuje odpovede na podstatné odvolacie námietky žalobcu. Zároveň je potrebné uviesť, že správna žaloba žalobcu v tejto časti neobsahuje žiadne konkrétne a zároveň

pre prejednávane veci podstatné skutočnosti, s ktorými by sa žalovaný, či správca dane nevysporiadali alebo ktoré by nezobrali do úvahy, či ich nesprávne vyhodnotili, preto správny súd vyhodnotil žalobné námietky v tejto časti správnej žaloby ako všeobecné neumožňujúce vykonať súdny prieskum zo strany správneho súdu. 114. Správny súd zároveň uvádza, že prvostupňové konanie a odvolacie konanie tvoria jeden celok, preto námietka, že správca dane sa nevysporiadal s vyjadrením daňového subjektu zo - 35 - ZA-32S/5/2022 dňa 23.05.2019 k protokolu z daňovej kontroly v časti nedodržania lehoty daňovej kontroly nie je dôvodná, nakoľko žalovaný na túto námietku v rámci odvolacieho konania reagoval v odôvodnení napadnutého rozhodnutia (strana 16 napadnutého rozhodnutia). Zároveň je potrebné uviesť, že skutočnosť, že žalobca nesúhlasí s argumentáciou ohľadom vymedzenia pochybností správcu dane, s ktorou sa stotožnil žalovaný, hoci táto argumentácia je založená na odlišných záveroch, ako na záveroch k akým dospel žalobca, nemožno zamieňať s nepreskúmateľnosťou napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov. 115. Podľa názoru správneho súdu z dokazovania vykonaného správcom dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacích konaní vyplýva, že správca dane určil žalobcovi prvostupňovými rozhodnutiami rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia september, október a november 2016 z dôvodu nepreukázania splnenia druhej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH, ktorou je materiálna existencia plnenia. Z preskúvaných rozhodnutí daňových orgánov vo všeobecnosti vyplýva, že žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok, konkrétne že nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru od dodávateľa RYJA, s.r.o. 116. Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že by napadnuté rozhodnutie žalovaného aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane boli nepreskúmateľné, pričom i žalobnú námietku o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia preto, lebo nemala byť ozrejmená či vysvetlená zmena záveru daňových orgánov, ktorý sa oproti protokolu a predchádzajúcim prvostupňovým rozhodnutiam neviaže iba k osobe spochybnenia deklarovaného dodávateľa, ale k tomu či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, nepovažoval správny súd za dôvodnú. Záver daňových orgánov nebol arbitrárny a ani žalobcovi neozrejmý. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane vyhodnotil zistenia uvedené v protokole z daňovej kontroly tak, že dospel k záveru, že dodávky tovaru od deklarovaného dodávateľa RYJA, s.r.o. boli fiktívne a nebolo preukázané, že žalobca tovar na vstupe prijal a ani to, že ho dodal do Českej republiky. 117. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane vo Výzve na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane podľa § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku (vedená pod č. 100497378/2019 zo dňa 22.02.2019) k deklarovanému dodávateľovi RYJA, s.r.o. formuloval svoje závery tak, že „z úkonov, ktoré boli vykonané v priebehu daňovej kontroly (ústne pojednávanie, svedecká výpoveď, zaslaná výzva) a získaných dôkazov z preverovania dodávateľa RYJA s.r.o., nebol získaný a predložený dôkaz, ktorý by preukázal realitu dodania tovaru touto spoločnosťou...výpoveďou svedka D. B. nebola hodnoverne preukázaná realita dodania tovaru spoločnosťou RYJA s.r.o. a pán D. B. nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené...“ a správca dane tieto závery prevzal aj do samotného protokolu z daňovej kontroly (na strane 13 protokolu). Záver o nepreukázaní reálnej existencie fakturovaného tovaru zdôvodnil správca dane na str. 10 – 13 Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101650880/2021 zo dňa 07.09.2021. Pochybnosti správcu dane uvedené vo výzve sa zároveň týkali aj spochybnenia reality intrakomunitárneho dodania tovaru žalobcom deklarovanému odberateľovi ZODANO TRADE s.r.o. do Českej republiky s - 36 - ZA-32S/5/2022 oslobodením od DPH. V tomto kontexte bolo potom odôvodnené i prvostupňové rozhodnutie správcu dane, keď následne žalovaný poukazoval v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na závery správcu dane, ktoré podľa neho vychádzalo zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné konštatovať, že deklarovaný obchodný vzťah bol bez riadneho podnikateľského dôvodu a žalobca nedisponoval materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa RYJA s.r.o. uvedeného na faktúre, ktorému nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu absencie predmetu DPH, s následnou možnosťou uplatnenia práva na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH u žalobcu. 118. Za irelevantný súd považoval i poukaz žalobcu na závery správcu dane uvedené vo vzťahu k hmotnoprávnym podmienkam pre priznanie práva na odpočet DPH v jeho rozhodnutí, ktoré bolo zrušené žalovaným ako odvolacím orgánom po využití odvolania žalobcom a ich porovnanie s výsledkami daňovej kontroly obsiahnutými v protokole z daňovej kontroly, či ich porovnanie so závermi prvostupňového rozhodnutia vydaného ako posledného v poradí, ktoré sa napokon spolu s napadnutým rozhodnutím žalovaného stalo predmetom súdneho prieskumu. Právoplatnosťou rozhodnutia odvolacieho orgánu bolo pôvodné prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušené, teda nastal stav akoby ani neboli vydané, preto v nich konštatované závery nevyvolávajú žiadne účinky, pričom daňové konanie sa vrátilo do vyrubovacieho konania, t.j. do štádia rozhodovania správcu dane ako prvostupňového orgánu verejnej správy. Správca dane nie je viazaný právnymi závermi

vyhovenými v jeho predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutiach, ktoré boli zrušené odvolacím orgánom a rovnako nie je vylúčené, aby správca dane dospel k iným záverom v rámci rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní oproti tým, ktoré uviedol v protokole. Pre úplnosť súd dodáva, že preskúmaním príslušných častí administratívneho spisu vyplynulo, že v protokole z daňovej kontroly sa správca dane vyjadril nielen v smere, ktorý zdôraznil v správnej žalobe žalobca (spochybnenie identity dodávateľa), ale aj v tom smere, že vykonané dokazovanie preukázalo, že vecné plnenie z predložených faktúr od spoločnosti RYJA s.r.o. nenastalo, predložená faktúra sa ukázala ako nedôveryhodná, predložená bez reálneho podkladu, t.j. poukazované bolo i na nepreukázanie samotného materiálneho základu obchodnej transakcie. Vzhľadom na uvedené správny súd nevzhladol dôvodnosť žalobcovej námietky, že by sa správca dane v prvostupňovom rozhodnutí odchyľil od záverov zaujatých v priebehu daňovej kontroly. 119. Daňové orgány nespochybnili len to, že tovar dodal deklarovaný dodávateľ, ale spochybnili realitu plnenia – dodanie tovaru. Žalobca preto vychádzal z nesprávneho záveru, že realizácia plnenia nebola spochybnená, nakoľko správca dane ešte pred ukončením daňovej kontroly spochybnil realitu plnenia, pričom tieto jeho pochybnosti sa v priebehu viacerých vyrubovacích konaní doplneným dokazovaním ešte viac potvrdili. Úlohou správneho súdu v tomto súdnom konaní bolo v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby preskúmať, či závery daňových orgánov z hľadiska zákonnosti obstoja a či v ich postupe nedošlo k takým vadám, ktoré by mohli mať za následok nezákonnosť ich rozhodnutí. V tejto súvislosti je preto dôležité uviesť, že dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane zaťažuje predovšetkým daňový subjekt (podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje: a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne - 37 - ZA-32S/5/2022 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 správcou dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť). Je povinnosťou daňového subjektu predložiť dôkazy preukazujúce splnenie podmienok vyžadovaných pre vznik ním uplatňovaného nároku. Správca dane v daňovej kontrole len preveruje/verifikuje, či boli splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH. Úlohou správcu dane nie zisťovať ako sa deklarované obchodné transakcie naozaj stali a vykonávať dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukážu tvrdenia daňového subjektu. Správca dane len verifikuje tvrdenia daňového subjektu a v prípade, že ich spochybní, dôkazné bremeno sa opäť presúva na daňový subjekt. Ak správca dane pri preverovaní tvrdení a podkladov daňového subjektu nadobudne dôvodnú pochybnosť o oprávnenosti uplatňovaného nároku – preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom je opäť na daňovom subjekte, aby predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvrátil pochybnosti správcu dane. Dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane v úplnom rozsahu len v prípade záveru o podvodnom konaní a o zneužití práva, čo nebol prejednávaný prípad. 120. V rámci bodu III. správnej žaloby žalobca namietal nedodržanie procesného postupu v zmysle § 73 ods. 2 Daňového poriadku, t. j. nepostúpenie odvolania správcou dane s úplným spisovým materiálom. Správny súd nahliadnutím do administratívneho spisu zistil, že správca dane síce nepostupoval v zmysle uvedeného ustanovenia a v rámci odvolacieho konania proti v poradí tretiemu rozhodnutiu predložil žalovanému len časť listín tvoriacich administratívny spis, avšak zároveň je potrebné uviesť, že nie každé porušenie procesného postupu má automaticky za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. V okolnostiach veci správny súd prihliadol najmä na to, že z predkladacích správ týkajúcich sa odvolaní proti v poradí prvým a druhým rozhodnutiam správcu dane, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, vyplýva, že žalovanému ako odvolaciemu orgánu bol predložený v tom čase existujúci spisový materiál a teda žalovaný mal objektívne možnosť sa oboznámiť s týmito materiálmi už v čase vydania zrušujúcich rozhodnutí, o čom svedčí aj obsah odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, z ktorého vyplýva, že žalovaný mal vedomosť o priebehu vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacích konaní a bol oboznámený s dôkazmi a listinami, ktoré boli súčasťou spisového materiálu. Vzhľadom na uvedené správny súd nepovažoval uvedenú žalobnú námietku za dôvodnú. 121. V časti IV. správnej žaloby žalobca namietal, že správca dane neumožnil žalobcovi riadne a plnohodnotne realizovať jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pričom argumentoval tým, že v rámci posudzovanej daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016 správca dane vydal 22.02.2019 Výzvu č. 100497378/2019 na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a oboznámeniu s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016, obsahom ktorej bolo nejednoznačné a zmätočné vyjadrenie pochybností a záverov správcu dane. V tomto oboznámení správca dane určil daňovému subjektu lehotu 8 dní od doručenia výzvy na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a predloženie dôkazov k svojim tvrdeniam, - 38 - ZA-32S/5/2022 pričom na základe žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty rozhodnutím

žiadosti žalobcu nevyhovelo a ešte v ten deň vyhotovil protokol z daňovej kontroly. Žalobca poukázal na časť predmetnej výzvy, ktorá mala svedčiť o závere správcu dane, podľa ktorého spochybnil len identitu deklarovaneho dodávateľa, nie však samotnú existenciu predmetu dodania, ale správny súd sa s touto otázkou vysporiadal v predchádzajúcej časti odôvodnenia tohto rozhodnutia a vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú a záver správcu dane ako jednoznačný. Čo sa však týka námietky žalobcu vo vzťahu k odopretiu realizácie jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, správny súd po preskúmaní administratívneho spisu zistil, že správca dane dňa 22.02.2019 vydal výzvu na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a oboznámeniu s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2016 v lehote 8 dní. Táto výzva bola právnomu zástupcovi žalobcu doručená dňa 25.02.2019. Na základe žiadosti žalobcu správca dane rozhodol o predĺžení tejto lehoty do 13.03.2019. Následne pred uplynutím predĺženej lehoty správca dane zaslal žalobcovi Doplnenie oboznámenia s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly zo dňa 12.03.2019, ktorým opätovne vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a na predloženie dôkazov k svojim tvrdeniam. Doplnenie oboznámenia bolo doručené právnomu zástupcovi žalobcu dňa 01.04.2019. Toto doplnenie obsahovalo informácie získané správcom dane dožiadaním Daňového úradu Trnava vo vzťahu k subdodávateľom žalobcu, spoločnostiam UNI BizGROUP s.r.o., GOLDEA SLOVAKIA, s.r.o. a WiloFood, s.r.o. a dožiadaním Daňového úradu Bratislava vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu RYJA s.r.o. Na základe uvedených skutočností je podľa správneho súdu zrejmé, že nebola porušená ani odopretá realizácia práva žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku a žalobca mal dostatok času (na základe výzvy zo dňa 22.02.2019 a doplnenej výzvy zo dňa 12.03.2019) vyjadriť sa k pochybnostiam správcu dane a na predloženie dôkazov na podporu svojich tvrdení. Táto žalobná námietka tak bola podľa správneho súdu nedôvodná. 122. Pokiaľ žalobca poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018, tak správny súd má za to, že názor vyjadrený v predmetnom rozsudku je prekonaný neskoršou judikatúrou, a to predovšetkým rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020 a vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, ktoré identitu dodávateľa už nevnímajú ako materiálnu podmienku práva na odpočítanie DPH. V čase vydania predmetného rozsudku sa za materiálnu podmienku práva na odpočítanie DPH považovala i identita dodávateľa. V súčasnosti podľa judikatúry patrí medzi materiálne podmienky práva na odpočítanie DPH postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby. Identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre, patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27). Nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH je dôvodom pre odopretie tohto práva a v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci - 39 - ZA-32S/5/2022 Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29). Vzhľadom na uvedený judikatórny posun v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie, na ktorý naviazala i rozhodovacia činnosť Najvyššieho správneho súdu SR (rozsudok sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021) je argumentácia poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018 nepriliehavá. 123. K žalobcom uvedenému rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/67/2021 zo dňa 25.05.2022 správny súd uvádza, že tento nepredstavuje ustálenú rozhodovaciu prax, ktorá by bola pre správny súd záväzná, pričom je potrebné vnímať odlišnosť konkrétneho postupu správcu dane v tej ktorej daňovej kontrole s prihliadnutím aj na osobitné skutkové okolnosti každého správcu dane preverovaného deklarovaneho zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom a daňovým subjektom. 124. Pokiaľ ide o námietku v časti V. správnej žaloby, podľa ktorej daňová kontrola bola začatá skôr už prevzatím účtovných dokladov od Kriminálneho úradu finančnej správy dňa 18.04.2018 a nie až dňom, ktorý je uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly, teda 16.05.2018 nie je táto námietka dôvodná, pričom i v tejto časti uvádza žalovaný argumentáciu, ktorá je obsiahnutá v odôvodnení jeho rozhodnutia. Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu zistil, že dňa 12.04.2018 bolo správcom dane vydané Oznámenie o daňovej kontrole č. 100724495/2018, v ktorom bolo uvedené, že daňová kontrola sa začne dňa 16.05.2018. Uvedené Oznámenie o daňovej kontrole bolo doručené splnomocnenej zástupkyňi žalobcu dňa 18.04.2018, kedy boli účtovné doklady žalobcu, zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy dňa 06.02.2018, odovzdané správcovi dane. Podľa správneho súdu neobstojí názor, že daňová kontrola mala začať už 18.04.2018, kedy Kriminálny úrad finančnej správy správcovi dane odovzdal účtovné doklady žalobcu. Z ustanovenia § 46 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že daňová

kontrola začína dňom určeným v oznámení žalobcu o daňovej kontrole (v prejednávacom prípade začala dňa 16.05.2018). V zmysle § 46 ods. 2 Daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spisania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Podľa správneho súdu nebol dôvod na postup správcu dane podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, a teda na začatie konania spisanim do zápisnice bez vydania oznámenia o začatí daňovej kontroly, ako to uvádza žalobca, keďže správca dane v čase vydania oznámenia o začatí daňovej kontroly ešte nedisponoval účtovnými dokladmi žalobcu. Skutočnosť, že správca dane prevzal doklady od Kriminálneho úradu finančnej správy v súlade s § 22 zákona č. 652/2004 Z. z. ešte neznamená, že sú splnené podmienky pre začatie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku. Keďže správca dane postupoval podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, bola daňová kontrola začatá dňom 16.05.2018, ktorý je uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly. Správy súd uvádza, že podmienky pre postup podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku v predmetnej veci naplnené neboli s ohľadom na absenciu a nepreukázanie naplnenia podmienok postupu podľa tohto zákonného ustanovenia. Pokiaľ ide o moment ukončenia daňovej kontroly, v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku končí daňová kontrola dňom doručenia protokolu daňovému subjektu. Žalobcovi, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi bol doručený Protokol z daňovej - 40 - ZA-32S/5/2022 kontroly č. 100857527/2019 zo dňa 11.04.2019 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 30.04.2019. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. V predmetnom prípade trvala daňová kontrola od 16.05.2018 do 30.04.2019. Dĺžka daňovej kontroly preto nebola prekročená a námietku žalobcu o prekročení lehoty na vykonanie daňovej kontroly správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Námietku žalobcu o nezákonnom zadržovaní účtovných dokladov žalobcu Kriminálnym úradom finančnej správy, pretože presiahlo zákonný limit 60 dní odo dňa ich zaistenia, správny súd považuje za irelevantnú, pretože v pomeroch prejednávanej veci a v nadväznosti na obsah námietok žalobcu viažucich sa k úprave lehoty podľa § 22 ods. 1 zákona č. 652/2004 Z. z., správny súd uvádza, že predmetom prieskumu správneho súdu v tejto veci je postup a rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a žalovaného, pričom postupom správneho orgánu prvého stupňa sa v danom prípade rozumie postup, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia správcu dane od začatia administratívneho konania, čo v danom prípade zodpovedá časovému úseku od začatia daňovej kontroly dňom 16.05.2018 podľa oznámenia o začatí daňovej kontroly podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku. Prieskum zákonnosti správneho súdu na postup orgánov podľa § 22 ods. 1 zákona č. 652/2004 Z. z. platného a účinného v čase realizácie daňovej kontroly nedopadá. Skutočnosť momentu obmedzenia daňového subjektu v nakladaní s účtovnými dokladmi úpravou podľa § 46 ods. 1, 3 Daňového poriadku na seba moment začatia daňovej kontroly neviaže. Lehota podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku teda bola dodržaná. 125. Prevažná časť žalobnej argumentácie v časti VI. správnej žaloby smeruje k tomu, že napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu a z nesprávneho právneho posúdenia veci. Správca dane podľa žalobcu jednoznačne neuviedol svoje pochybnosti o naplnení druhej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH (t. j. pochybnosti o materiálnej existencii plnenia) v priebehu daňovej kontroly, a teda v tomto smere dôkazné bremeno nemohlo zaťažovať žalobcu. Ďalej žalobné námietky smerovali k rozloženiu dôkazného bremena v daňovom konaní, resp. jeho uneseniu či neuneseniu zo strany žalobcu. Správny súd uvádza, že odpočítanie DPH nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa DPH, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie DPH súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie DPH z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové - 41 - ZA-32S/5/2022 doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet DPH len

samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti. Správny súd tiež zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (žalobcovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie DPH sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje (žalobcovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

126. Správny súd opätovne uvádza, že pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom boli vo výzve zo dňa 22.02.2019 podľa ust. § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku formulované tak, že tieto smerovali k spochybneniu existencie tovaru žalobcovi. Vzhľadom na závery správca dane (citované v bode 107. odôvodnenia tohto rozhodnutia) podľa správneho súdu neobstojí tvrdenie žalobcu o nejednoznačnosti a zmätočnosti prvostupňového rozhodnutia správca dane. Správny súd uznáva, že formulácia správca dane v predmetnej výzve o tom, že: „Je pravda, že daňový subjekt PERSONICA, s.r.o., formálne preukázal dodanie tovaru predloženými faktúrami a zmluvou, avšak dodanie tovaru nebolo preukázané tak, že tovar dodala práve spoločnosť RYJA s.r.o. Osoba, ktorá je uvedená na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi.“ mohla byť precíznejšia, nič to však nemení na tom, že záver správca dane spočíva v spochybnení existencie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako takého v rámci deklarovanej obchodnej transakcie od deklarovaného dodávateľa RYJA s.r.o., keď tieto pochybnosti vyplynuli zo skutkových zistení, na ktoré správca dane vo výzve preukázateľne poukázal. Súhrn pochybností uvedených správcom dane vo výzve je potrebné vnímať v kontexte skutkových zistení vyplývajúcich z vykonaného dokazovania. Správca dane vo výzve jasne deklaroval, že preveroval, či došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení od dodávateľa RYJA s.r.o. pre žalobcu v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH tak, ako bolo deklarované na faktúre, pričom z uvedeného je zrejmé, že správca dane zacielil svoj postup i na ustálenie skutočnosti, či dokladom produkovaným žalobcom nechýba materiálny základ.

127. Správny súd má za to, že správca dane dôvodne spochybnil v zmysle výzvy podľa § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku nielen dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, ale spochybnil i samotnú existenciu tovaru (autodielov) v deklarovanej obchodnej transakcii medzi dodávateľom RYJA s.r.o. a žalobcom ako takej. Z obsahu výzvy nevyplývalo to, že by sa správca dane priamo výslovne vyjadril, že potvrdzuje existenciu samotných zdaniteľných plnení v rámci deklarovanej obchodnej transakcie medzi RYJA s.r.o. ako dodávateľom a žalobcom a tým by žalobcu utvrdil v presvedčení, že podmienka - 42 - ZA-32S/5/2022 odpočítania DPH spočívajúca v existencii materiálneho plnenia v daňovej kontrole je splnená a kontrolovaný daňový subjekt ju nemusí nijako preukazovať a v tomto smere dôkazné bremeno ako kontrolovaný daňový subjekt nenesie.

128. Z rozhodnutia správca dane jednoznačne vyplýva jeho záver, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nepredložil dôkazy potvrdzujúce, že zdaniteľné obchody bol skutočne realizované. Dodávateľ RYJA s.r.o. nemal žiadne relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali dodanie tovaru. Z výpovede bývalého konateľa D. B. nevyplývali konkrétne informácie týkajúce sa tovaru, nevedel uviesť výrobcov náhradných dielov, priamych dodávateľov, nevedel uviesť obchodné meno spoločnosti, ktorá realizoval prepravu. Uviedol len, že išlo o slovenskú obchodnú spoločnosť z Bratislavy. Spoločnosť RYJA s.r.o. nemala zamestnancov, reálnu kanceláriu, ani sklad. Nič nenaznačovalo, že by vykonávala reálnu podnikateľskú činnosť. Pokiaľ ide o prepravu, pri nakládke bol prítomný on, ale nevedel si spomenúť na miesto nakládky tovaru. Miesto vykládky najskôr nevedel uviesť a následne ho uviedol iba všeobecne ako „námestie v Žiline“, a to až na otázku právnej zástupkyne žalobcu, ktorá otázku formulovala dvoma alternatívnymi možnosťami „námestie v Bratislave“ alebo „námestie v Žiline“. Svedok tiež uviedol, že pozná pána H. G. (ktorý bol v období od 11.04.2016 do 29.05.2017 konateľom spoločnosti ZODANO TRADE, s.r.o. odberateľa žalobcu) a v mesiacoch máj 2016, jún, 2016, november 2016 a december 2016 spolupracoval so spoločnosťou ZODANO TRADE s.r.o., nevedel však uviesť v čom spolupráca spočívala. Zároveň splnomocnený zástupca žalobcu A. B. B. k spolupráci so spoločnosťou RYJA s. r. o., konkrétne k vyhotoveniu cenových ponúk uviedol, že tieto boli zasielané e-mailom, avšak svedok D. B. uviedol, že cenové ponuky sa nevyhotovovali, všetko sa riešilo osobne alebo telefonicky. Spoločnosť RYJA s.r.o. zároveň nepriznala a neodviedla daň z faktúry vystavenej v mesiaci december 2016 pre žalobcu. Správca dane miestnym zisťovaním preveril skladové priestory žalobcu a zistil, že priestory neboli vhodné na zriadenie skladov a Nájomná zmluva zo dňa 30.07.2015 umožňovala žalobcovi užívať prenajaté priestory len na kancelárske a administratívne práce a činnosť personálnej agentúry. Z výpisov

z účtu spoločnosti RYJA s.r.o. bolo zistené, že sporná faktúra bola uhradená v plnej výške a v deň pripísania platby bola pripísaná suma prevedená na českú spoločnosť Into The Groove s.r.o. Podľa peňažného toku v roku 2016 bolo zistené, že z účtu spoločnosti RYJA s.r.o. boli peňažné prostriedky prevádzané aj na účet spoločnosti ZODANO TRADE s.r.o., pričom zaplatila v tomto období 27 780 eur. Vzhľadom na uvedené skutkové zistenia potom neobstoja argumentácia žalobcu smerujúca k tomu, že správca dane spochybnil len nesplnenie prvej materiálnej podmienky pre odpočítanie DPH, a to podmienky identity deklarovaného dodávateľa. Preto nie je v prejednávanej veci aplikovateľná ani judikatúra Najvyššieho správneho sud SR a Súdneho dvora Európskej únie týkajúca otázky nemožnosti odopretia práva na priznanie odpočtu DPH v prípade spochybnenia identity deklarovaného dodávateľa, na ktorú žalobca v správnej žalobe odkazoval. 129. Pokiaľ ide o nakladanie, prepravu, vykladanie a skladovanie tovaru (náhradné diely pre automobily) správny súd uvádza, že správca dane vykonal miestne zisťovania v sídle žalobcu, z ktorých boli vyhotovené zápisnice, konkrétne Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 101438037/2019 zo dňa 12.06.2019 a Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 101126648/2020 zo - 43 - ZA-32S/5/2022 dňa 07.07.2020, pričom bolo zistené, že skladové priestory nachádzajúce sa na adrese sídla žalobcu „Mariánske námestie 29/6, Žilina,“ nenachádzajú, náhradné diely na automobily mali byť uskladnené v rôznych miestnostiach patriacich personálne prepojeným spoločnostiam, ako napr. EUNICA MEDIA s.r.o. a PA Service. Správny súd tiež zistil, že Nájomná zmluva o nájme nebytových priestorov zo dňa 30.07.2015 v čl. III. bod 1. upravovala účel prenájmu nebytových priestorov spoločnosťou PERSONICA, s.r.o., ktorým sú kancelárske a administratívne práce a činnosť personálnej agentúry, pričom podľa čl. III bodu 2. dohodnutý účel užívania nebytových priestorov bolo možné zmeniť len s predchádzajúcim písomným súhlasom prenajímateľa. Takto vymedzený účel prenájmu nebytových priestorov nezodpovedal preto účelu skladovania, ako na to poukazoval žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 17.03.2023 s odkazom na čl. V bod 1. v spojení s čl. II. bodom 1 predmetnej nájomnej zmluvy, pričom predchádzajúci písomný súhlas prenajímateľa na zmenu užívania prenajatých priestorov ani nebol žalobcom správcovi dane predložený. Tovar sa mal nakladať a skladovať v podzemných garážach spoločnosti EUNICA MEDIA s.r.o. , alebo pred vchodom budovy, kde bol prístup vozidla. Podľa správneho súdu vznikli odôvodnené pochybnosti o skladovaní predmetného tovaru, ktoré žalobca nijakým spôsobom nevyvrátil. Ohľadom nakládky tovaru a povolení na vstup do historickej časti mesta Žilina, kde mal byť tovar skladovaný, žalobca namietal, že vstup do historickej časti mesta mal v rozhodnom období a aj v súčasnosti zabezpečený na základe Potvrdení o zaplatení dane za vjazd motorového vozidla do historickej časti mesta (pešia zóna), kde na mieste EČV je uvedené „Prenosné“ a názov spoločnosti. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že spoločnosť uvedenou na týchto potvrdeniach nie je spoločnosť žalobcu, ale spoločnosť EUNICA MEDIA s.r.o. alebo spoločnosť TECHNOKON a.s., ktorá tieto potvrdenia v dohodnutom počte poskytuje spoločnosti EUNICA MEDIA, s. r. o. na základe nájomného vzťahu. Žalobca tvrdil, že spoločnosť žalobcu a spoločnosť EUNICA MEDIA s.r.o. sú spoločnosťami personálne prepojenými a potvrdenia sa využívajú vo vozidlách podľa potreby, avšak správny súd zistil, že žalobca nevedie evidenciu predmetných potvrdení a nerobí si z predmetných potvrdení fotokópie, a preto nie je schopný tieto poskytnúť, teda svoje tvrdenia preukázať. Samotný Mestský úrad Žilina, odbor správy verejného priestranstva a životného prostredia, vo svojom oznámení k výzve správcu dane uviedol, že nie je možné jednoznačne povedať, či bol alebo nebol v sledovanom období povolený vjazd do historickej časti dopytovaným vozidlám. Žalobca teda nepreukázal, že práve vozidlu, ktoré malo prepravovať predmetný tovar, bol umožnený vstup do historickej časti mesta. 130. Správca dane spochybnil možnosť vjazdu predmetného vozidla do historickej časti mesta Žilina, kde sídlil žalobca za účelom nakládky tovaru určeného na prepravu do Českej republiky, a teda kde sa mali nachádzať i skladové priestory žalobcu, a to z dôvodu absencie povolenia na takýto vjazd. Žalobca argumentoval prenosnosťou potvrdení bez väzby na konkrétne vozidlo a predložil fotokópie potvrdení (vydané spoločnostiam EUNICA MEDIA, s.r.o. a TECHNOKON a. s.), vo vzťahu ku ktorým daňové orgány buď uviedli, že nie sú viazané na konkrétne evidenčné číslo, resp. že sa nevzťahujú na kontrolované zdaňovacie obdobia. Predmetná námietka žalobcu o nedostatočnom vysporiadaní sa s argumentáciou ohľadom možného vjazdu vozidla Škoda Superb s EČV M. do historickej časti mesta Žilina, kde bolo sídlo žalobcu, nemá vplyv na správnosť záveru k záveru o vyrubení rozdielu - 44 - ZA-32S/5/2022 DPH za zdaňovacie obdobia september, október a september 2016. Vzhľadom na to, že aj v prípade ak by sa vjazd predmetným vozidlom preukázal, nepreukazovalo by to samo o sebe materiálnu existenciu tovaru, preto správny súd vyhodnotil túto žalobnú námietku ako nedôvodnú. 131. Správca dane vykonal podľa správneho súdu vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť deklarovaného obchodu. V prejednávanej veci mal súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Vyhodnotenie skutkových

okolností podľa súdu zo strany daňových orgánov zodpovedalo zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení, keď nedošlo ani k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov, keďže správca dane svojvoľne či selektívne nenakladal so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly či vyrubovacích konaní. 132. Správny súd uvádza, že nepostačuje len na judikatúru poukázať, prípadne všeobecne konštatovať jej relevanciu na prejednávajúcu vec, ale je potrebné, aby žalobca ozrejmil právny a skutkový základ jednotlivých rozhodnutí, ich súvislosť s prejednávajúcou vecou, predmet, sporné ustanovenia zákona alebo právne záväzných aktov Európskej Únie, relevantné právne závery (s analýzou ich dopadu na skutkové a právne okolnosti dané predmetom prieskumu – napadnutým rozhodnutím, ktoré v zásade nikdy nie sú úplne zhodné) a konkrétne dôsledky ich vplyvu na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobca však týmto smerom v správnej žalobe nepostupoval.

133. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že na argumentáciu žalobcu uvedenú vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného, ktorá presahuje žalobné body nemohol správny súd prihliadať, keďže ide o neprípustné rozšírenie žalobných námietok až po uplynutí lehoty na podanie správnych žalôb v súlade so zásadou koncentrácie rozsahu a dôvodov žalôb v zmysle úpravy podľa § 183 SSP. Žalobca je povinný uviesť v čom je rozhodnutie, ktoré napáda alebo postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, v rozpore so zákonom a aký to malo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. V súlade s ustanovením § 134 ods. 1 SSP je súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, nakoľko v predmetnej veci nejde o žiadosť z výnimiek ustanovenú v § 134 ods. 2 SSP. Žalobca vo svojej replike rozširoval svoju žalobnú námietku IV. správnej žaloby spočívajúcu v neúplnosti administratívneho spisu predloženého žalovaným správneho súdu. Správny súd dáva do pozornosti, že žalovaný (v priebehu konania pred správnym súdom) dňa 11.04.2023 doplnil nasledovné prílohy (ktoré sú založené v súdnom spise sp. zn. ZA-32S/4/2022): Plnomocenstvo č. 250053732/2016 zo dňa 15.03.2016 pre K. L. udelenú právnym predchodcom žalobcu, Zrušenie plnej moci č. 6071000165/2018 zo dňa 16.05.2018, Generálna plná moc č. 607118466/2018 zo dňa 17.05.2018 pre A. B. B. udelenú právnym predchodcom žalobcu, Upresnenie plnej moci č. 611025131/2018 zo dňa 06.08.2018, Odvolanie plnomocenstva č. 614914999/2018 zo dňa 20.11.2018, Plnomocenstvo č. 614889072/2018 zo dňa 20.11.2018, Kontrolný výkaz č. ZA1180403-1, Kontrolný výkaz č. ZA1180403-2, Kontrolný výkaz č. ZA1180403-3, Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 - december 2016 v počte 14 ks, Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. - 45 - ZA-32S/5/2022 449657/2018 zo dňa 03.08.2018, Odpoveď na žiadosť o MVI č. 575829/2018 zo dňa 08.10.2018, Oznamenie č. 100596368/2020 zo dňa 04.03.2020 o vykonanie miestneho zisťovania u kontrolovaného daňového subjektu a Zápisnica o vykonaní úkonu č. 102251133/2019 zo dňa 27.09.2019. Zároveň žalovaný vo vyjadrení k doplneniu predmetných príloh okrem iného uviedol, že „dňa 28.04.2022 správca dane poskytol právnemu zástupcovi žalobcu k nahliadnutiu spis č. 2120098156/DK/500000050406/DU. Z nahliadnutia bola spísaná Zápisnica o vykonaní úkonu č. 101103251/2022, prílohou ktorej je zoznam dokladov označený „OBSAH SPISU“. Ide o regulárny výstup z archivačného systému Finančnej správy, t. j. položkovitého zoznamu všetkých dokumentov v členení na por. č., číslo záznamu, dátum doručenia/odoslania, odosielateľ/adresát, vec, počet príloh, dátum vybavenia a spôsob vybavenia. Obsahom spisu sú všetky dokumenty z daňovej kontroly, vyrubovacích konaní a odvolacích konaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016. Právny zástupca žalobcu nazeral do spisu daňovej kontroly za všetky zdaňovacie obdobia t. j. január 2016 až december 2016 nakoľko sa jednalo o jednu daňovú kontrolu pod ID č. 500000050406 viacerých zdaňovacích období. V takomto spise sa u správcu dane nachádza každý dokument jedenkrát a len pre účely súdneho konania sa jeden spis rozmnožuje na jednotlivé zdaňovacie obdobia. Z uvedeného dôvodu je potrebné rozlišovať administratívny spis daňového subjektu a žurnalizovaný spis. Žurnalizovaný spis obsahuje dokumenty, ktoré mali vzťah k vyrubeniu dane za príslušné zdaňovacie obdobie a daňový spis obsahuje aj iné s dorubenou daňou nesúvisiace dokumenty. V daňovom spise ID č. 2120098156/DK/500000050406/DU sa nachádza žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, adresovanú finančnej správe Českej republiky, týkajúcu sa odberateľa ZODANO TRADE s.r.o., ev. č. 449657/2018 z 3. augusta 2018 (dokument uvedený pod por. č. 18 prílohy „OBSAH SPISU“) aj odpoveď českej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa odberateľa ZODANO TRADE s.r.o. ev. č. 575829/2018 z 8. októbra 2018 (dokument uvedený pod por. č. 21 prílohy „OBSAH SPISU“), avšak sa nenachádza v administratívnom spise správneho súdu za iné zdaňovacie obdobia, nakoľko tieto dokumenty sa týkajú zdaňovacieho obdobia november 2016. V daňovom spise ID č. 2120098156/DK/500000050406/DU sa nachádza žiadosť správcu dane č. 102284529/2018 z 27. novembra 2018 adresovaná Finančnému riaditeľstvu SR o zrušenie stupňa utajenia analytických výstupov z kontrolných výkazov dodávateľov subjektu EMRA, s.r.o., RYJA, s.r.o. a M-TRADE SK, s. r. o. (dokument uvedený pod por. č. 27 prílohy „OBSAH SPISU“). Nakoľko údaje z analytických výstupov z kontrolných výkazov dane z pridanej hodnoty podliehajú stupňu

utajenia správca dane ich má len v elektronickej forme xlm súbor. K dokumentom týkajúcim sa zástupcov K. L. a A. B. B. uviedol, že dané dokumenty sa nenachádzajú v daňovom spise ID č. 2120098156/DK/500000050406/DU, nakoľko sú z obdobia pred 12.04.2018 t. j. pred vytvorením iniciálnej aktivity Poverenie na výkon daňovej kontroly č. 100723348/2018. V archivačnom systéme FS sa daňový spis zakladá vytvorením aktivity Poverenie na výkon daňovej kontroly a následne sa doň v časovom slede dopĺňajú ďalšie dokumenty. Z uvedeného dôvodu dokumenty vytvorené pred dňom vytvorenia poverenia sa v daňovom spise nenachádzajú. Do administratívneho spisu neboli zaradené, nakoľko ich existencia nesúvisí s dorubenou daňou. Správca dane a následne žalovaný z dôvodu opatrnosti zasiela predmetné plné moci, ktoré sa nachádzali v informačnom systéme správcu dane samostatným listom. Záznamy (dôkazy), ktoré posudzoval - 46 - ZA-32S/5/2022 odvolací orgán sa tiež všetky nachádzali v informačnom systéme (IS FS). Žalovaný pri vydaní v poradí tretieho rozhodnutia disponoval príslušným spisovým materiálom, nakoľko dôkazy v listinnej podobe – kópie, ktoré boli predložené odvolaciemu orgánu pri prvej a druhej predkladacej správe, mal odvolací orgán k dispozícii aj pri vydaní v poradí tretieho rozhodnutia o odvolaní.“ Zároveň žalovaný postupom podľa § 102 ods. 1 SSP doplnil dňa 29.05.2024 aj faktúru vystavenú deklarovaným dodávateľom RYJA s. r. o. za zdaňovacie obdobie december 2016 (faktúra č. 20160124). 134. Správny súd na základe uvedeného nemal pochybnosť o tom, že obsah administratívneho spisu bol dostatočný pre účely konania pred orgánmi finančnej správy a pre vydanie ich rozhodnutí a rovnako umožňoval aj prieskum napadnutého rozhodnutia zo strany správneho súdu. Správny súd považoval za podstatné, že správca dane predmetnými listinami preukázateľne disponoval a skutkové zistenia a právne závery správcu dane a žalovaného majú oporu vo vykonanom dokazovaní. Napokon žalobca ani nespochybnil samotnú existenciu predmetných listín (dôkazov), či realizáciu vykonaných procesných úkonov správcu dane, nespochybnil ani skutkové zistenia z nich vyplývajúce, ako ani to, aký vplyv mala mať neúplnosť administratívneho spisu na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Pokiaľ ide o postup žalovaného pri predkladaní administratívneho spisu správneho súdu, tento nemohol mať podstatný vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ani na konanie, ktoré jeho vydaniu predchádzalo, keďže administratívne konanie bolo v tom čase už právoplatne skončené. Zároveň je nutné dodať, že žalobca neargumentoval napokon ani tým, že listiny, ktoré mali v obsahu administratívneho spisu absentovať boli spôsobilé privodiť mu priaznivé rozhodnutie vo veci, preto ani eventuálne zrušenie napadnutého rozhodnutia a formálne zopakovanie administratívneho konania by podľa názoru správneho súdu nevedlo k iným záverom orgánov finančnej správy ako tým, ktoré sú obsiahnuté v preskúmaných rozhodnutiach. Žalovaný ozrejmil, že bol vedený jeden spis pre účely daňového konania a následne pre súdne konanie bolo vytvorených viacero samostatných administratívnych spisov pre každé zdaňovacie obdobie. Podstatné je, že správca dane mal žalobcom namietané dokumenty bez pochybností k dispozícii. 135. Správny súd je presvedčený, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností vyvodil a žalovaný ho správne vyhodnotil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Správny súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že ani v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené porušenia Daňového poriadku. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo. 136. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného a ani prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a preto žalobu ako nedôvodnú vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu žalovaného podľa § 190 SSP v celom rozsahu zamietol. - 47 - ZA-32S/5/2022 137. Podľa § 167 ods. 1 SSP; Správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. 138. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu právo na náhradu trov konania nepriznal. Žalovaný síce v konaní úspešný bol, avšak má postavenie orgánu verejnej správy, pričom správny súd nezistil žiadne výnimočné dôvody podľa § 168 SSP, pre ktoré by mu mali byť trovy konania voči neúspešnému žalobcovi priznané. 139. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP). Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má

odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP). O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP). Kasačná sťažnosť podaná v listinnej podobe musí byť podaná v potrebnom počte vyhotovení (§ 56 ods. 3 SSP). Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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). (2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) 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. (2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak - 48 - ZA-32S/5/2022 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. 2 písm. c) a d), c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.