

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/105/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200319  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 06. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2021:4020200319.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členov senátu JUDr. Dany Kálnayovej a Mgr. Matúša Staríčka, v právnej veci žalobcu: AJCOR RECYCLING spol. s r.o., Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Kanásom, Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 03. 03. 2017 proti rozhodnutiu žalovaného č. 104471327/2016 zo dňa 13. 12. 2016, takto

### rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.

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

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Z predloženého administratívneho spisu týkajúceho sa žalobcu, súčasťou ktorého je i spis správcu dane, súd zistil, správca dane začal dňa 02. 03. 2011 daňovú kontrolu u žalobcu (na základe oznámenia zo dňa 07. 02. 2011 o výkone daňovej kontrole doručenom žalobcovi dňa 23. 02. 2011) a jej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Dňa 03. 03. 2011 bola písaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu, z ktorej vyplýva, že v dňoch 02. 03. 2011 a 03. 03. 2011 boli ním predložené tam uvedené doklady. Ďalšie účtovné dáta na technickom nosiči dát boli správcovi dane prevzaté dňa 23. 03. 2011 podľa úradného záznamu spísaného v uvedený deň.

2. Rozhodnutím zo dňa 18. 07. 2011 (doručenom žalobcovi dňa 05. 08. 2011) správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa 28. 06. 2011 o medzinárodnú výmenu informácií, a to až do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť adresovaná rakúskej finančnej správe, ktorá sa týkala zdaňovacieho obdobia december 2010 a spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG so sídlom v Rakúsku, ktorá mala byť dodávateľom tovaru (medené katódy) pre žalobcu. Odpoveď rakúskej finančnej správy bola doručená správcovi dane dňa 05. 03. 2013.

3. Žiadosťou zo dňa 13. 03. 2013 správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa ust. § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na ust. § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Žalovaný žiadosti vyhovel, čo oznámil správcovi dane v podaní zo dňa 19.

03. 2013 (doručenom správcovi dane dňa 02. 04. 2013). Upovedomenie správcu dane zo dňa 17. 04. 2013 o predĺžení lehoty a dôvodoch predĺženia bolo doručené žalobcovi dňa 07. 05. 2013.

4. V oznámení zo dňa 17. 04. 2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05. 03. 2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

5. Správca dane žiadosťou zo dňa 17. 06. 2013 požiadal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v Bratislave o preverenie požadovaných skutočností v spoločnosti SD - spoločnosť, s.r.o., ktorá mala byť podľa faktúr odberateľom žalobcu v rokoch 2009 a 2010.

6. Rozhodnutím zo dňa 26. 06. 2013 (doručeným žalobcovi dňa 26. 06. 2013) správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí (v počte sedem) zo dňa 11. 06. 2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií s tým, že kontrola sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia (26. 06. 2013) do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti a v konaní sa bude pokračovať po uplynutí lehoty, na ktorú bola daňová kontrola prerušená. V spise sa nachádza žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe, ktorá sa týkala spoločnosti MARTIN METALS Kft., ktorá mala byť podľa predložených dokladov (CMR, dodacích listov a faktúr vystavená žalobcom ako dodávateľom pre spoločnosť MARTIN METALS Kft. v mesiacoch september 2009 a júl 2010) odberateľom žalobcu. Správcovi dane bola odpoveď na uvedené medzinárodné dožiadanie urgovaná (dňa 21. 06. 2013, 22. 12. 2015, 07. 01. 2016 a 15. 01. 2016). Odpoveď bola doručená správcovi dane dňa 30. 03. 2016.

7. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v podaní zo dňa 09. 12. 2013 oznámil správcovi dane, že spoločnosti SD - spoločnosť, s.r.o. boli dňa 23. 02. 2010 zadržané doklady (Prezidiom Policajného zboru, Úradom boja proti korupcii, Odborom boja proti korupcii Východ) vrátane dokladov, ktoré sa týkali roku 2009. V tejto spoločnosti bola vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za konkrétne zdaňovacie obdobia (okrem iného i december 2009) a z dôvodu obsiahlosti spisového materiálu dožiadany správca dane oznámil výsledky zistení za uvedené zdaňovacie obdobie. Daňový subjekt - SD - spoločnosť s.r.o. účtoval nákup tovaru od žalobcu na účte 13151 - Cu - šrot aj za preverované zdaňovacie obdobie. Správca dane má pochybnosti o správnosti deklarovaného tovaru, t. j. všetky zistené skutočnosti preukazujú, že predmetom obchodov uvedených na dodávateľských faktúrach bol kovový odpad (Cu - odpad, resp. kovový šrot (Cu - šrot). Predložené faktúry vystavené spoločnosťou žalobcu pre odberateľa t. j. spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o., nie sú dôkazom toho, že platiteľovi, t. j. žalobcovi vznikla daňová povinnosť v tuzemsku.

8. V podaní zo dňa 31. 03. 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 30. 03. 2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. V tento deň t. j. 30. 03. 2016 bola správcovi dane doručená posledná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, čo mal súd preukázané z administratívneho spisu žalovaného. Predmetná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola doručená správcovi dane na základe jeho opakovaných žiadostí, ktoré sa nachádzajú v tomto administratívnom spise.

9. Výzvou zo dňa 18. 04. 2016 správca dane žalobcu vyzval, aby sa písomne vyjadril a predložil doklady a dôkazy k výkonu daňovej kontroly na preukázanie dôvodnosti odpočítania dane z pridanej hodnoty pri deklarovanom obchode s dodávateľom, t. j. spoločnosťou AICu METAL, spol. s r.o. podľa šiestich faktúr vystavených touto spoločnosťou pre žalobcu ako odberateľa. Pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie december 2009 správca dane v tejto výzve uviedol, že spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. vystavila pre žalobcu ako odberateľa tovaru šesť faktúr zo dňa 04. 12. 2009 dve faktúry, zo dňa 07.12.2009 jednu faktúru, zo dňa 09.12.2009 jednu faktúru a zo dňa 16.12.2009 dve faktúry (tovar špecifikovaný ako Cu kat. Grade A), na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume spolu 128.527,22 eur a zároveň ho vyzval, aby predložil doklady potrebné na preukázanie deklarovaného predaja tovaru pre odberateľa : SD - spoločnosť s.r.o. na základe odberateľských faktúr v počte šesť a to zo dňa 07. 12. 2009 dve faktúry, zo dňa 08.12.2009 dve faktúry a jedna faktúra zo dňa 17. 12. 2009 a jedna faktúra zo dňa 18. 12. 2009.

Žalobca reagoval vo vyjadrení zo dňa 21. 04. 2016, pričom k zdaňovaciemu obdobiu december 2009 (rovnako ako k ďalším zdaňovacím obdobiam) uviedol, že tovar mu dodal dodávateľ, t. j. spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., za ktorého konal konateľ L. X.. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, nevie, kde

bol tovar naložený a kto bol pri nakládke, vyložený bol na adrese H. L. X, E., pri vykládke bol prítomný konateľ žalobcu a za spoločnosť dodávateľa bol prítomný L. X., pri vykládke bol použitý vysokozdvížny vozík. Rovnakým spôsobom žalobca opisoval dodávku tovaru v iných zdaňovacích obdobiach roku 2009 a 2010. K dodaniu tovaru spoločnosti SD - spoločnosť s.r.o. uviedol, že prepravu zabezpečoval odberateľ, ktorý aj hradil náklady na prepravu. Tovar bol naložený u žalobcu, na H. L. v E., nevie, kde bol tovar vyložený, pri nakládke bol prítomný konateľ žalobcu, vodič a p. F., nevedel, kto bol prítomný pri vykládke.

10. Dňa 31. 05. 2016 bol správcom dane spísaný protokol z daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Z predmetného protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že správca dane ako dôkaz získaný v súvislosti s iným konaním využil i protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 06. 10. 2014 spísaný na základe daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 v spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. ako dodávateľa žalobcu. Správca dane k zdaňovaciemu obdobiu december 2009 uviedol, že žalobca si v tomto zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v sume 130.864,99 eur, a to predovšetkým na základe dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa, t. j. spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. v sume 128.527,22 eur. Poukázal na výsledky kontroly vykonanej v spoločnosti dodávateľa žalobcu a na to, že mu nebolo umožnené preveriť pôvod tovaru, jeho samotnú existenciu ako i realnosť prepravy tovaru uvedeného na faktúrach vystavených spoločnosťou dodávateľa. Poukázal na vyjadrenie žalobcu zo dňa 21. 04. 2016 a na to, že žalobca nepredložil žiadne doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, teda nepredložil žiadne doklady a dôkazy preukazujúce samotný pôvod tovaru, resp. jeho prepravu. Nebolo teda možné potvrdiť existenciu preverovaného druhu tovaru v deklarovanej kvalite u tuzemského dodávateľa, ktorý bol nekontaktný, z čoho vyplýva že nebolo možné preveriť ani, či sa jednalo o dodanie tovaru alebo dodanie kovového odpadu, resp. kovového šrotu, pretože nebol predložený žiaden certifikát, resp. dokument preukazujúci druh a kvalitu deklarovaného tovaru. Správca dane mal pochybnosti o reálnych dodaniach tovaru zo strany spoločnosti dodávateľa (AICu METAL, spol. s r.o.) žalobcu. Protokol bol prerokovaný so zástupcom žalobcu dňa 29. 06. 2016, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

11. Následne, dňa 07. 07. 2016 vydal správca dane dodatočný platobný výmer v zmysle ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na ust. § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 128.527,22 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 s tým, že žalobca si v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet v sume 908,31 eur a daňovou kontrolou bola zistená vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 127.618,91 eur, čo je rozdiel dane v sume 128.527,22 eur.

12. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, ktoré doplnil dodatočne v podaní zo dňa 27. 09. 2016.

13. Žalovaný o podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 13. 12. 2016 tak, že dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil.

14. Súčasťou predloženého administratívneho spisu je i protokol zo dňa 06. 10. 2014 o určení dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie január až december roku 2009 a február, apríl až október, december roku 2010 v spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o.

V spise sa nachádzajú i faktúry č. 2009059 zo dňa 04.12.2009, č. 2009060 zo dňa 04. 12. 2009, č. 2009061 zo dňa 07. 12. 2009, č. 2009062 zo dňa 09. 12. 2009, č. 2009063 zo dňa 16. 12. 2009 a č. 2009064 zo dňa 16. 12. 2009, pričom všetky faktúry mali byť vystavené dodávateľom AICu METAL, spol. s r.o. pre žalobcu ako odberateľa a predmetom dodávky mal byť tovar označený ako „Cu katod Grade A“ s uvedením množstva, ceny a dane z pridanej hodnoty.

## II. Zhnutie napadnutého rozhodnutia

15. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 104471327/2016 zo dňa 13. 12. 2016 žalovaný rozhodol tak, že dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil.

V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca si v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 130.864,99 eur, v čom je zahrnutá aj daň z pridanej hodnoty v sume 128.527,22 eur pri faktúrach vystavených od dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o. za dodanie tovaru označeného ako „Cu katod Grade A“. Odpočítanie dane v prípade tohto dodávateľa správca dane žalobcovi nepriznal z dôvodu nepreukázania, že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť.

V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na základe zistení z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu (AICu METAL, spol. s r.o.) za zdaňovacie obdobie január až december 2009, február, apríl až október a december 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 06. 10. 2014 o určení dane podľa pomôcok, ktorý využil ako dôkaz.

Žalovaný zároveň popísal zistenia v rámci daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., ktorá mala byť dodávateľom žalobcu. V rámci medzinárodnej výmeny informácií správca dane žiadosťou zo dňa 11. 12. 2012 požiadal maďarského správcu dane o vypočítanie L. X., konateľa spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., ale jeho výsluch nebol možný, nakoľko ani maďarskej polícii sa ho nepodarilo predviesť, pretože na adrese trvalého pobytu sa nezdržoval. Na základe uvedeného dospel správca dane k záveru, že spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. nepreukázala nadobudnutie a následné dodanie tovaru žalobcovi, neumožnila vykonať daňovú kontrolu a správca dane určil daň podľa pomôcok, pričom protokol z tejto daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu správca dane využil ako dôkaz, pretože zistené skutočnosti sa priamo týkajú aj žalobcu ako daňového subjektu.

Žalovaný ďalej uviedol vo svojom rozhodnutí, že správca dane daňovou kontrolou vykonanou u žalobcu a jeho dodávateľa zistil, že tovar uvedený na predmetných faktúrach mal byť dodávaný v obchodnom reťazci: pôvodca tovaru neznámy › AICu METAL, spol. s r.o. › žalobca › SD - spoločnosť, s.r.o. (ktorá mala tovar dodať ďalej maďarskému odberateľovi Credit Group Hungária Kft). Keďže nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, správca dane skonštatoval, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, v dôsledku čoho potom ani žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty je daňou spotrebného charakteru, pri ktorej v prípade pochybností o existencii tovaru musí byť známy, teda zistený pôvodca tovaru (t. j. prvý dodávateľ) a konečný spotrebiteľ. Jedným z článkov obchodného reťazca je vzťah dodávateľ a odberateľ (žalobca). Aby si žalobca mohol uplatniť a odpočítať daň z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa, tak dodávateľovi musí najskôr vzniknúť daňová povinnosť z titulu dodania tovaru. V predmetnej veci nebolo preukázané, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť a že daň uvedená na predmetných faktúrach bola zahrnutá v sume uvedenej v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty a bola priznaná a odvedená do štátneho rozpočtu.

Správca dane v predmetnej veci prihliadol na predložené listinné doklady a vyhodnotil ich vo vzťahu k zisteným skutočnostiam tak, že ani na jednom článku obchodného reťazca nebola relevantným spôsobom preukázaná reálna existencia a dodanie presne toho istého tovaru, ktorý je deklarovaný na predmetných faktúrach. Preverovaním v spoločnosti odberateľa SD - spoločnosť, s.r.o. dožiadaný správca dane zistil, že v tejto spoločnosti bola vykonaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie august - september a november - december 2009 a odberateľovi nebolo priznané odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od žalobcu, pretože nebolo preukázané dodanie tovaru. Podľa zistení dožiadaného správcu dane daňový subjekt deklaroval dodanie iného tovaru (Cu - šrot), pričom uvedené zistenia spochybňujú tvrdenia žalobcu, že tovar uvedený na predmetných faktúrach, na základe ktorých si odpočítal daň z pridanej hodnoty, použil na účely svojho podnikania a ďalej ho dodal uvedenému odberateľovi.

V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 nie je možné aplikovať na daný prípad žalobcu, pretože v prípade uvádzanom v rozsudku nie je spochybnená materiálna existencia tovaru. V danom prípade ale správca dane spochybnil existenciu a dodanie tovaru uvedeného na faktúrach od spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. V predmetnej veci žalobca tvrdí, že prepravu tovaru uvedeného na faktúrach spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. zabezpečil dodávateľ a od žalobcu odberateľ. Uvedené tvrdenia však vykonaným preverovaním preukázané neboli. Jedná sa o jednostranné tvrdenie žalobcu. Správca dane nepožadoval od žalobcu preukázanie „všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností“, ale požadoval

preukázať pravdivosť údajov uvedených v predmetných faktúrach, na základe ktorých si žalobca odpočítal daň z pridanej hodnoty, teda skutočnosti týkajúce sa jeho priameho dodávateľa. V predmetnej veci bolo primárne preukázať, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, teda že tovar skutočne existoval, dodávateľ ho nadobudol a dodal žalobcovi a že dodávateľ priznal daň z pridanej hodnoty. Správca dane nepožadoval preukazovať skutočnosti, ktoré by sa týkali iných daňových subjektov, ale len spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., ktorá bola dodávateľom žalobcu. Tento dodávateľ je platiteľom dane a za kontrolované zdaňovacie obdobia podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorých deklaroval dodanie tovaru v tuzemsku (okrem zdaňovacieho obdobia apríl, máj, jún, júl, november a december 2009, v ktorom neuviedol, teda nepriznal dodanie tovaru).

Konateľ spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. mal vedomosť o tom, že sa má dostaviť k správcovi dane, ale na predvolanie slovenského a maďarského správcu dane nereagoval a taktiež nebolo možné ho predviesť ani zo strany maďarského správcu dane, z čoho možno vyvodíť, že sa vyhýba slovenskému i maďarskému správcovi dane. Predmetné faktúry teda správca dane považuje za nevierohodné a nepreukazné doklady, pretože sa jedná iba o jednostranné tvrdenie žalobcu, ktoré napriek dokazovaniu nebolo preukázané ako pravdivé.

Pokiaľ sa žalobca odvoláva na rozsudky súdov (Súdneho dvora Európskej únie, resp. Najvyššieho súdu SR), musí preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie je zhodný v základných znakoch a jednotlivých prvkoch daného rozsudku. Tvrdenie žalobcu, že boli splnené aj iné vecné podmienky práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, považoval odvolací orgán za nesprávne. Z vykonaného dokazovania je nespochybniteľné, že deklarovaný dodávateľ žalobcu (AICu METAL, spol. s r.o.) žiadnym spôsobom nepreukázal, že tovar vlastnil. Správca dane nespochybnil, že by žalobca nejaký tovar skutočne vlastnil a použil ho na svoje ďalšie dodávky ako platiteľ, ale spochybnil nadobudnutie/dodanie tovaru od spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., pretože žalobca nepreukázal ani tú skutočnosť, že presne kvalitatívne ten istý tovar uvedený na predmetných faktúrach ďalej dodal. V prípade spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. ako dodávateľa sa jednalo o nedôveryhodnú osobu, čo vyplýva z konania dodávateľa a jeho konateľa (L. X.), ktorý sa bezpochyby vyhýba maďarskému aj slovenskému správcovi dane a svojim konaním sám seba spochybňuje.

Žalovaný uviedol, že správca dane oboznámil žalobcu s výsledkami kontrolných zistení a požiadal ho, aby v prípade, ak má akékoľvek doklady, ktorými môže preukázať opak kontrolných zistení, tieto predložil v určenej lehote.

V závere svojho vyjadrenia žalovaný konštatoval, že v predmetnej veci nebola preukázaná zásadná vec, a to reálna existencia predmetného tovaru u dodávateľa žalobcu (AICu METAL, spol. s r.o.). Pokiaľ nebude preukázaná táto skutočnosť, vypočítanie navrhovaných svedkov je sekundárne a vzhľadom k tomu nepovažoval ani žalovaný za nevyhnutné vypočítať navrhovaných svedkov, pretože ich výpovede nemôžu suplovať svedeckú výpoveď L. X., ktorá je v predmetnej veci najdôležitejšia.

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

16. V obsiahlej žalobe zo dňa 03. 03. 2017, ktorá bola osobne podaná na tunajší súd dňa 06. 03. 2017, žalobca popísal skutkový stav (priebeh daňovej kontroly z časového hľadiska) a v žalobných dôvodoch (VI. časť žaloby) namietal porušenie princípu proporcionality, porušenie zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbraní, porušenie povinnosti vysporiadať sa s jeho námietkami k tvrdeniam správcu dane uvedeným v rozhodnutí o vyrubení dane, porušenie povinnosti vykonať dokazovanie a porušenie princípu dvojínštančnosti konania.

17. K porušeniu princípu proporcionality žalobca uviedol, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac 1 rok odo dňa jej začatia a túto lehotu je možné predložiť len z dôvodov uvedených v ust. § 61 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, pričom poukazoval na príslušné ustanovenia tohto zákona.

V zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) je lehota na poskytovanie informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií najneskôr 3 mesiace po dni prijatia žiadosti, pričom takto ustanovená lehota na poskytovanie informácií sa má chápať ako maximálna lehota, ktorá sa nemá prekračovať. Predmetné nariadenie je priamo aplikovateľné vo všetkých členských štátoch. V prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu potreby získať informácie podľa vyššie citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 môže správca dane prerušiť výkon daňovej kontroly, ale informácie, ktorých získanie bolo dôvodom prerušenia kontroly musia byť poskytnuté v maximálnej lehote troch mesiacov odo dňa podania žiadosti. Uplynutím predmetnej lehoty, ktorá sa nemôže prekračovať, zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly v zmysle ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a správca dane je povinný pokračovať v konaní v zmysle ust. § 61 ods. 4 vyššie citovaného zákona, aj napriek skutočnosti, že nezistil potrebné informácie. Ustanovenie § 61 tohto zákona umožňuje prerušiť daňovú kontrolu len vo väzbe na podmienky ustanovené osobitným predpisom, ktorým je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, ktoré jednoznačne stanovuje lehota na poskytnutie informácií v dĺžke troch mesiacov odo dňa podania žiadosti. Uvedené nariadenie neumožňuje správcovi dane nekonať a nepokračovať vo výkone daňovej kontroly. Porušením zákonných lehôt zo strany správnych orgánov by dochádzalo k neprimeraným zásahom do práv daňových subjektov a teda k porušeniu lehoty určenej na vykonanie daňovej kontroly. Nedodržanie lehoty troch mesiacov na poskytnutie informácií dožadovaným správnym orgánom nemôže byť dôvodom na neukončenie daňovej kontroly v zákonnej lehote, teda do jedného roka odo dňa jej začatia.

Správca dane predmetnú daňovú kontrolu prerušil rozhodnutím zo dňa 18. 07. 2011, a to od 05. 08. 2011 do 05. 03. 2013 a ďalej bola prerušená rozhodnutím zo dňa 26. 06. 2013 od tohto dňa až do 30. 03. 2016. V zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 mali byť požadované informácie poskytnuté v prvom prípade do 05. 11. 2011 a v druhom prípade do 26. 09. 2013 a po týchto dátumoch bol správca dane povinný pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly. V predmetnej veci bola daňová kontrola ukončená dňa 29. 06. 2016, teda celkovo trvala 1.946 dní, vrátane jej prerušenia v trvaní 1.590 dní, v dôsledku čoho nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a v prípade, ak použitý bol, celé daňové konanie je zaťažené vadou nezákonnosti. V tejto súvislosti žalobca poukázal na viacero rozhodnutí Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 3Sžf/1/2009, 3Sžf/2/2009, 3Sžf/107/2009, 3Sžf/73/2008, 3Sžf/9/2007) a nález Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2010-57.

18. K porušeniu zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbraní žalobca uviedol, že je právom kontrolovaného daňového subjektu mať možnosť vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam priebežne, teda počas celého výkonu daňovej kontroly, a preto je nevyhnutné, aby bol zo strany správcu dane priebežne informovaný o zistených skutočnostiach. Táto povinnosť správcu dane vyplýva zo zásady súčinnosti správcu dane a daňového subjektu. V predmetnej veci žalobca počas celého výkonu daňovej kontroly nebol informovaný o žiadnej skutočnosti zistenej správcom dane v priebehu daňovej kontroly, v dôsledku čoho potom protokol z tejto kontroly neobsahuje vyjadrenie žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu k zisteným skutočnostiam a zároveň neobsahuje vyhodnotenie dôkazov, ktoré mohol žalobca predložiť v priebehu daňovej kontroly v prípade, ak by bol priebežne informovaný o skutočnostiach zistených správcom dane. Protokol o daňovej kontrole teda neobsahuje zákonné náležitosti, v dôsledku čoho došlo k porušeniu ust. § 47 písm. h/, i/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Dôkazy, ktoré správca dane uvádza v protokole z daňovej kontroly získal postupne v priebehu roku 2013 až 2016, teda mohol o jednotlivých zistených skutočnostiach žalobcu informovať. V dôsledku neinformovania žalobcu, resp. nečinnosťou správcu dane žalobca nemohol uplatniť právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiach, spôsobu ich zistenia, resp. mu boli upreté i ďalšie práva.

19. V súvislosti s namietaným porušením povinnosti správcu dane vysporiadať sa s námietkami žalobcu k tvrdeniam správcu dane uvedeným v jeho rozhodnutí, žalobca opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 a taktiež i na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 PPHU Stehcamp, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11. Uviedol, že správca dane nemôže od kontrolovaného daňového subjektu vyžadovať preukázanie právnych skutočností, ktoré sa týkajú iných daňových subjektov a na overovanie, ktorých nemá žiadny dosah. Žalobca disponoval materiálnym plnením a mal k tomu zodpovedajúce faktúry a prílohy s opisom druhu a ceny dodávaného tovaru. Boli

teda splnené všetky podmienky znášania dôkazného bremena v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011, ktorý možno na tento prípad aplikovať. Žalobca splnil svoje dôkazné bremeno, keď predložil všetky dôkazy, ktoré ustanovuje zákon a ktoré bol schopný a oprávnený vykonať. V súvislosti s tvrdením žalovaného, že nebola preukázaná preprava tovaru, žalobca uviedol, že ide o jednostranné tvrdenie, a to práve s poukazom na výpoveď svedka A. H. a P. Z. E., ktorí potvrdili vykonanie prepravy tovaru.

Žalobca predložil dôkazy preukazujúce dodanie tovaru spoločnosti KOVOHUTY, a.s. a ak mal správca dane o tom pochybnosti, tak mal vykonať dokazovanie aj v tejto spoločnosti, a pokiaľ ho nevykonával, porušil ust. § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Obchodný partner žalobcu, t. j. spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o. potvrdil dodanie tovaru a jeho prepravu, a dodanie tovaru potvrdila aj spoločnosť KOVOHUTY, a.s. ako ďalší odberateľ žalobcu.

Žalovaný sa nezaoberal úvahou týkajúcou sa dôkazného bremena a jeho rozdelenia v danom prípade. Nevyhodnocoval rozpory medzi vykonanými dôkazmi a tvrdením správcu dane, čo znamená, že postup žalovaného je v rozpore s príslušnými ustanoveniami vyššie citovaného zákona, teda daňového poriadku.

Pokiaľ žalovaný tvrdí, že žalobca nemá nárok na odpočítanie dane, je povinný preukázať, že existuje objektívne preukázaná skutočnosť, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na dani z pridanej hodnoty, pričom existencia tejto skutočnosti môže byť preukázaná len rozhodnutím vnútroštátneho súdu v danej veci. Daňové orgány takýto dôkaz nepredložili, pričom žalovaný vo svojom rozhodnutí sám konštatuje, že nakoľko spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. bola v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktná, je možné sa domnievať, že došlo k podvodu. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie vyžaduje, aby pri zamietnutí práva na odpočet dane z dôvodu účasti na podvodnom konaní bolo jednoznačne preukázané, že nadobúdateľ tovaru vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie, zakladajúce právo na odpočet dane, bolo súčasťou tohto podvodu. V tomto prípade nie je možné aplikovať predmetné závery, nakoľko v danom prípade nie je naplnený znak jednoznačnosti a objektívnosti. Žiadny subjekt nezodpovedá za konanie svojho obchodného partnera.

Ďalej žalobca opakovane poukázal na správny názor Súdneho dvora EÚ v rozsudku vo veci C-277/14 PPHU Stehcemp, v zmysle ktorého daňový orgán vo všeobecnosti nemôže vyžadovať, aby zdaniteľná osoba preverila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty. Daňová kontrola u žalobcu bola vykonaná s väčším časovým odstupom od preverovanej transakcie, pričom z vyššie uvedeného rozsudku vyplýva, že plynutie času medzi preverovaním skutočností a dátumom dodania tovaru, je v neprospech správcu dane, ktorý musí vedieť preukázať, že právne skutočnosti, ktoré zistil počas výkonu daňovej kontroly vykonanej s časovým odstupom od momentu dodania tovaru boli rovnaké aj v čase dodania tovaru. V predmetnej veci je podstatné, že dodávateľ žalobcu (spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o.) je existujúci subjekt a L. X. je osobou, ktorá za dodávateľa konala, a teda je možná aplikácia právneho názoru v zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ Stehcemp.

Žalovaný tvrdí, že žalobca nesplnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, nakoľko nebolo preukázané, že spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. dodaný tovar vlastnila a žalobca nepreukázal, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť. Nekomaktnosť dodávateľa v čase výkonu daňovej kontroly sama o sebe nie je dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane, zvlášť ak z iných vykonaných dôkazov vyplýva, že dodávateľ v čase dodania tovaru vykonával ekonomickú činnosť. Pri dodaní tovaru je rozhodujúce získanie ekonomického vlastníctva k veci. Prejav vôle zmluvných strán vyjadrený v uzatvorených zmluvách je rozhodujúcou právnou skutočnosťou pre posúdenie, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníak a či došlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru. Odberateľ (žalobca), ako aj dodávateľ (AICu METAL, spol. s r.o.) jednoznačne deklarovali, že odberateľ mal reálnu možnosť nakladať s dodaným tovarom ako vlastníak, a to v mieste, na ktorom sa zmluvné strany dohodli a odberateľ deklaroval prijatie ponuky dodávateľa nakladať s tovarom ako vlastníak. Žalobca teda splnil všetky zákonom stanovené podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane a tvrdenie správcu dane o porušení ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov je v rozpore so skutkovým stavom.

Správca dane vo výzve zo dňa 18. 04. 2016 nežiadal žalobcu, aby predložil nové dôkazy, ktoré potvrdzujú pôvod tovaru a taktiež nežiadal, aby predložil dôkazy preukazujúce dopravu tovaru, ale žiadal, aby sa žalobca vyjadril k položeným otázkam, čo žalobca aj urobil.

20. K porušeniu povinnosti vykonať dokazovanie žalobca uviedol, že navrhol v doplnení odvolania vykonanie dôkazov, ktoré preukazujú jeho tvrdenia. Išlo o dôkazy vo forme výsluchu svedkov (zamestnanci žalobcu, O. U., N. Z., A. E. - zabezpečujúci prepravu, A. F., vodič A. Z. - zabezpečujúci náklad a prepravu tovaru). Správca dane je povinný vykonať dokazovanie a všetky dôkazy, ktoré môžu viesť k čo najúplnejšiemu zisteniu skutočností nevyhnutných pre jeho rozhodnutie. Nemôže bez zákonného oprávnenia odmietnuť vykonať dôkazy, ktoré nemôže vykonať žalobca ako daňový subjekt. Správca dane ani v priebehu vyrubovacieho konania nevykonával navrhovaný dôkaz. Žiadne ustanovenie všeobecne záväzného právneho predpisu neopravňuje správcu dane rozhodnúť o tom, ktorý dôkaz vykoná a ktorý nie. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ukladá správcovi dane povinnosť vykonať všetky dôkazy čo najúplnejšie, prihliadnuť na všetko, čo vyšlo najavo a až následne vyhodnotiť dôkazy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Všetky svedecké výpovede sú považované za rovnocenný dôkaz a odlišujú sa len svojou vypovedacou hodnotou v závislosti od informácií, ktoré svedok poskytne, preto tvrdenie žalovaného, že pokiaľ nebude vypovedať svedok L. X., ktorého svedecká výpoveď je najdôležitejšia, nepovažuje za nevyhnutné vypočuť navrhovaných svedkov. Odmietnutím vykonania dôkazu vo forme výpovede svedkov správcom dane došlo k porušeniu práva žalobcu na predloženie dôkazov.

21. K porušeniu princípu dvojinštančnosti konania žalobca uviedol, že tento princíp spočíva v preverení zákonnosti postupu správcu dane, pričom toto preverenie zákonnosti vykonáva osoba, ktorá nebola účastníkom konania v prvom stupni. Pokiaľ žalovaný obmedzil svoje konanie len na opis skutkového stavu, bez vysporiadania sa so všetkými námietkami žalobcu a bez uvedenia správnej úvahy, aké skutočnosti ovplyvnili hodnotenie konkrétnych dôkazov, princíp dvojinštančnosti konania je porušený. Žalovaný nepreskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu, ktorý požadoval žalobca, ale ako odvolací orgán sa vyjadril k námietkam žalobcu v zmysle potvrdenia názoru správcu dane, pričom k niektorým námietkam sa nevyjadril vôbec. Napadnuté rozhodnutie žalovaného neobsahuje vysporiadanie sa s konkrétnymi námietkami žalobcu uvedenými v podanom doplnení odvolania, a teda bolo vydané v rozpore s ust. § 74 ods. 2 a ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Žalovaný vydal svoje rozhodnutie bez odstránenia pochybností a bez úvah o dôkazoch, ktoré preukazujú tvrdenia žalobcu a ktoré vyplývajú z právnych noriem a vykonaných úkonov správcu dane. Rozhodnutie žalovaného je vo svojej podstate nezrozumiteľné a nepreskúmateľné vzhľadom na nedostatok dôkazov preukazujúcich tvrdenia žalovaného ako odvolacieho orgánu.

22. Žalobca navrhol, aby súd podanej žalobe vyhovel a žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 13. 12. 2016, ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného

23. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 23. 11. 2017 uviedol, že žalobcovi bol za zdaňovacie obdobie december 2009 vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 128.527,22 eur z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pretože nepreukázal dodanie tovaru (Cu katod Grade A) v množstve 144,470 ton uvedeného na šiestich faktúrach od dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o.. Žalobca ani v podanej žalobe nepredložil žiadne ďalšie, resp. nové dôkazy a neuviedol také skutočnosti, ktoré by mali vplyv na zmenu výroku rozhodnutia žalovaného.

24. V ďalšej časti svojho z vyjadrenia k žalobe žalovaný poukázal na postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly. Uviedol, že žaloba trpí zásadnou vadou a tou je nesprávna aplikácia zákonných ustanovení, pretože na predmetnú vec je potrebné aplikovať ustanovenia zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, nakoľko daňová kontrola u žalobcu sa začala dňa 02. 03. 2011, teda v čase účinnosti tohto zákona. Správca dane v rámci daňovej kontroly nebol viazaný zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní

(daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a odvolávanie sa žalobcu na tento zákon je právne irelevantné.

25. V rámci dokazovania bol správca dane oprávnený požiadať iný členský štát Európskej únie o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie), a to z dôvodu deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktoré deklarovala tuzemská spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., ktorej konateľom je L. X., občan Maďarska. V dôsledku uvedeného bol tiež oprávnený prerušiť konanie, a teda aj daňovú kontrolu. Lehota na výkon daňovej kontroly bolo legitímne prerušená a následne predĺžená, a to z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií. O skutočnosti, že dňa 05. 03. 2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, správca dane informoval žalobcu, pretože odpoveď na tieto medzinárodné dožiadania bola správcovi dane doručená dňa 05. 03. 2013. Z dôvodu preverovania ďalších zahraničných daňových subjektov správca dane zaslal sedem žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a daňovú kontrolu prerušil rozhodnutím zo dňa 26. 06. 2013. Posledná odpoveď mu bolo doručená dňa 30. 03. 2016, o čom bol žalobca upovedomený. Správca dane lehotu na výkon daňovej kontroly neprekročil a daňová kontrola trvala 358 dní.

26. K Nariadeniu Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) žalovaný uviedol, že z tohto nariadenia nie je možné vyvodiť záver, že ak dožiadaný orgán lehotu nedodrží, resp. si nesplní svoje povinnosti, musí žiadajúci orgán pokračovať v daňovej kontrole napriek tomu, že žiadanú odpoveď neobdržal. Dôsledky nedodržania lehoty žiadaným orgánom nie sú v tomto nariadení, ani v zákone stanovené. Z administratívneho spisu jasne vyplýva, že žalobcovi bola doručená výzva zo dňa 18. 04. 2016 na predloženie dôkazov a správca dane v tejto výzve oboznámil žalobcu o svojich zisteniach. Taktiež žalobcu vyzval, aby v stanovenej lehote predložil vyjadrenia a dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane. Žalobca podal písomné vyjadrenie, pričom na položené otázky odpovedal všeobecne a bez zjavnej snahy objasniť skutkový stav veci. K protokolu z daňovej kontroly sa žalobca nevyjadril.

27. V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný uviedol, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 nie je aplikovateľný na prípad žalobcu, pretože v prípade tohto rozsudku súd nespochybnil reálnu existenciu tovaru a konštatoval, že daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia (čo žalobca nepreukázal) a má k tomu zodpovedajúcu faktúru. V prípade žalobcu je zrejmé, že disponoval s nejakým tovarom, avšak v konaní nebolo preukázané, že sa jedná o druh a množstvo tovaru, ktorý je uvedený na faktúrach od spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. ako dodávateľa. Toto nebolo preukázané na strane dodávateľa, žalobcu a ani odberateľa. Nebol teda preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa, pričom dôkazná povinnosť bola na žalobcovi a bolo v jeho záujme, aby preukázal vznik tejto daňovej povinnosti. Žalovaný, ani správca dane nikdy netvrdili, že by žalobca s nejakým tovarom nedisponoval (bežnou a dlhodobou činnosťou žalobcu bolo obchodovanie s kovovým šrotom). Tvrdia však, že tovar uvedený na predmetných faktúrach nedodal dodávateľ na nich uvedený, t. j. spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., pretože dodanie tohto tovaru, čo do druhu a množstva preukázané nebolo. Primárne musí byť preukázaná reálna existencia predmetného tovaru a jeho dodanie/nadobudnutie od spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. Argumenty žalobcu nemožno považovať za dostačujúci dôkaz o tom, že dodávateľ tovar vlastnil, dodal ho žalobcovi a ten následne svojim odberateľom. Akékoľvek tvrdenie odberateľov žalobcu bez ďalších relevantných dôkazov o tom, že tovar im bol dodaný, teda presne ten istý tovar, v takom druhu a množstve, ako je uvedené na predmetných faktúrach (túto skutočnosť nikdy nepotvrdili a nepreukázali) nemôže suplovať skutočné preukázanie existencie a reálneho dodania deklarovaného tovaru žalobcovi.

Dôkazná povinnosť je teda na daňovom subjekte a v predmetnej veci si žalobca uplatnil a odpočítal daň z faktúr od platiteľa dane, ktorým je spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. a táto musí preukázať deklarované dodanie tovaru.

28. Žalobca v doplnenom odvolaní požadoval vypočúť svedkov - svojich zamestnancov, ktorí zabezpečovali nakládku tovaru a jeho prepravu. V tejto súvislosti žalovaný len zopakoval, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (nie na správcovi dane), ktorý sám rozhoduje, akým spôsobom obstará dôkazy, resp. aké dôkazné prostriedky poskytne správcovi dane. Žalovaný bol toho názoru,

že správca dane postupoval správne, keď vypočutie žalobcom navrhovaných svedkov podmienil svedeckou výpoveďou L. X. (konateľ spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o.), pretože iba on môže relevantným spôsobom preukázať, či predmetné faktúry vystavil a tovar v nich uvedený dodal žalobcovi v deklarovanom druhu a množstve.

Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol.

#### V. Ďalší priebeh súdneho konania

29. Správny súd verejne vyhlásil rozsudok č. k. 11S/46/2017-207 dňa 23. 05. 2018, ktorým zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 10471327/2016 zo dňa 13. 12. 2016 a rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103460048/2016 zo dňa 07. 07. 2016 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ SSP a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie. Bol toho názoru, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať na následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej. Žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

30. V odôvodnení svojho rozsudku správny súd, okrem iného uviedol, že správne orgány nepostupovali pri vykonávaní daňovej kontroly tak, aby dôsledne dbali na zachovanie procesných práv žalobcu ako daňového subjektu a to najmä tým, že ho neinformovali o výsledkoch zistení, ktoré získali prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Taktiež správny súd uviedol, že pre chýbajúce doklady - žiadosti o MVI, pre ktoré bola daňová kontrola dvakrát prerušená, nebolo možné posúdiť námietky žalobcu, ktorý namietal dĺžku daňovej kontroly.

31. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť zo dňa 06. 08. 2018, o ktorej rozhodol Najvyšší súd SR rozsudkom v konaní pod sp. zn. 1Sžfk/73/2018 dňa 26. mája 2020 v spojení s opravným uznesením sp. zn. 1Sžfk/73/2018 zo dňa 25. augusta 2020 tak, že rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/46/2017-210 zo dňa 23. mája 2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

#### IV. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

32. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) opätovne preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 13. 12. 2016 a rozhodnutie správcu dane zo dňa 07. 07. 2016 ako i konanie, ktoré predchádzalo vydaniu týchto rozhodnutí, pričom dospel k záveru, že v intenciách žalobných námietok žalobe nemožno vyhovieť a preto správny súd žalobu v zmysle ust. § 191 ods. 1 SSP zamietol.

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

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

34. Podľa § 165 ods. 1, 2, 4, 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom od 01. 01. 2012, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

Vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

35. Podľa § 165 ods. 2 vyššie citovaného zákona v znení účinnom od 01. 03. 2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

36. Podľa § 165b ods. 1, 2 (prechodné ustanovenia účinné od 30. decembra 2012) vyššie citovaného zákona v znení účinnom od 30. 12. 2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

§ 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

37. Podľa § 2 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2011, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

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

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa § 15 ods. 1, 5, 6, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 18 vyššie citovaného zákona, daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. 6ea) Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, 6eb) alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, 6ee) alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov. 1b) (ods. 1)

Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a/ na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b/ byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c/ predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d/ nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e/ klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, f/ vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g/ nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe. (ods. 5)

Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a/ umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b/ zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c/ poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d/ predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme 6ed) vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo

správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e/ predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f/ umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g/ zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3). (ods. 6)

O výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu. (ods. 10)

Protokol musí obsahovať a/ názov a sídlo správcu dane, b/ číslo konania, c/ meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu kontrolovaného daňového subjektu alebo obchodné meno a sídlo kontrolovaného daňového subjektu, identifikačné číslo organizácie a daňové identifikačné číslo kontrolovaného daňového subjektu (§ 31 ods. 11), ak mu bolo pridelené, d/ predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie, e/ meno a priezvisko zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, f/ miesto vykonávania daňovej kontroly a dátum začatia daňovej kontroly, g/ súpis kontrolovaných dokladov, h/ preukázané kontrolné zistenia, i/ dátum vypracovania protokolu, j/ dátum prerokovania protokolu, k/ vlastnoručný podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, l/ vlastnoručný podpis kontrolovaného daňového subjektu alebo ním povereného zástupcu. (ods. 11)

Po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu. (ods. 12)

Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly. (ods. 13)

Ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola oprávnenosti vrátenia dane, kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Na vykonanie tejto kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2, 7 a 13 štvrtej vety. Rovnako sa postupuje, ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona. 6ee) O výsledku daňovej kontroly podľa prvej vety a tretej vety vydá správca dane rozhodnutie do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly. Ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného

odpočtu podľa osobitného zákona, 6eb) daňová kontrola je začatá v deň uvedený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly alebo v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Správca dane v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly uvedie aj miesto výkonu daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie a určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Na vykonanie tejto daňovej kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2 a 7. O výsledku tejto daňovej kontroly vydá správca dane platobný výmer alebo dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 v lehote do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly; lehota ustanovená v § 44 ods. 6 sa nepoužije. (ods. 14)

Správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, 6eg) najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo. (ods. 17)

Ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt. (ods. 18)

Podľa § 25 ods. 1, 2, 4, 5 vyššie citovaného zákona, správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 4, 8 vyššie citovaného zákona, dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

38. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2009, dodaním tovaru je

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

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

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b/ ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12.

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

a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 69 ods. 12 zákona o DPH pri dodaní kovového odpadu a kovového šrotu v tuzemsku je povinný platiť daň platiteľ, ktorému je tento tovar dodaný. Na účely tohto zákona sa kovovým odpadom a kovovým šrotom rozumie kovový odpad a šrot z výroby alebo z mechanického opracovania kovov a kovové predmety ďalej už nepoužiteľné vzhľadom na ich zlomenie, rozrezanie, opotrebenie alebo z podobných dôvodov.

39. Ako už správny súd vyššie uviedol, je právnym názorom vyjadreným v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR (kasačného súdu) v predmetnej veci v zrušujúcom rozsudku viazaný. Preto za daných okolností javí sa ako vhodné a účelné poukázať na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/73/2018 zo dňa 26. mája 2020, z ktorého záväzný právny záver vyplýva:

Kasačný súd vyslovil právne názory, a to že sa plne stotožnil so záverom správneho súdu, že v preskúmvanej veci je nutné prihliadať k pôvodnej alebo novej procesnej úprave. Podľa názoru súdu je podstatné to, že žalobca namietať dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala od 02. 03. 2011 do 29. 06. 2016, pričom bola správcom dane dvakrát prerušená (žalobca namietať i dĺžku jej prerušenia) a správca dane taktiež požiadal žalovaného o jej predĺženie. Ďalej uviedol, že keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Pokiaľ predmetná situácia nastane a ak daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok, potom musí správny súd skúmať dôvodnosť (zákonnosť) tohto prerušenia. Ďalej v uvedenom rozsudku bolo konštatované, že daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Ako správny súd uviedol, v spise správcu dane sa nachádzajú rozhodnutie z 18.07.2011 a rozhodnutie z 26.06.2013 o prerušení daňovej kontroly vykonávanej tzv. súhrnným spôsobom, t. j. za obdobie viacerých zdaniteľných období. Je pravda, že takto zvolený výkon daňovej kontroly, t. j. nie po jednotlivých zdaňovacích obdobiach, spôsobuje celkom dlhší jej priebeh, ale na druhej strane, a to v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku (resp. podľa pôvodného zák. č. 511/1992 Zb.), umožňuje správcovi dane zabezpečiť pri vykonaní daňovej kontroly jej účel v zmysle § 44 Daňového poriadku so zohľadnením skutočností zistených aj mimo jedno zdaniteľné obdobie. Týmto konštatovaním nie je ani dotknuté oprávnenie správcu dane začať daňovú kontrolu minimalistickým spôsobom, t. j. za konkrétne zdaňovacie obdobie s tým, že neskôr bude postupovať v zmysle § 15 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb., resp. § 46 ods. 4 Daňového poriadku. Z obsahu spisu správcu dane je nepochybné, že žalobca počas daňovej kontroly a odvolacieho konania nenamietal postupy MVI a ani dĺžku daňovej kontroly tým zapríčinenú. Uvedené aj kasačnému súdu vyplýva z listín doložených žalobcom do súdneho spisu, konkrétne z odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru (č. I. 21), kde sa nachádzajú iba vecno-právne námietky žalobcu. Postupy MVI a dĺžku daňovej kontroly žalobca namietal až prostredníctvom svojich žalobných bodov pred správnym súdom.

40. Kasačný súd sa stotožnil so sťažovateľom, že postupy MVI neboli sťažovateľom identifikované, čo sa týka ich počtu, dotknutých zdaňovacích období, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené, lebo ich žalobca nenamietal. Základnou otázkou, ktorú mal potom správny súd riešiť pri predložení žalobných bodov, ktorých argumentácia však chýbala u žalobcu prezentovaných námietkach v daňovom odvolacom konaní, či vôbec, a ak áno, potom za akých podmienok mal sťažovateľ sám z úradnej moci preverovať zákonnosť dĺžky trvania daňovej kontroly vo vzťahu k jej zákonným limitom. Podľa kasačného súdu, lehota daňovej kontroly, hoci v absolútnom vyjadrení signalizuje prekročenie zákonnej lehoty pre ňu určenou, nepredstavuje tak závažnú skutočnosť, ku ktorej by sa vyjadrenie sťažovateľa v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku, za skutkového stavu ako je tomu v preskúmvanej veci, predpokladalo.

41. Zo skutkových záverov správca dane pre kasačný súd vyplynulo, že počas daňovej kontroly zistil, že tovar uvedený na predmetných faktúrach mal byť dodávaný v nasledujúcom obchodnom reťazci pôvodca tovaru neznámy - AICu METAL, spol. s r.o. - sťažovateľ - odberateľ: SD - spoločnosť, s.r.o. Nakoľko v prípade DPH ide o spotrebnú daň, tak žalovaný zdôraznil, že na každom článku tohto obchodného reťazca musí byť v súlade s bodom 5 Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty preukázané, že k dodaniu tovaru reálne došlo a daň bola odvedená v súlade so zák. č. 222/2004 Z. z. V poslednom rade uvedenej spoločnosti mal správca dane zistené, že táto ďalej tovar s oslobodením od dane podľa § 43 zák. č. 222/2004 Z. z. mala dodať maďarskému odberateľovi Credit Group Hungária Kereskedelmi és szolgáltató kórlátolt felelősségű társaság, Budapešť, Maďarsko. Sťažovateľ sa vo vzťahu k tomuto IC dodaniu venoval v časti týkajúcej sa postupov MVI.

42. Takisto samotný protokol, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 29. 06. 2016, obsahuje na mnohých miestach informácie o počte a dôvodoch žiadostí o MVI. Napríklad už pod bodom 1.2 Súpis ďalších dokladov vyhotovených správcou dane v súvislosti s daňovou kontrolou zdrojov informácií využitých pri daňovej kontrole (str. 6 a 7 protokolu), sú obsiahnuté a vymenované popri iných listinách aj jednotlivé žiadosti o MVI s uvedením ich dátumov a dožiadaných členských štátov. Takisto aj na str. 17, ďalej str. 35, str. 41 a iných sa nachádzajú odôvodnenia, prečo správca dane pristúpil v kontrolovanom zdaniteľnom období k zaslaniu žiadosti o MVI a komu.

43. Pre kasačný súd je ďalej z relevantnej judikatúry Najvyššieho súdu (rozsudok sp.zn.1Sžfk/69/2019 zo dňa 26. mája 2020) nepochybné, že správca dane je pri výkone daňovej kontroly viazaný najmä základnými zásadami správy daní (§ 3 Daňového poriadku, resp. § 2 pôvodného procesného predpisu), medzi ktoré patrí v súvislosti s preskúmvanou argumentáciou správneho súdu o nedostatočnom odôvodnení prerušenia daňovej kontroly najmä nižšie opísaná v § 3 ods. 2 Daňového poriadku uvedená zásada riadnej správy vecí verejných daňovým orgánom (inak úzkej súčinnosti a účinnej spolupráce).

44. Práve uvedená zásada riadnej správy vecí verejných od daňových orgánov vyžaduje, aby v rámci svojich kontrolných povinností vykonali náležité a nestranné preskúmanie všetkých relevantných aspektov a zabezpečili tak, že budú mať pri prijímaní svojho rozhodnutia na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy. Táto zásada sa opiera o povinnosť náležitej starostlivosti správneho orgánu, ktorej logickým dôsledkom je právo každého, aby jeho záležitosti boli správnymi orgánmi riešené nestranne, spravodlivo a v primeranej lehote. Preto v podstate vyžaduje, aby tieto orgány s náležitou starostlivosťou a nestranne preskúmali všetky relevantné skutočnosti preskúmvanej veci vrátane, a najmä tých, ktoré sa týkajú tvrdení vyjadrených zdaniteľnou osobou. Najmä v poradí druhá uvedená povinnosť je pre rozhodovanie správcu dane pre zvolenie spôsobu vykonávania dokazovania skutočností v prípade splnenia podmienok pri IC dodaní svojim dopadom významná.

45. Pod pojmom použitie najvhodnejších prostriedkov pri zisťovaní skutočností pre správny výber daní má zákonodarca na mysli všetky zákonné postupy dokazovania vrátane aj postupov MVI. Potom nielen naplánovanie a následne samotný priebeh daňovej kontroly ale aj načasovanie začatia postupov MVI je v zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 44 Daňového poriadku celkom v dispozícii správcu dane a nie je limitované napríklad akoukoľvek primeranou lehotou po začatí daňovej kontroly, ale jej primeranosť musí vyplývať zo zistených pochybností, ktoré nebol schopný kontrolovaný daňový subjekt správcovi dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku objasniť zákonným postupom.

46. Na základe týchto záverov o postupoch MVI a ich minimálne prípustnom objasnení správcom dane v jednotlivých procesných dokumentoch, najmä v protokole, si kasačný súd neosvojil záver správneho súdu, že podľa názoru správneho súdu nebolo možné posúdiť, či v preskúmvanej veci boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutiami správcu dane prerušená. Takýto záver správneho súdu nemá oporu v hore citovanom ustanovení § 74 ani v procesnej pasivite žalobcu počas daňovej kontroly a nasledujúceho daňového konania. Kasačný súd sa nestotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku o tom, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

47. Rešpektujúc právny názor kasačného súdu, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nedošlo k porušeniu procesných práv žalobcu, zameral sa správny súd na to, či zo strany žalobcu boli splnené hmotno-právne podmienky nároku žalobcu na odpočet DPH v zdaňovacom období december 2009, ako i na posúdenie správnosti postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 128.527,22 eur (rozdiel medzi nadmerným odpočtom na dani z pridanej hodnoty uplatneným žalobcom v daňovom priznaní za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie v sume 908,31 eur a vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane v sume 127.618,91 eur) a zistenie, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 128.527,22 eur pri šiestich faktúrach od dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o. (č. 2009/074 zo dňa 07.12.2009, č. 2009/075 zo dňa 07.12.2009, č. 2009/076 zo dňa 08.12.2009, č. 2009/077 zo dňa 08.12.2009, č. 2009/079 zo dňa 17.12.2009 a č. 2009/080 zo dňa 18.12.2009), predmetom ktorých mala byť dodávka tovaru označeného ako „Cu katod Grade A“.

48. Z predloženého administratívneho spisu týkajúceho sa žalobcu, súčasťou ktorého je i spis správcu dane, súd zistil, že správca dane začal dňa 02. 03. 2011 daňovú kontrolu u žalobcu (na základe oznámenia zo dňa 07. 02. 2011 o výkone daňovej kontrole doručenom žalobcovi dňa 23. 02. 2011. Predmetná daňová kontrola sa teda začala u žalobcu dňa 02. 03. 2011 a bola ukončená dňa 29. 06. 2016 prerokovaním protokolu zo dňa 31. 05. 2016 z daňovej kontroly. Nasledujúci deň, t. j. dňa 01. 06. 2016 sa začalo vyrubovacie konanie podľa ust. § 44 zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Možno teda konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a nasledujúci úsek daňového konania, t. j. vyrubovacie konanie (ust. § 165 ods. 5 daňového poriadku) aplikoval správny procesný predpis - zákon č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

49. Výzvou zo dňa 18. 04. 2016 správca dane žalobcu vyzval, aby sa písomne vyjadril a predložil doklady a dôkazy k výkonu daňovej kontroly na preukázanie dôvodnosti odpočítania dane z pridanej hodnoty pri deklarovanom obchode s dodávateľom, t. j. spoločnosťou AICu METAL, spol. s r.o. podľa šiestich faktúr vystavených touto spoločnosťou pre žalobcu ako odberateľa. Pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie december 2009 správca dane v tejto výzve uviedol, že spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. vystavila pre žalobcu ako odberateľa tovaru šesť faktúr zo dňa 04. 12. 2009 dve faktúry, zo dňa 07.12.2009 jednu faktúru, zo dňa 09.12.2009 jednu faktúru a zo dňa 16.12.2009 dve faktúry (tovar špecifikovaný ako Cu kat. Grade A), na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume spolu 128.527,22 eur a zároveň ho vyzval, aby predložil doklady potrebné na preukázanie deklarovaného predaja tovaru pre odberateľa : SD - spoločnosť s.r.o. na základe odberateľských faktúr v počte šesť a to zo dňa 07. 12. 2009 dve faktúry, zo dňa 08.12.2009 dve faktúry a jedna faktúra zo dňa 17. 12. 2009 a jedna faktúra zo dňa 18. 12. 2009.

50. Žalobca reagoval vo vyjadrení zo dňa 21. 04. 2016, pričom k zdaňovaciemu obdobiu december 2009 (rovnako ako k ďalším zdaňovacím obdobiam) uviedol, že tovar mu dodal dodávateľ, t.j. spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., za ktorého konal konateľ L. X.. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, nevie, kde bol tovar naložený a kto bol pri nakládke, vyložený bol na adrese H. L. X, E., pri vykládke bol prítomný konateľ žalobcu a za spoločnosť dodávateľa bol prítomný L. X., pri vykládke bol použitý vysokozdvižný

vozik. Rovnakým spôsobom žalobca opisoval dodávku tovaru v iných zdaňovacích obdobiach roku 2009 a 2010. K dodaniu tovaru spoločnosti SD - spoločnosť s.r.o. uviedol, že prepravu zabezpečoval odberateľ, ktorý aj hradil náklady na prepravu. Tovar bol naložený u žalobcu, na H. L. v E., nevie, kde bol tovaru vyložený, pri nakládke bol prítomný konateľ žalobcu, vodič a p. F., nevedel, kto bol prítomný pri vykládke.

51. Dňa 31. 05. 2016 bol správcom dane spísaný protokol z daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Z predmetného protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že správca dane ako dôkaz získaný v súvislosti s iným konaním využil i protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 06. 10. 2014 spísaný na základe daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 v spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. ako dodávateľa žalobcu. Správca dane k zdaňovaciemu obdobiu december 2009 uviedol, že žalobca si v tomto zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v sume 130.864,99 eur, a to predovšetkým na základe dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa, t. j. spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. v sume 128.527,22 eur. Poukázal na výsledky kontroly vykonanej v spoločnosti dodávateľa žalobcu a na to, že mu nebolo umožnené preveriť pôvod tovaru, jeho samotnú existenciu ako i reálnosť prepravy tovaru uvedeného na faktúrach vystavených spoločnosťou dodávateľa. Poukázal na vyjadrenie žalobcu zo dňa 21. 04. 2016 a na to, že žalobca nepredložil žiadne doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, teda nepredložil žiadne doklady a dôkazy preukazujúce samotný pôvod tovaru, resp. jeho prepravu. Nebolo teda možné potvrdiť existenciu preverovaného druhu tovaru v deklarovanej kvalite u tuzemského dodávateľa, ktorý bol nekontaktný, z čoho vyplýva že nebolo možné preveriť ani, či sa jednalo o dodanie tovaru alebo dodanie kovového odpadu, resp. kovového šrotu, pretože nebol predložený žiaden certifikát, resp. dokument preukazujúci druh a kvalitu deklarovaného tovaru. Správca dane mal pochybnosti o reálnych dodaniach tovaru zo strany spoločnosti dodávateľa (AICu METAL, spol. s r.o.) žalobcu. Protokol bol prerokovaný so zástupcom žalobcu dňa 29. 06. 2016, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

V rámci daňovej kontroly u žalobcu správca dane použil ako dôkaz protokol z daňovej kontroly u dodávateľa žalobcu, t. j. spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. (iný daňový subjekt), pričom toto právo správcu dane nemožno spochybniť, nakoľko vyplýva priamo z ust. § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Nebolo povinnosťou správcu dane upovedomiť žalobcu o výsluchu svedkov vykonávaných v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu.

52. Správca dane žiadosťou zo dňa 17. 06. 2013 požiadal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v Bratislave o preverenie požadovaných skutočností v spoločnosti SD - spoločnosť, s.r.o., ktorá mala byť podľa faktúr odberateľom žalobcu v rokoch 2009 a 2010. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v podaní zo dňa 09. 12. 2013 oznámil správcovi dane, že spoločnosti SD - spoločnosť, s.r.o. boli dňa 23. 02. 2010 zadržané doklady (Prezidiom Policajného zboru, Úradom boja proti korupcii, Odborom boja proti korupcii Východ) vrátane dokladov, ktoré sa týkali roku 2009. V tejto spoločnosti bola vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za konkrétne zdaňovacie obdobia (okrem iného i december 2009) a z dôvodu obsiahlosti spisového materiálu dožiadaný správca dane oznámil výsledky zistení za uvedené zdaňovacie obdobie. Z tohto oznámenia vyplýva, že spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o. si v zdaňovacom období december 2009 uplatnila právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe šiestich faktúr (č. 2009/074 zo dňa 07. 12. 2009, č. 2009/075 zo dňa 07. 12. 2009, č. 2009/076 zo dňa 08. 12. 2009, č. 2009/077 zo dňa 08. 12. 2009, č. 2009/079 zo dňa 17. 12. 2009 a č. 2009/080 zo dňa 18. 12. 2009) vystavených žalobcom ako dodávateľom. Predmetný tovar (Cu katódy Grade A) mala spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o. následne dodať svojmu odberateľovi (CREDIT GROUP HUNGÁRIA Kft.) do Maďarska, pričom sa malo jednať o oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu a prepravu tovaru mala zabezpečovať spoločnosť P & U Kft. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií bolo zistené, že nie je možné preveriť reálne dodanie tovaru a jeho prepravu odberateľovi do Maďarska, nakoľko deklarovaný odberateľ, t.j. spoločnosť CREDIT GROUP HUNGÁRIA Kft. je nedostupný. Konateľ tejto spoločnosti je srbský občan a výzva adresovaná na jeho srbskú adresu sa vrátila bez odpovede. Tovar, ktorý mal byť dodaný a prepravený z tuzemska na územie iného členského štátu je špecifický tovar a pri preverovaní reálnosti obchodu nebolo možné potvrdiť existenciu preverovaného typu tovaru (či sa jednalo o dodanie tovaru alebo o dodanie kovového odpadu, resp. šrotu). Daňový subjekt - SD - spoločnosť s.r.o. účtoval nákup tovaru od žalobcu na účte 13151 - Cu - šrot aj za preverované zdaňovacie

obdobie. Správca dane vyslovil pochybnosti o správnosti deklarovaného tovaru, t. j. všetky zistené skutočnosti preukazujú, že predmetom obchodov uvedených na dodávateľských faktúrach bol kovový odpad (Cu - odpad, resp. kovový šrot (Cu - šrot)). Predložené faktúry vystavené spoločnosťou žalobcu pre odberateľa t. j. spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o., nie sú dôkazom toho, že platiteľovi, t. j. žalobcovi vznikla daňová povinnosť v tuzemsku.

53. Správny súd poukazuje na účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

54. Podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarcu z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatnil, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

55. V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) správny súd súčasne poukazuje na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a preto má daňový subjekt, ako platiteľ dane možnosť, obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.

56. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/4/2016 zo dňa 27. 09. 2018).

57. Žalobca svoju obranu podložil tým, že správcovi dane predložil všetky doklady, ktoré boli v jeho možnostiach zabezpečiť tvrdiac, že uskutočnenie deklarovaných dodávateľsko-odberateľských vzťahov preukázal nielen formálne, ale aj materiálne výpoveďami svedkov (A. H., P. Z. E.), ktorí potvrdili vykonanie dopravy tovaru. Tiež namietal, že správca dane nemôže od kontrolovaného daňového subjektu vyžadovať preukázanie právnych skutočností, ktoré sa týkajú iných daňových subjektov a na overenie ktorých žalobca nemá dosah. S uvedeným tvrdením sa však správny súd nestotožňuje. Je potrebné zvýrazniť, že žalobcom deklarované dodávateľsko-odberateľské vzťahy, na základe ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane, boli správcom dane spochybnené na podklade konkrétnych skutočností, ktoré boli vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach s tým výsledkom, že žalobcovi dôvodne nesvedčí nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

58. Je ustálené rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp. zn. 6Sžfk/30/2017 z 31. januára 2018, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 4/2018 pod č. 39), že správca dane má právo preveriť pôvod tovaru a aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V danom prípade je vykonaným dokazovaním vrátane listinných dôkazov zabezpečených správcom dane v rámci výkonu jeho činnosti preukázané, že išlo o reťazec spoločností, pričom tento, podľa zistení správcu, začínal spoločnosťou AICu METAL, spol. s r.o. - žalobca - SD - spoločnosti, s.r.o.. Správcovi dane, napriek vykonanému dokazovaniu, sa nepodarilo zistiť a preveriť pôvod tovaru ako i prepravu tovaru deklarovaného na dodávateľských faktúrach od spoločnosti AICu METAL spol s r.o., nakoľko zistil že pri daňovej kontrole

dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie, okrem iného i január až december 2009, vyhotovil správca dane protokol o určení dane podľa pomôcok. Správca dane zaslal deklarovanému dodávateľovi žalobcu výzvu na predloženie dokladov zo dňa 16. 05. 2012, ktorá sa vrátila s poznámkou adresát neznámy. Správca dane vykonal i miestne zisťovanie v sídle dodávateľa a u majiteľa budovy a zistil, že spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. na uvedenej adrese (T. XX, E.) od 01. 10. 2011 nesídlí. Pokus o vypočutie konateľa spoločnosti L. X. - občan Maďarskej republiky bol neúspešný, lebo svedok, hoci si zásielku správcu dane prevzal, na ústne pojednávanie dňa 07. 06. 2012 sa nedostavil. O vypočutie uvedeného svedka sa správca dane pokúsil i na základe MVI - žiadosťou zo dňa 11. 12. 2012, ktorou požiadal o jeho vypočutie maďarského správcu dane. Z odpovede na MVI bolo zistené, že svedok sa na viacnásobné predvolania nedostavil. Svedka sa nepodarilo predviesť ani maďarskej polícii, lebo sa na adrese svojho trvalého bydliska nezdržoval. Následne bol vypočutý svedok - A. D., dňa 21. 06. 2012, ktorý viedol účtovníctvo spoločnosti (AICu METAL, spol. s r.o.), pričom o obchodných aktivitách tejto spoločnosti nevedel, pri jednaniach prítomný nebol. Preto bol žalobca vyzvaný na predloženie dôkazov k obchodovaniu s tovarom Cu katoda GRADE A. Žalobca na výzvu správcu dane zo dňa 18. 04. 2016 uviedol, že prepravu zabezpečovala spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., nevedel uviesť, kde bol tovar naložený, uviedol adresu, kde mal byť vyložený s tým, že nevedel uviesť, kto bol pri nakládke tovaru. Žalobca správcovi dane nepredložil dôkazy potvrdzujúce samotný pôvod tovaru uvedený na faktúrach, nepredložil žiadne doklady k preprave tovaru. Deklarovaný dodávateľ žalobcu - spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. je nekontaktná. Z uvedeného je zrejmé, že v danom prípade nie je potvrdený samotný pôvod tovaru. Správca dane navyše zistil, že daňový subjekt - AICu METAL, spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie december 2009 podal negatívne daňové priznanie, v ktorom nie je deklarovaná žiadna činnosť daňového subjektu. Dôvodne je teda spochybnený nielen pôvod, ale aj existencia preverovaného typu tovaru a nebolo ani možné zistiť, či išlo o dodanie kovového odpadu, resp. kovového šrotu od dodávateľa AICu METAL spol. s r.o. žalobcovi. Správca dane potom správne skonštatoval, že ani na jednom článku obchodného reťazca nebola preukázaná reálna existencia a dodanie presne toho istého tovaru, deklarovaného na faktúrach. Odberateľom žalobcu mala byť spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o.. Dožiadaním na Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty Bratislava správca dane zistil, že u odberateľa žalobcu bola vykonaná daňová kontrola (okrem iného i v zdaňovacom období december 2009) a nebolo jej priznané právo na odpočítanie dane z faktúr od žalobcu, lebo nebolo preukázané dodanie tovaru.

59. S poukazom na uvedené skutočnosti je namieste prijatie záveru, že vykonané dokazovanie dostatočne spochybňuje žalobcom uplatnený nárok na odpočet DPH a to jednak vo vzťahu k spochybneniu samotného pôvodu tovaru, ako aj vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi žalobcu, ktorý je nekontaktný.

60. K námietkam žalobcu uvedených pod bodom 1 (porušenie princípu proporcionality), kde sa žalobca zaoberá dĺžkou daňovej kontroly, ako i pod bodom 2 (porušenie zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbraní) zaujal kasačný súd právny názor, že nezistil také porušenie procesných predpisov, ktoré by spôsobili nezákonnosť vydaného rozhodnutia žalovaného.

61. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti neutrality DPH, pri uplatnení inštitútu odpočtu dane požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre. Toto sú skutočnosti, o ktorých má daňový subjekt povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti v zmysle citovaných ustanovení zákona o DPH vzťahuje dôkazná povinnosť platiteľa DPH, vrátane preukaznosti vierohodnosti, správnosti a úplnosti povinne vedených dokladov a evidencií.

62. K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu a nerešpektovaniu návrhov žalobcu na doplnenie dokazovania, správny súd uvádza, že správca dane nie je povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly, ako aj medzinárodnej výmeny daňových informácií, správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH, pričom v danom prípade bolo, podľa názoru správneho súdu, dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov, ktoré sa odrazili v napadnutom, ako aj prvostupňovom rozhodnutí.

63. Žalobcom uplatnené námietky týkajúce sa nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného nemohli obstáť pre svoju všeobecnosť. Žalobca v žalobách namietal, že žalovaný sa uspokojivo nevysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu a jeho vlastným rozhodnutiam vo viacerých súvislostiach absentuje riadne odôvodnenie, pričom poukázal, resp. odcitoval z rozhodnutí NS SR a Ústavného súdu SR týkajúcich sa nepreskúmateľných rozhodnutí s tým, že napadnuté rozhodnutia sú nezrozumiteľné v tom, že žalovaný opiera dôvody rozhodnutia o skutočnosti, ktoré neboli v konaní dokazované, resp. na ktorých overenie nevykonal žalovaný žiadne dôkazy, resp. že žalovaný presunul dôkazné bremeno nad rámec právnych predpisov na žalobcu. Žalobca však neuviedol, s ktorou konkrétnou námietkou sa žalovaný nevyrovnal. Tvrdenie, že vyrovnanie sa s námietkami žalovaným nebolo uspokojivé alebo dostatočné, nepostačuje na vyvodenie záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku v odôvodnení rozhodnutia musí byť uvedené, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodlo. Z obsahu odôvodnení napadnutých rozhodnutí i rozhodnutí správcu dane vyplýva, že preskúmané rozhodnutia obsahujú zákonom stanovené náležitosti. Rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné z dôvodu jeho nezrozumiteľnosti alebo nedostatku dôvodov. Zhodne so žalobcom uvedenou citáciou z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, ktoré sa zaoberajú otázkou nezrozumiteľnosti, resp. nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, možno zhrnúť a to s poukazom na odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/1/2009, v ktorom sa Najvyšší súd SR zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovnému záveru:

„Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale i to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku dôvodov skutkových, nie však na dielčích nedostatkoch odôvodnenia. Musí ísť pritom o vady skutkových zistení, o ktoré sa opierajú rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne na dôkazoch získaných v rozpore so zákonom, alebo prípady, kedy nie je zjavné, či vôbec nejaké dôkazy boli v konaní vykonané“. Napadnuté rozhodnutia vyššie uvedenými chybami netrpia. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach v celom rozsahu stotožnil s argumentáciou správcu dane uvedenou v prvostupňových rozhodnutiach, pričom rozhodnutia správcu dane vyhodnotil ako vecne správne. Napadnuté rozhodnutia obsahujú vo svojich odôvodneniach všetky skutkové zistenia, o ktoré boli opreté rozhodovacie dôvody. Boli opísané a vyhodnotené dôkazy vykonané počas daňovej kontroly s tým, že nepostačuje, ak kontrolovaný daňový subjekt disponuje faktúrami od dodávateľa, pričom nie je schopný preukázať, že uskutočnenie dodania zdaniteľného plnenia bolo vykonané deklarovateľom (uvedeným na faktúrach). Ďalej boli vyhodnotené dôkazy predkladané žalobcom, z vyhodnotenia ktorých žalovaný vyvodil skutkový záver, že žalobcom predloženými dôkazmi nebolo preukázané dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach. Na uvedených zisteniach nenašiel nič ani výpovede svedkov, na ktoré poukázal žalobcu v podanej žalobe (A. H. a P. Z. E.), ktorí svedkovia potvrdzovali uskutočnenie prepravy na základe telefonických objednávok konateľa AICu METAL spol. s r.o. resp. ak svedok potvrdil obchodovanie v inom zdaňovacom období, než je preskúmané (01/2009), pričom súd poukazuje na to, že výpovede svedkov sú všeobecné, ale najmä, že nie sú preukázané dokladmi od priameho dodávateľa žalobcu, spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o.

64. Správny súd poukazuje na to, že je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahu, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a

schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. K námietkam týkajúcim sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, správny súd poukazuje na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t. j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosť daňového subjektu (žalobcu). Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužívateľnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

65. Samotné faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane.

66. Vyššie uvedené závery správny súd vyvodil z početnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“) týkajúcej sa podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH, rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázok dôkazného bremena a jeho prípadného rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt. Aj NS SR v jednom zo svojich nedávnych rozsudkov sp. zn. 10Sžfk/43/2018 zo dňa 19. 06. 2019 sám skonštatoval, že „judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia v kasačnej sťažnosti sťažovateľkou citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.“

67. V rozsudku sp. zn. 10Sžfk/3/2019 zo dňa 19. 06. 2019 poukázal NS SR na stále platné judikáty vo veciach sp. zn. 8Sžf/36/2010 a sp. zn. 2Sžf/52/2010 týkajúcich sa podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH. V rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28. 04. 2011 vyslovil NS SR, že „uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21. 09. 2011 konštatuje NS SR, že „z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že

predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“ Potrebu jednoty identity deklarovaného dodávateľa tovarov a služieb a skutočného dodávateľa tovarov a služieb ako jednu zo základných podmienok pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH postuluje NS SR aj v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11. 06. 2019.

68. Žalobca poukazoval i na rozsudok ESD Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, ako aj ostatných obdobných záverov vydaných ESD, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostrední dodávateľia preverovaného daňového subjektu. Subjekt, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešponujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH..

69. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ v otázke preukázania existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH) v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, správny súd uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Uvedenú zásadu je možné vyabstrahovať napr. z bodu 49 rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 (PPUH Stehcamp): „Naopak, pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet upravené šiestou smernicou, nie je v súlade s režimom práva na odpočet upraveným touto smernicou, aby sa zamietnutím tohto práva postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom alebo že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16; body 51, 52 a 55; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 44 až 46 a 60, ako aj Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 44, 45 a 47).“ Súdny dvor EÚ teda v rozsudku vo veci C-277/14 (bod 49) vyslovene uvádza, že pre relevanciu akýchkoľvek následných úvah smerujúcich ku skúmaniu existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH,) v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, je nevyhnutné, aby bolo v zmysle zásad daňového konania konkrétneho štátu (v podmienkach Slovenskej republiky zásad potvrdzovaných judikatúrou Najvyššieho súdu SR) preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Ako bolo vysvetlené vyššie, žalobca splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona o DPH nepreukázal.

70. Z doposiaľ uvedeného vyplýva, že ak nie je preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH, nie je potrebné skúmať podmienku účasti daňového subjektu na daňovom podvode, resp. otázku vedomosti daňového subjektu na takejto účasti. Podporne k prezentovanému názoru správny súd poukazuje na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho soudu České republiky (ďalej aj „NSS ČR“), napr. na rozsudok sp. zn. 6 Afs 148/2016 zo dňa 19.01.2017: „Najvyšší správny súd setrvale judikuje, že závery o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektom a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 ). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátcé neprokáží, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude - jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na

místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

71. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovaného zdaniteľného plnenia v časti označeného dodávateľa sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu ako nedostatočne unesené. Argumentáciu daňových orgánov nadväzujúcu na skutkové zistenia k otázke splnenia zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH považuje správny súd za dostatočnú a presvedčivú, nevykazujúcu prvky arbitrárnosti.

72. Po preskúmaní veci súd dospel k záveru, že v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania dosahujúce relevanciu odôvodňujúcu konštatáciu dôvodu na zrušenie preskúmaných rozhodnutí v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP (čo konštatoval aj vo svojom zrušujúcom rozsudku Najvyšší súd SR a jeho právnym názorom je správny súd viazaný). Daňové orgány vykonali dostatočné dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia zo žiadneho zo žalobcom deklarovaných dôvodov a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol (§ 190 SSP).

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

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

#### **Poučenie:**

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

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

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

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

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

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské

právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d)  
a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.