

Súd: Krajský súd Košice
Spisová značka: 8S/53/2017
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7017200867
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 01. 2020
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Naď
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2020:7017200867.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Naďa a členov senátu JUDr. Dany Bystrianskej a JUDr. Jozefa Kuruca, v právnej veci žalobcu: GLOBAL PROPERTIES s.r.o., Mlynská 28, 040 01 Košice, IČO: 36 216 071, pr. zast. JUDr. Mário Holler, advokát, Košice, Krmanova 16, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101649473/2017 zo dňa 27.07.2017

rozhodol:

I. Žalobu z a m i e t a .

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

o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca sa žalobou zo dňa 29.19.2017 domáha preskúmania zákonnosti rozhodnutia, Finančného riaditeľstva SR č. 101649473/2017 zo dňa 27.07.2017, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101649473/2017 zo dňa 12. 5.2017, ktorým bol podľa ust. § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok určený rozdiel v sume 55.666,67 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011.

2. Už pôvodným rozhodnutím č. 10865496/2017 zo dňa 12.05.2017 správca dane, nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane, ktoré si uplatnil v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov /ďalej len zákona o dani z pridanej hodnoty/ z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SR DEVELOPMENT, s.r.o. v celkovej sume 55 666,67 eura lebo neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona o dani z pridanej hodnoty. Správca dane rozhodol po ukončení u žalobcu vykonanej daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu z dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011. Na základe výsledkov daňovej kontroly dňa 06.06.2016 za toto obdobie, vykonanej podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku preveroval uplatnené právo na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o dani z pridanej hodnoty a zistil, že žalobca neoprávnene uplatnil nárok na odpočítanie uvedenej dane v celkovej sume 55 666,67 eura z dodávateľskej faktúry č. 20110501 vystavenej spoločnosťou S.R. DEVELOPMENT, s.r.o. za programovú podporu pre zariadenie podľa bodu 1.1.1 - 1.1.4 Zmluvy na základe Záznamu z rokovania zo dňa 20.04.2011. Správca dane vyhotovil Protokol č. 489715/2016 zo dňa 15.04.2016, ktorý bol doručený žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 563026/2016 zo dňa 26.04.2016 dňa 02.05.2016. Žalobca podal dňa 12.05.2016 písomné vyjadrenie k protokolu, na základe ktorého správca dane vyhotovil Dodatok č. 1 k protokolu č. 489715/2016 zaevidovaný pod č. 103191660/2016 dňa 20.05.2016 a doručil dňa 23.05.2016 žalobcovi. Správca dane vydal Dodatočný platobný výmer č. 103278548/2016, ktorým platiteľovi dane z pridanej hodnoty nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 55 267,26 eura a určil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 399,41

eurá. Žalovaný rozhodnutím č. 103918138/2016 zo dňa 14.09.2016, Dodatočný platobný výmer č. 103278548/2016 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Po vykonaní vyrubovacieho konania správca dane dňa 12.05.2017 vydal vo veci nové rozhodnutie č. 100865496/2017, ktoré žalobca napadol odvolaním. Žalovaný rozhodnutím číslo 1 016494473/2017 zo dňa 27.07.2017 potvrdil rozhodnutie správcu dane a uviedol, že žalobné dôvody žalobcu a stanovisko žalovaného k týmto dôvodom v podanej žalobe uviedol zistenia a závery správcu dane, námietky sú v podstate zhodné s odvolacími námietkami.

4. Žalovaný v súlade s § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní a v žalobou napadnutom rozhodnutí sa dôkladne zaoberal a vysporiadal s námietkami uvedenými v odvolaní. Stotožnil sa so správcom dane, ktorý opakovane konštatoval, že vykonanou daňovou kontrolou u žalobcu, zhodnotil dôkazy a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane deklarované faktúrou č. 20110501, ktoré sú uvedené v § 49 - § 51 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty Zistený skutkový stav je podrobne uvedený v rozhodnutí správcu dane,

5. Žalobcovi v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach bolo dodané strojné zariadenie v zmysle Kúpnej zmluvy zo dňa 03.09.2010 a dodatku č. 1 zo dňa 01.12.2011 uzatvorenej medzi predávajúcim SR DEVELOPMENT, s.r.o. a kupujúcim GLOBAL PROPERTIES s.r.o. K vyššie uvedenému strojnému zariadeniu mala byť zo strany spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o. žalobcovi v zdaňovacom období máj 2011 dodaná programová podpora v zmysle faktúry č. 20110501 zo dňa 09.05.2011.

6. Žalobca tvrdil, že správca dane nesprávne posúdil dodávku programovej podpory bez spojitosti s dodaním celého technologického zariadenia, z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2010 a využil zistenia a poznatky zo spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej u žalobcu, ktoré logicky vyhodnotil, že zdaniteľné obchody, t.j. nákup - predaj strojného zariadenia a nákup - predaj programovej podpory spolu neodlučiteľne súvisia, preto preveroval dodanie tohto strojného zariadenia v celom obchodnom reťazci a medzi všetkými spoločnosťami do reťazca zapojenými a uviedol na str. 10 svojho rozhodnutia.

7. Dodávateľom strojného zariadenia pre spoločnosť SR DEVELOPMENT, s.r.o. (priamy dodávateľ žalobcu) bola spoločnosť Blizz Group s. r. o. Dodávateľom zariadenia pre spoločnosť Blizz Group s. r. o. boli spoločnosti BOKIROBOTIZOVANE SYSTÉMY spol. s r.o., SYSTEM ROBOT AUTOMAZIONE S.r.l., TRUMPF Praha, spol. s r.o. a TEXATO s.r.o. Odberateľom strojného zariadenia žalobcu bola spoločnosť Dalyan Trade, s.r.o. Zariadenie bolo fakturované v ten istý deň cez niekoľko českých spoločností (Dalyan Trade, s.r.o. - BOREXO Trade, s.r.o. - FI Holding, a.s.) ku konečnému odberateľovi VYRTYCH, a.s. za finálnu čiastku 125 mil. Kč, na ktorý táto dostala dotáciu z fondov EÚ. Technologická linka bola len predmetom prefakturácie. Spoločnosť Dalyan Trade, s.r.o. sa na žiadnej montáži nepodieľala, ani ju nezabezpečovala, tovar len nakúpila a predala. (Žiadosť o informácie v oblasti boja proti podvodom MVIE CZ_SK_20110802_0201101347_15471 zo dňa 02.08.2011).

8. Odpoveďou, na žiadosť o MVI nebolo potvrdené obstaranie tovaru od žalobcu spoločnosťou Dalyan Trade, s.r.o., ktorá je v súčasnej dobe v šetrení Políciou ČR. Výpoveď konateľa spoločnosti Dalyan Trade, s.r.o., p. C. R. bola všeobecná a neprevertiteľná. Svedok uviedol, že žalobca dodával stroje spoločnosti Dalyan Trade, s.r.o. až v 3. štvrtroku 2011, nevedel uviesť o aké konkrétne stroje sa jednalo, ani na aký účel boli použité, nepamätal si adresu nakládky, ani miesto vykládky, tovar mal byť prevezený priamo k odberateľovi VYRTYCH a.s., presnú adresu si nepamätal. (Odpoveď na žiadosť o doplnenie odpovede E_SK_20110524_11375/1 1/Merc_R).

9. Podľa žalovaného úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z dokladov predložených žalobcom, ale skúma i ich materiálny podklad. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane, lebo neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z., a podľa § 63 Daňového poriadku, sa konštatoval k námietkami, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov / § 63 ods. 5 Daňového poriadku/ a uviedol, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane a v prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúry nie je uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom

pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004Z. z. v znení neskorších predpisov. Žalobca musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre.

10. K námietke žalobcu, že záver žalovaného týkajúci sa výpovede konateľa odberateľskej spoločnosti Daylan Trade, s.r.o. sa nezakladá na zistenom skutkovom stave veci, žalovaný uvádza, že samotné vyjadrenie a prehlásenie o tom, že sa zdaniteľný obchod uskutočnil, ešte nie je dostatočným dôkazom o reálnom dodaní tovaru alebo služby bez toho, aby žalobca svoje tvrdenie podložil relevantnými dokladmi a dôkazmi.

11. Žalovaný mal za to, že žalobca nepredložil ani faktúru pre odberateľa, ktorou by deklaroval dodanie programovej podpory pre spoločnosť Dalyan Trade, s.r.o., napriek tomu, že predložil odovzdávací protokol spísaný s touto spoločnosťou. na ktorom je uvedený dátum 06.05.2011. Ani faktúra nie je bez ďalšieho preukázania dôkazom toho, že určité zdaniteľné obchody boli uskutočnené, je len tvrdením o takýchto udalostiach. Predloženie faktúry je iba splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, táto faktúra však musí byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje platiteľ.

12. Dodávku, ktorú mal žalobca uskutočniť pre odberateľa z iného členského štátu neuviedol v súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie máj 2011 ani v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o., W. O. síce svojou výpoveďou (Zápisnica č. 100009417/2017 zo dňa 03.01.2017) potvrdil dodanie programovej podpory v zmysle faktúry č. 20110501 zo dňa 09.05.2011, vystavenej pre spoločnosť GLOBAL PROPERTIES s.r.o., ale dôkazy k svojim tvrdeniam nepredložil. Ako hlavný dôkaz k uskutočneniu zdaniteľných obchodov uviedol skutočnosť, že programovú podporu dodanú daňovému subjektu vykonal v subdodávke prostredníctvom pána H. P., ktorý potvrdil (Zápisnica č. 100323102/2017) dodanie programovej podpory za odplatu 2 500.00 eur, ale správcovi dane nepredložil žiadne dôkazy o svojich tvrdeniach. Spoločnosť SR DEVELOPMENT, s.r.o., dodala predmetnú programovú podporu, žalobcovi za celkovú cenu 334 000,00 eur.

13. Podľa žalovaného bola spochybnená vierohodnosť nákupu/dodania deklarovaného tovaru a služieb a správne správca dane prijal záver, že k následnému reálnemu dodaniu fakturovaných služieb-programovej podpory pre zariadenie v hodnote ako to deklaroval žalobca nedošlo. Kontrolné zistenia spochybnili reálne dodanie fakturovaných služieb, a tým aj vznik daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu z titulu dodania služby, z čoho následne vyplýva neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane u žalobcu.

14. Žalovaný zhrnul, že došlo tak k porušeniu nasledujúcich ustanovení zákona č. 222/2004Z. z. o dani z pridanej hodnoty, pretože podľa § 49 ods. 1 - podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť" v nadväznosti na § 19, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru - tuzemskému dodávateľovi daňová povinnosť z deklarovanej dodávky, § 49 ods. 2 - podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň podľa písmena a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na § 51 - platiteľ si právo na odpočítanie dane uplatnil neoprávnené a § 51 ods. 1 písm. a) - podľa ktorého právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 - faktúra bola vyhotovená za dodanie služieb, ktoré nebolo preukázané.

15. Zhrnul taktiež, že nepredloženie odberateľskej faktúry a úhrady za dodávku programovej podpory, neuvedenie dodávky v súhrnnom výkaze, nepreukázanie dispozičného oprávnenia k tovaru (právo nakladať s tovarom ako vlastník), fakturovanie technologickej linky u odberateľov v ten istý deň rovnako ako nedôveryhodné vyjadrenie bývalého konateľa Dalyan Trade s.r.o., nezrovnalosti v dodávkach zariadenia, taktiež aj neúmerne navýšená suma služieb v zmysle predmetnej fakturácie nasvedčuje tomu, že jediným cieľom a účelom takéhoto správania bolo získať daňovú výhodu spočívajúcu v uplatnení nadmerného odpočtu DPH. Žalobca neuviedol vypočítanie ktorých svedkov namieťa, čo neumožňuje žalobcovi zaujať konkrétne stanovisko k uvedenej námietke.

16. K námietkam žalobcu týkajúcich sa prerušenia daňovej kontroly žalovaný uvádza, že postup správcu dane, keď Rozhodnutím č. 698/320/89504/2011/Sve zo dňa 07.12.2011 prerušil kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi, pretože z ustanovenia § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov správcovi dane vyplýva možnosť prerušiť daňovú kontrolu a to aj v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie október 2011 zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Získané informácie z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia majú význam pre vyvodenie záverov správcu dane o neuznaní odpočítania dane zo spornej faktúry od spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o. K problematike zisťovania informácií cez MVI Ústavný súd SR považoval za konformne odôvodnený záver Krajského súdu v Prešove, že v dôsledku riadneho prerušenia konania neplynú lehoty na konanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodné dožiadania, na vybavenie ktorých nedodržali dožiadané orgány lehoty určené v predmetnom nariadení /č. IV. ÚS 116/2013-11./ Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe dňa 20.12.2017 zopakoval ktoré skutočnosti boli rozhodujúce na vydanie rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa ako sa žalovaný vysporiadal s dôvodmi odvolania žalobcu a uviedol, že žiada žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pretože zhrnul k žalobným dôvodom podmienky možnosti uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty uplatnenej žalobcom z predloženej faktúry, ktoré žalobca nenaplnil. Z uvedeného dôvodu bolo povinnosťou správcu dane po vykonanej kontrole a preverení skutočností zakladajúcich skutočnú nielen formálne a deklarovanú činnosť dodávateľa žalobcu a žalobcu samotného, t.j. preverenie záverov o nevykonaní obchodu, ktoré vzal za základ správca dane na vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty. Správca dane dodatočným platobným výmerom nepriznal nadmerný odpočet za máj 2011 v sume 55.267,26 Eur a určil vlastnú daňovú povinnosť 399,41 Eur. Žalovaný mal za to, že rozhodnutie správcu dane je založené na dôvodných skutkových záveroch z vykonaného dokazovania v reťazci dodávateľov a odberateľov predmetu dodávky vyplývajúceho z daňového dokladu, z ktorého odpočet žalobca uplatnil, rozobral jednotlivé dôkazy vo vzťahu k týmto aktérom a vyhodnotil ich ako nepreukázané v celkovom reťazci obchodov vykonávaných žalobcom, jeho odberateľom a jeho odberateľmi, pričom rozhodujúcim je tiež a predovšetkým jeho obchod uzavretý s dodávateľom SR DEVELOPMENT. Správca dane podľa žalovaného správne vyhodnotil jednotlivé dôvody nepriznania nadmerného odpočtu, keď nemal za preukázané ani dodávanie prostredníctvom prepravných spoločností ale ani vykonanie obchodu medzi dodávateľom žalobcu a žalobcom z dôvodu, že samotné obchody žalobcu vo vzťahu k jeho odberateľom mal za pochybné v dôsledku aj preverovania záverečnej spoločnosti VYTRYCH a.s., ktorá mala byť koncovým odberateľom uvedeného programového vybavenia dodávky žalobcovi zo strany SR DEVELOPMENT pre koncového odberateľa. Vychádzal z preverenia kúpnej zmluvy medzi SR DEVELOPMENT a GLOBAL PROPERTIES z 30.9.2010 a z nasledujúcich kúpnych zmlúv uzavretých medzi žalobcom a Daylan Trade s.r.o. a tiež preverovaním obchodov súvzťažných spoločnosťami Blizz group s.r.o. a TRUMPF Praha s.r.o., ako aj dodávky z Poľského podnikateľského prostredia spoločnosťami BOKI robotizované systémy a so spoločnosťou SYSTEM ROBOT AUTOMAZIONE s.r.l. a Bizz group s.r.o.

17. Medzinárodná výmena informácií spoločnosti Daylan Trade s.r.o. zahrnutá do výsledkov dokazovania v protokole nepreukázala reálnosť dodávky žalobcu ďalej, rovnako medzinárodná výmena informácií na preverovanie zahraničných dodávateľských subjektov v oboch prípadoch spravila pochybným celé obchodné dianie o danom predmete, hoci sa tam nachádzali faktúry, ktoré sú žalovaným uvádzané ako dôkazy i pre správcu dane, nebolo možné konštatovať reálnosť dodávky žalobcovi.

18. Z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nebolo potvrdené obstaranie tovaru od firmy GLOBAL PROPERTIES s.r.o. spoločnosťou Dalyan Trade, s.r.o., nakoľko okolnosti obstarania zariadenia do ČR neboli riadne objasnené. V súčasnej dobe je spoločnosť Dalyan Trade, s.r.o. v šetrení Políciou ČR a so správcom dane nespolupracuje. Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti Dalyan Trade, s.r.o., p. C. R. (od 28.7.2010 do 30.7.2012) mal byť tovar prevezený priamo k odberateľovi VYTRYCH a.s., presnú adresu si nepamätal. Svedok uviedol, že GLOBAL PROPERTIES s.r.o. dodával stroje spoločnosti Dalyan Trade, s.r.o. až v 3. štvrtroku 2011, o aké konkrétne stroje sa jednalo nevedel uviesť, ani na aký účel boli použité, nepamätal si ani adresu nkladky ani miesto vykládky, (Odpoveď na žiadosť o doplnenie odpovede E_SK_20110524_11375/1 I/Merc_R, súčasťou ktorej bol Protokol o výsluchu svedka Č.j. 6044269/15/2005/62531-107598).

19. Vo vyrubovacom konaní správca dane vykonal ďalšie dokazovanie a vypočul bývalého konateľa spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o., p. W. O., (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100009417/2017 zo dňa 03.01.2017), ktorý svojou výpoveďou síce potvrdil dodanie programovej podpory v zmysle faktúry č. 20110501 zo dňa 09.05.2011, ale nevedel uviesť, kedy presne bola programová podpora odovzdaná, k svojim tvrdeniam nepredložil žiadne doklady, nakoľko už nie je konateľom spoločnosti a nevedel sa vyjadriť k výmazu spoločnosti z OR.

20. Vyjadrenie p. W.F. O. je v rozpore s vyjadrením daňového subjektu, že súčasťou dodávky strojného zariadenia v mesiaci október 2010 bolo dodanie programovej podpory pre toto zariadenie (Zápisnica č. 100444253/2017 zo dňa 13.03.2017). Daňový subjekt bol pri svedeckej výpovedi pána W. O. prítomný, ale na dané vyjadrenie svedka nereagoval. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že z vyjadrenia dodávateľa zariadenia, že „najprv bolo dodané strojnité zariadenie a až následne bola dodaná programová podpora k danému zariadeniu" a že „výrobca nedodáva taký software, ktorý bol od investora požadovaný", vyplýva, že preverovaná programová podpora k danému zariadeniu nebola súčasťou dodávok, preto nemohol byť vystavený ani dobropis č. 2011D0401 zo dňa 20.04.2011. Preto sa považovala námietka daňového subjektu, že „faktúra č. 20110501 nie je samostatnou faktúrou na dodávku časti technologického zariadenia, ale opravným dokladom (farchopisom), nakoľko sa viaže k zániku na zľavu k obstaraným technológiám" za neopodstatnenú. Ako hlavný dôkaz k uskutočneniu zdanieľných obchodov p. W. O. uviedol skutočnosť, že programovú podporu dodanú daňovému subjektu vykonal v subdodávke prostredníctvom pána H. P.. Správca dane preto vo vyrubovacom konaní na základe podnetu daňového subjektu vypočul pána H. P., (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100323102/2017 zo dňa 20.02.2017), ktorý potvrdil dodanie programovej podpory a uviedol, že predmetnú službu vykonal za odplatu 2 500,00 eur, ale správcovi dane nepredložil žiadne dôkazy o svojich tvrdeniach. Žalobca nevedel vysvetliť neúmerne navýšenie ceny za výkon rovnakých služieb (pozn. tá istá služba, ktorá bola dodaná spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o., za cca 2 500,00 eur bola daňovému subjektu následne fakturovaná za 334 000,00 eur). Podľa vyjadrení daňového subjektu bola cena stanovená dohodou s p. W. O., bol to pravdepodobne pomer k celkovej cene zariadenia.

21. K námietke týkajúcej sa spochybnenia prepravy tovaru kvôli nezrovnalostiam v dátume na CMR dokladoch a dátume dodania tovaru na faktúre od špedičnej spoločnosti správca dane uviedol, že právo na odpočítanie dane neposudzoval len na základe nezrovnalostí v dátumoch na CMR dokladoch a dátumoch dodania tovaru na faktúrach od špedičnej spoločnosti. K vysloveniu záveru z daňovej kontroly, nezrovnalosti v dátumoch montáže zariadenia, a dátume dodania služby deklarovanej faktúrou č. 20110501 zo dňa 09.05.2011, ktoré správca dane presne špecifikoval v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a zároveň aj v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100444253/2017 zo dňa 13.03.2017, v ktorej mal daňový subjekt možnosť vyjadriť sa k uvedeným nezrovnalostiam. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že služby mali byť dodané skôr, ako bolo zariadenie ako celok zmontované.

22. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia boli podrobne uvedené zistené nezrovnalosti v predložených dokumentoch a zistené skutočnosti logicky vyhodnotil tak, že nebolo preukázané, v ktorý deň mala byť programová podpora odovzdaná, kedy a či bola v skutočnosti odovzdaná, resp. či bola akákoľvek iná programová podpora (mimo programovej podpory dodanej výrobcom) vôbec potrebná pre správnu funkčnosť zariadenia V predloženej kúpnej zmluve uzatvorenej medzi predávajúcim SR DEVELOPMENT, s.r.o. a kupujúcim GLOBAL PROPERTIES s.r.o. sa v žiadnom článku neuvádza, že predmetom dodávky by mala byť aj programová podpora pre zariadenie. O takejto dohode je zmienka len v Zázname z rokovania zmluvných strán zo dňa 20.04.2011, kde sa uvádza, že programová podpora nebola dodaná, preto dodávateľ vystaví dobropis, a že po dodaní predmetného programového vybavenia bude uhradená suma 278 333,33 eura, pričom dodacia lehota je 30 dní.

23. Žalovaný i správca dane vo vyrubovacom konaní konali v súlade s ustanoveniami § 3 a § 24 Daňového poriadku a riadili sa právnym názorom odvolacieho orgánu, keď posúdil a vyhodnotil dôkazy, návrhy dôkazov a vyjadrenia daňového subjektu vo vzťahu ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu a doplnil dokazovanie o výsluch svedkov p. W. O. a p. H. P.. V rámci svojho šetrenia hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, preto Finančné riaditeľstvo SR považuje uvedenú námietku daňového subjektu za neopodstatnenú.

24. Na základe predloženého spisového materiálu a výsledkov vykonaného dokazovania sa konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zisteného skutkového stavu urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

25. Žalovaný sa stotožnil so skutkovým stavom a skutkovými závermi i právnym posúdením správcu dane o otázke naplnenia ustanovení § 49 až § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty. Vychádzal zo záveru správcu dane, že žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie máj z faktúry z 9.5.2011 č. 20110501 so základom dane 278.333,33 Eur a daňou 55.666,67 Eur za programovú podporu pre zariadenie, ktoré bolo predmetom dodávky na základe zmluvy a záznamu z rokovania medzi zmluvnými partnermi zo dňa 20.4.2011 vyplýva, že spoločnosť bola vymazaná z obchodného registra a jej právny nástupca, takže žalobca podľa správnych finančných orgánov nesplnil zákonné povinnosti a nevznikla mu povinnosť v zmysle § 19 ods.1, lebo nepreukázal prijaté služby spojené s dodávkou tovaru. Pre uvedený obchod žalobca predložil kúpnu zmluvu uzavretú medzi ním a SR DEVELOPMENT s.r.o. z 3.9.2010 a dodatok 1 z 1.12.2010, záznam z rokovania medzi týmito stranami z 20.4.2011, ktorý uvádza, že dohodli, že súčasťou je aj dodávka programovej podpory koncového používateľa VYTRYCH a.s., t.j. 106 svetidiel. Pretože táto nebola dodaná, zmluvné strany sa dohodli vystaviť dobropis k tomuto rozsahu dodávky na sumu celkom 334.000,00 Eur, predložila aj odovzdávajúci protokol zo 6.5.2011 medzi zmluvnými stranami s konštatovaním ako to bolo uvedené v dodatku, že ide o dodávku pre VYTRYCH a.s. na základe kúpnej zmluvy z 3.9.2010. Predložil aj kúpnu zmluvu uzavretú 19.8.2010 a odovzdávajúci protokol medzi žalobcom a firmou Beliantrade s.r.o. z 19.8.2010. Žalobca predložil aj faktúry z 3.5.2011 od dodávateľa JF trans s.r.o. o dodaní tovaru 3.5.2011 a preprave z 13. a 19.4.2011 pre VYTRYCH. Prepravcom bol ALBEMA Rimavská Sobota a Stavopříboj. Z podania dane v celom reťazci spoločností zainteresovaných do tohto dodania a obchodných vzťahov preveroval dodanie tovaru a z programovej podpory, ktorá bola predmetom dobropisovania a následného dodania žalobcovi spoločnosťou SR DEVELOPMENT tým, že konečný užívateľ ako bolo vyššie uvedené mala byť spoločnosť VYTRYCH a.s. v Českej republike. Zistil, že linka na výrobu svetidiel, ktorá bola vlastne predmetom dodávky a k nej uvedená programová podpora, bola dodaná SK DEVELOPMENT Blizz group. Jej dodávateľom mali byť spoločnosti BOKI robotizované systémy z Poľska, SYSTEM ROBOT AUTOMATIZIONE z Talianska, TRUMPF Praha a TEXATO s.r.o. Praha. Z popísaného preskúmania označených dokladov v rozhodnutí žalovaného uvedeného na strane 5, 6 a 7 vyplynulo, že odberateľom strojného zariadenia od žalobcu bola spoločnosť Daylan Trade s.r.o. Praha a na základe medzinárodnej výmeny informácií tento technologický celok sa nachádza u firmy VYTRYCH, kde mal byť dodaný, ktorá firma je v súčasnosti, ako uvádza správca Českej republiky, je predmetom vyšetrovania políciou. Spoločnosť Daylan Trade a jej jediný spoločník je občan Maďarskej republiky, u ktorej sa eviduje nedoplatok 7,5 milióna korún. Správca dane vyhodnotiac všetky na strane 5, 6, 7 vyhodnotené dôkazy predložené jednotlivými aktérmi obchodu uzavrel, že žalobcom dodávané optické stroje spoločnosti Daylan, to znamená následne šetril druhý obchod žalobcu ako dodávateľa, pričom DPH bola uplatnená vo vzťahu k platbe, ktorú vykonal ako odberateľ spoločnosti SK DEVELOPMENT. Konateľ spoločnosti Daylan Trade C. R. si nepamätal rozhodujúce skutočnosti, týkajúce sa dodávky, dokonca v niektorých súvislostiach konštatoval, že sa na žiadnej montáži nepodieľala jeho spoločnosť a bolo zistené, že nemal finančné prostriedky. Pokiaľ ide o zistenie z medzinárodnej výmeny informácií, týkajúcej sa poľskej spoločnosti SYSTEM ROBOT AUTOMAZIONE a SYSTEM ROBOT AUTOMATIZIONE z Talianska, uvedené spoločnosti a ich obchody mali byť preukazované prostredníctvom preukázania prepravy, ktoré mali byť dodané spoločnosti odberateľa Blizz group. Táto spoločnosť predávala na základe kúpnej zmluvy do Českej republiky spoločnosti TRUMPF Praha s.r.o., ktorá asistovala pri montáži pre koncového odberateľa. Tovar mal prepravovať Radl s.r.o. s vodičom C. U.. Správca dane získal na základe žiadosti informácie z oblasti boja proti podvodom 2.8.2011, zistil za obdobie 8 - 12/2010 a 2-4/2011 spoločnosti VYTRYCH doklady týkajúce sa vývojovej flexibilnej jednotky, ktorá bola fakturovaná prostredníctvom spoločnosti žalobcu Daylan Trade s.r.o., Borex trade, F1 holding a spoločnosti VYTRYCH. Technologická linka bola predmetom predfakturácie (len). Žiadajúci orgán vyjadril podozrenie, že sa nejedná o reálne dodanie tovaru. Prepravné listy na dodávku správcu dane boli posúdené ako nehodnoverné, lebo predložené CMR doklady osvedčovali prepravy uskutočňované inými prepravnými spoločnosťami.

26. Žalovaný konštatoval, že i vo vyrubovacom konaní bolo zistené prostredníctvom Kriminálneho úradu finančnej správy operačného strediska Bratislava, v ktorom bolo zistené z výpovedi konateľa

spoločnosti dodávateľa žalobcu, že sa nepamätá na predmetnú dodávku adresovanú žalobcovi, z ktorej si uplatnil daň z pridanej hodnoty. Na strane 10 svojho rozhodnutia zistenia správcu dane žalovaný opakuje pre argumentáciu o tom, že reálne vykonanie obchodu nebolo správcom dane konštatované ako preukázané. Viac krát v zisťovaných skutočnostiach vyplynul záver o tom, že programová podpora mala byť produkovaná dodatočne po prvotnom dobropise následne dodávaná cez hore uvedené spoločnosti a túto podporu mal vypracovať H. P., bytom v Košiciach a dodať ju spoločnosti dodávateľa žalobcu. O svojich tvrdeniach, ktoré potvrdil, však tento svedok nepredložil žiadne doklady. Žalovaný opakujúc správcu dane zahŕňa svoje zistenia na strane 11 rozhodnutia od odseku 2 a pokračujú na strane 12 vývojové zariadenie bolo odovzdané alebo malo byť odovzdané v mieste určenia spoločnosti VYTRYCH 30.3.2011 spoločnosťou Daylan Trade. Žalovaný akceptoval názor vychádzajúci z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-439/04 Axel Kittel, kde v bode 59 sa konštatuje, že vnútroštátny súd odmietne priznanie práva na odpočet, ak vo svetle objektívnych skutočností je preukázané, že sa platiteľ zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z DPH a sú dotknuté objektívne kritériá, na ktorých by bola založená dodávka ako základ pre plnenie z dane. Žalovaný tak s poukazom na § 49 ods.1 a 2 a § 51 ods.1 písm.a/ v spojitosti s § 49 a § 49 ods.2, ako aj § 71 nemal za preukázané vykonanie obchodu deklarovaného na písomnom doklade označenom ako faktúra zo dňa, ktorý nasvedčuje uplatneniu práva žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty z údajne zaplatenej, dodanej podpory k dodávanému zariadeniu žalobcovi jeho dodávateľom SK DEVELOPMENT.

27. Žalobca správnou žalobou napadol obe rozhodnutia, rozhodnutie žalovaného zo dňa 27.7.2017 i rozhodnutie správcu dane zo dňa 12.5.2017, ktoré obe žiadal zrušiť z týchto žalobných dôvodov. Žalovaný mal pochybiť ak potvrdil rozhodnutie správcu dane o otázke záverov z kontrolovaných zdaniteľných obchodov odpočtu dane z pridanej hodnoty skutočností o dodaní tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty a vedenia potrebných daňových záznamov.

28. Predovšetkým označil dôkazy kúpnu zmluvu z 3.9.2010, dodatok z 1.2.2010 medzi žalobcom a SK DEVELOPMENT. Tvrdil, že programová podpora nebola dodaná a preto ju dobropisoval za túto programovú podporu faktúrou z 9.5.2001 mal zaplatiť 334.000 Eur. Mal za to, že preukázal aj prepravu CMR dokladmi pre konečného užívateľa VYTRYCH. Mal teda za nepochybné, že dodávky od spoločnosti DEVELOPMENT až po konečného odberateľa vlastne preukazujú postavenie žalobcu ako oprávnenej osoby, ktorá vykonala obchod, ktorý zaplatila a svojou dodávkou tovaru spoločnosti v Českej republike splnila podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty, resp. oslobodenia dane z pridanej hodnoty.

29. Žalobca s odkazom na judikát Súdneho dvora Európskej únie konštatuje sp.zn. C-41/0604, ktorý cituje a ktorého podstatou je, že ak viaceré výkony alebo činnosti zdaniteľnej osoby sú v prospech zákazníka a úzko spojené, majú jednu ekonomickú podstatu, je súčasťou týchto úkonov všetko čo dotvára dodávku na uplatnenie dane. Podľa žalobcu usmernenie šiestej smernice žalovaný i správny orgán prvého stupňa posúdili nesprávne, pretože išlo o službu softverovej podpory, ktorá nebola dodaná, až následne a bola súčasťou celého technologického zariadenia. Pretože SK DEVELOPMENT vznikla bol dodávateľom žalobcu a žalobca uplatnil odpočet dane.

30. Žalobca namietal porušenie procesných ustanovení zákona č.563/2009 a to svoje povinnosti správcu dane, predovšetkým pochybil ak vyhodnotil účtovný doklad, t.j. označenú faktúru za nedostatočný podklad pre odpočet dane. Tiež mal za to, že mal správca dane dostatok informácií od konateľov spoločností dodávateľa žalobcu ale aj ďalších spoločností, ktoré označil a mal za to, že správca dane vykonal dokazovanie, ktoré po prerušení kontroly prekročilo celkovú dobu trvania kontroly, prípustnú podľa zákona o dani z pridanej hodnoty a daňového poriadku. Tvrdil, že vykonanie medzinárodného šetrenia v rozsahu 19-20 mesiacov od prerušenia kontroly v spoločnosti Daylan Trade a VYTRYCH boli nad rámec zákonnosti a regulérnosti prebiehajúcej daňovej kontroly u žalobcu. Mal za to, že mnohí aktéri potvrdili jednotlivé dodávky tovaru spoločnostiam v obchodnom reťazci. Posúdenie ceny programovej podpory ako neúmernej považoval za nepochopenie jej súvislosti s celkovou dodávkou tovaru.

31. Namietal i nesprávne závery správcu dane a tak i žalovaného o objednaní dodávky od žalobcu zo spoločnosti Daylan Trade, ktorá bola potvrdená podľa jeho názoru. Obdobne ako bolo potvrdené u konečného užívateľa VYTRYCH a.s. Praha, že dodávku obdržal. Pokiaľ bola programová podpora konečnému užívateľovi odovzdaná a došlo k vyfakturovaniu služieb, nemožno mať pochybnosti o tom, že dodanie tovaru podlieha článku 2 ods.2 šiestej smernice. Pokiaľ ide o smernicu „S 2006/112/EHS“

o spoločnom systéme DPH, namieta, že z judikatúry vyplýva, že posúdenie ekonomických reťazcov a záver o vedomosti uplatniteľa DPH v tomto reťazci nebránia uplatneniu po preukázaní dodania dane z pridanej hodnoty, hoci v inej súvislosti mohol byť obchod jeho aktérov súčasťou podvodu, pokiaľ uplatniť o tom nevedel. Porušenie procesných predpisov, t.j. vyhodnotenie vo vzájomnej súvislosti obsahujúce v ust. § 2 ods.1, 2, 3 a 6 Daňového poriadku, vyhodnotenie svedeckých výpovedí a jednotlivých dôkazov pokladal žalobca za nezákonné a na svoj úkor.

32. Mal za to, že on sám vyčerpал dôkazné bremeno, ak predložil všetky formálne doklady a označil aktérov obchodu. Hoci žalobca uvádza, že jeho žalobný návrh sa opiera o žalobné body uvedené v § 191 ods.1 písm.c/, d/, e/, f/, g/ v skutočnosti nesprávnosť právneho posúdenia veci, neodôvodnenie rozhodnutia, jeho rozpor s obsahom administratívnych spisov a podstatné porušenie povinností, ktoré môže mať za následok nezákonné rozhodnutie, žalobca potrebným spôsobom neodôvodňuje. Žalobný návrh možno pokladať za vyargumentovaný s poukazom na zisťovaný skutkový stav a skutkové závery, ktoré sú predmetom alebo výsledkom hodnotenia správcu dane zisteného skutkového stavu, ktoré si ale žalovaný osvojil.

33. Žalobca sa 11.4.2018 svojim vyjadrením vyjadril k tomu, že žalovaný pokladá jeho žalobu za nedôvodnú a predovšetkým pripojil rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5Afs/60/2017-60. V tomto rozsudku uvedený súd zrušil rozsudok Mestského súdu v Prahe zo dňa 30.1.2017 i rozhodnutie žalovaného a vec vrátil tomuto na ďalšie konanie. Predmetom prieskumu bol rozsudok Mestského súdu v Prahe, ktorý rozhodol o žalobe žalobcu, ktorou uplatňoval právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ktorej Mestský súd v Prahe nevyhovel, žalobu zamietol a mestský súd sa stotožnil so skutkovým a právnym hodnotením vykonaným žalovaným, ktorý mal za to, že neboli preukázané podmienky pre uplatnenie zdaniteľného obchodu z hľadiska dane z pridanej hodnoty, tak ako to požadoval žalobca. Najvyšší správny súd rozhodnutie správneho súdu Mestského súdu v Prahe zrušil a zrušil aj rozhodnutie žalovaného, ktorý bol v tomto konaní správnym súdom. Z vyjadrenia žalovaného v tomto konaní (poznámka súdu, ktorý bol vlastne v konaní pred správnym súdom úspešný, keď žalobu žalobcu správny súd zamietol, ale neúspešný v konaní pred Najvyšším správnym súdom, lebo ten zrušil rozhodnutie nie len žalovaného, ale aj správneho súdu). Žalovaný uviedol, že nie je dôvod na priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty pre žalobcu, pretože nebolo preukázané vykonanie obchodu. Uvedený rozsudok predložil žalobca s poukazom na realitu, ktorá napokon ani nie je právoplatným ukončením preverovania obchodu vo vzťahu ku konečnému odberateľovi v predmetnej veci, ktorým je spoločnosť VYTRYCH a.s. Praha a úspech tohto žalobcu zrušením rozhodnutia správneho súdu aj rozhodnutia žalovaného napadnuté jeho správnou žalobou, žalobca uviedol ako dôkaz o preukázaní, resp. ako memento o preukázovaní a spôsobe hodnotenia preukazovaného plnenia, ktorý aj v jednom z ohnivok obchodného reťazca môže byť v niektorom zo štádií samotného správneho ale i trestného konania povinným z hľadiska trestnoprávneho.

34. Po vyjadrení z 11.1.2018 žalobca nesúhlasí s hodnotením správcu dane a žalovaného, že pri vyhodnotení predložených dokladov nemožno vychádzať z formálnych dokladov a je potrebné vychádzať z faktického stavu, po preverení ktorého správca dane uzavrel, že obchod, tak ako bol uvedený v účtovných dokladoch, najmä v uplatnenej faktúre a daňovom priznaní žalobcu za máj 2011, nebol realizovaný, že softvérová podpora, ktorá mala byť súčasťou dodávky, v skutočnosti nebola predmetom dodávky, hoci bola konečnému odberateľovi dodaná. V systéme vytvoreného reťazca obchodov bolo konštatované, že tieto sa napokon neuskutočnili a že boli účelovým spôsobom ako nadobudnúť výhody zo systému dane z pridanej hodnoty.

35. Správny súd konajúc o správnej žalobe podľa § 177 a nasl. zák.č. 162/2015 Z.z. o Správnom súdnom poriadku podľa konštatuje po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a oboznámení sa s obsahom administratívnych spisov žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa jednomyselne dospel k záveru, že žalobe nie je možné vyhovieť. Žalobca nepreukázal označené žalobné dôvody a v konaní nesplnil zákonné podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty na odpočítanie dane z predmetných obchodov. Preto správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

36. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, platiteľ dane môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, Každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

Podľa § 71 ods. 3 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru a služby.

Podľa § 74 ods. 1 písm. i) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

37. Správny súd z predloženého v súlade s ustanovením § 3 ods. 1, ods. 3 a § 24 Daňového poriadku konštatuje správnosť prijatých záverov o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítané dane v zmysle ustanovenia § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. z uplatnenej faktúry. Tieto sú aj vecne správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj Daňového poriadku. Žalovaný akceptoval správcu dane a v odvolaní napadnutom rozhodnutí dostatočne objasnil dôvody, na základe ktorých dospel k záveru o určení rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie a vysporiadal sa s tvrdeniami, dôkazmi a námietkami žalobcu a dôvodne konštatoval, že odvolacie námietky žalobcu sú neopodstatnené.

38. Žalobca aj v podanej žalobe v súvislosti s uplatnením nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty predovšetkým namietal nepreukázané zistenia správcu dane, na ktorých založil svoje skutkové závery k rozdielu na dani z pridanej hodnoty v uplatnenej sume v súvislosti s označenými obchodmi, aj keď namietal ako je zhrnuté v hore uvedených bodoch tohto odôvodnenia.

39. Podľa názoru správneho súdu vo vzťahu k namietaným nedostatkom pri zisťovaní skutkového stavu je potrebné uviesť, že finančné správne orgány zistili skutkový stav dostatočne a ten sa stal základom pre následné právne posúdenie veci a jednoznačné závery o neplnení zo zmluvy, ktorá bola základom pre

žalobcom uplatnené nároky vo vzťahu k DPH. Správny súd odkazuje na ich zistenia, ktoré boli základom ich právnych hodnotení, ako to uvádza v úvodnej časti i toto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu. Zistenia vychádzali aj z preverovania zmluvných partnerov, ich možností a schopností v konkrétnom čase realizovať obchodné operácie so žalobcom. Na základe aj týchto zistení vyslovil správca dane pochybnosti o reálnom základe uplatnenej faktúry. Žalobca pochybnosti správcu dane nevyvrátil.

40. Správny súd na tomto mieste zvyrazňuje, že účelom daňového konania bolo zisťovanie, či si žalobca splnil svoje povinnosti pri uplatnení odpočtu dane z pridanej hodnoty v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Ak žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z ním deklarovaného zdaniteľného obchodu, bolo jeho povinnosťou preukázať, že k tomuto zdaniteľnému obchodu - sprostredkovaniu obchodov aj reálne došlo tak, ako je to uvedené na predložených dokladoch.

41. K námietke žalobcu o nesprávnom a nedostatočnom skutkovom závere správcu dane, na základe ktorého nepriznal právo na uplatnenie odpočítania DPH, správny súd konštatuje, že samotná existencia faktúr a zaúčtovanie daňových dokladov (faktúr) v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb).

42. Žalobca nevedel objasniť, čo bolo predmetom fakturácie. Vyššie uvádzané i podľa názoru správneho súdu preukazuje, že fakturácia neodrážala reálnu ekonomickú činnosť sprostredkovanie obchodu. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane ani oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane z predloženej faktúry.

43. K námietke žalobcu, v ktorej poukazuje na skutočnosť, že správca dane odvolaním napadnuté rozhodnutie odôvodnil skutkovými zisteniami, ktoré nevyplývajú z obsahu spisu, správny súd uvádza, že uvedené tvrdenie nemožno považovať za pravdivé, keďže správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly rozsiahle dokazovanie v súlade so zákonom, na základe ktorého dospel k skutkovým záverom, uvedeným v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia. Tieto závery správcu dane majú oporu v predloženom spisovom materiáli.

44. Správny súd z odôvodnenia odvolaním napadnutého rozhodnutia, ako aj z obsahu predloženého spisového materiálu dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítané dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2, § 51 a § 74 zákona č. 222/2004 Z.z. Prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. ako aj Daňového poriadku sú správne a zákonné. Žalobca nesplnil podmienky § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zák. č. 222/2004 Z.z. DPH. Na základe toho mu nevzniklo právo na odpočítanie z tam uvedených pokladničných dokladov. Ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty vymedzuje právo platiteľa dane na jej odpočítanie, ktoré vzniká v deň, keď pri službe vznikla daňová povinnosť (§ 19 zákona č. 222/2004 Z.z.). Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a svojim charakterom vypovedajú, čím tento nárok treba doložiť a preukázať.

45. Správny súd pripomína, že podľa judikatúry súdov dôkaznú povinnosť (dôkazné bremeno) rozdeľuje Daňový poriadok medzi správcu dane a daňový subjekt. Všeobecne sa uznáva, že dokazovanie prechádza tromi fázami, v rámci ktorých dochádza k obstaraniu dôkazu, vykonaniu dôkazu a zhodnoteniu dôkazu. Žalobca nijako nereagoval po spochybnení jeho dokladov k uplatneniu odpočtu a nezodpovedal pochybnosti správcu dane. Správca dane bol oprávnený i povinný rozhodovať na základe vlastnej úvahy a dôkazy a v rámci a rozsahu ich vykonania hodnotiť podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a v odôvodnení svojho rozhodnutia vysvetliť v čom videl problematiku tvrdení žalobcu. Žalobca tým, čo tvrdil a predložil nepreukázal reálnosť obchodov a svojich výdavkov súvisiacich s podnikaním. Len na základe formálnych dokladov uplatnil odpočet DPH a na výhradu, že veci neboli správcu dane akceptované, nijako nereagoval, hoci správca dane aj v protokole spochybnil predložené formálne doklady žalobcu. V odôvodnení svojich rozhodnutí uviedol žalovaný s odkazom na správcu dane, prečo pri rozhodovaní neprihliadol na opakujúce sa tvrdenia žalobcu. Žalobca mal povinnosť na podporu svojich tvrdení ponúknuť správcovi dane vykonanie dôkazov o všetkých skutočnostiach, o ktorých mal správca dane pochybnosti. Preto podľa správneho súdu žalobná námietka o nedostatočnom zistení skutkového stavu finančnými orgánmi nie je naplnená. Platí už z poznatkov daňovej i súdnej praxe, že účelom daňového konania je zistiť, či si daňové subjekty

splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok špecificky upravuje zisťovanie, preverovanie základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu, lebo cieľom daňového konania je určenie správnej výšky dane a prípadné uloženie povinnosti zaplatiť /vrátiť/ ju konkrétnemu daňovému subjektu, po preukázaní jej oprávnenosti.

46. V rámci dokazovania v daňovom konaní dôkazná povinnosť prioritne svedčí daňovému subjektu. Primárne je nevyhnutné, aby tento uniesol dôkazné bremeno, ktoré bolo na strane žalobcu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených ale aj splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH), ktorý si tento nárok uplatnil. Je preto jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. K otázke daňovej povinnosti daňového subjektu pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sa vo svojej judikatúre opakovane vyjadril Najvyšší súd SR, napr. v rozsudku č.k. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 judikoval, že „dôkazné bremeno“ je na daňovom subjekte - žalobcovi. Obdobne judikoval dôkaznú povinnosť daňového subjektu Najvyšší súd SR aj v rozsudku č. k. 2Sžf/28/2010 zo dňa 18. 05. 2011.

47. Úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu k spôsobu preukazovania podľa daňového poriadku. Ustanovenie § 49 ods. 2 a § 51 cit. zákona určujú ako musí platiteľ prijať a tiež zdaniteľné plnenie použiť, aby mu vznikol nárok na odpočet DPH, ako má preukázať uplatnenie práva na odpočet a kedy mu tento nárok vzniká. Nárok na nadmerný odpočet DPH vzniká platiteľovi dane vtedy, ak splní obidve zákonné podmienky stanovené v § 49 ods. 2 písm. a/ cit. zákona, t. j., že nadobudlo tovar alebo služby a použil nadobudnutý tovar alebo služby na dodávky tovaru alebo služieb ako platiteľ.

48. Z judikatúry Najvyššieho súdu SR vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda, že tovary a služby, ktoré sú na faktúre deklarované, boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Z dôvodu ľahkej zneužitelnosti platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, musí preukázať existenciu podmienok, ktoré boli pre nárok na odpočítanie dane stanovené, a najmä musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

49. Z ust. § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov vyplýva základná podmienka, za akej si môže daňový subjekt odpočítať daň z pridanej hodnoty, a to, aby išlo o tovar alebo službu, ktorú mu naozaj dodal konkrétny platiteľ dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z dokladov predložených žalobcom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane a v prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúry nie je uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Daňový subjekt, teda v danom prípade žalobca, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre.

50. Dostatočným dôvodom na to, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že a) protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka, b) uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname podľa odseku 15, c) v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.

51. V zmysle vyššie uvedeného ust. § 24 ods. 3 Daňového poriadku nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Podľa § 24 ods. 4 Daňového

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

52. Vo všeobecnosti platí, vychádzajúc z vyššie citovaných zákonných ustanovení Daňového poriadku, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočností 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. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. 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 a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, pretože daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto 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 skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

53. V tejto súvislosti súd poukazuje opäť na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné, aby žalobca, ktorý uplatnil za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej preukázal, že nárok uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Preto ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Aj podľa rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 401/2009-17, ktorý vychádza aj z ustálenej judikatúry (napríklad z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. mája 2000, sp.zn. 4Sž/136/1999), vyplýva záver, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu, týkajúcu sa jeho tvrdení.

54. Súd pripomína už judikovaný záver, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie, pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť. Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne

spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov) a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

55. Správny súd pokladá odôvodnenie rozhodnutia žalovaného posudzujúce rozhodnutie vydané správcom dane (tak prvostupňové ako aj druhostupňové, ktoré sa v plnom rozsahu stotožnilo s prvostupňovým rozhodnutím) za zákonné a v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Porušenie ust. § 49 ods. 1, § 49 ods. 2, § 51, § 71, § 72, § 74 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty správny súd nezistil. Na základe hore uvedeného a ustáleného právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky správny súd v tomto preskúmvacom konaní vyhodnotil žalobnú námietku o nesprávnom právnom posúdení skutkového stavu finančnými orgánmi ako nedôvodnú.

56. Z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že žalovaný správne vyhodnotil konanie pred správcom dane, ktorý získal relevantné dôkazy, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery o tom, že k naplneniu zmluvy o sprostredkovaní obchodu žalobcu nedošlo, čo potvrdili odpovede získané na základe MVI, v rámci ktorej správca dane nezistil, že by sprostredkovateľ obchodov a jeho konateľ aktívne pôsobili pri vyhľadávaní záujemcov o obchod so žalobcom, preto v zmysle obchodného zákonníka odmena vyúčtovaná žalobcovi za sprostredkovanie je nezákonná. Ak na základe uvedených skutočností dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle vyššie citovaných ust. § 49 a ust. § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. sú dostatočné pre tento záver, je postoj správcu dane k predkladaniu ďalších dôkazov žalobcom, podľa správneho súdu v súlade s citovanými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. a Daňového poriadku a opakovane konštatuje, že fakty sú súčasťou argumentácie žalovaného v jeho rozhodnutí. Správny súd tak obe napadnuté rozhodnutia správcu dane i žalovaného pokladá za preskúmateľné a dostatočne odôvodnené.

57. Správny súd pokladá v posudzovanej veci za zásadnú námietku žalobcu, ktorá sa týka zákonnosti daňového konania i dĺžky trvania daňovej kontroly, s odkazom na skutkový základ uvedený v protokole o záveroch daňovej kontroly. Právne hodnotenie zákonnosti trvania daňovej kontroly podľa § 61 ods. 10 Daňového poriadku a článku 10 až 12 Nariadenia EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 nadobúda na význame i v obdobných prípadoch ako posudzovaný v tomto konaní. Správca dane pri dokazovaní využil MVI o zahraničných daňových subjektoch na preukázanie skutkového stavu t.j. sprostredkovania obchodov, na ktorom je založená opodstatnenosť nároku. Bolo preukázané, že tovar bol dodaný zo zahraničia priamo do Maďarska odberateľovi a úloha sprostredkovania obchodu žalobcovi bola formálna. Obchod prebehol bez sprostredkovania.

58. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp.zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019, zaoberajúc sa námietkami nedodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly uviedol, ak odpoveď na žiadosť o výmenu daňových informácií nebola doručená správcovi dane do troch mesiacov, podľa Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty konštatoval, poukazujúc na citované ustanovenie Daňového poriadku, toto umožňuje prerušiť kontrolu vo väzbe na podmienky stanovené citovaným nariadením. V posudzovanej veci Najvyšší súd zdôraznil, že obsah takého opatrenia v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty by nemal ovplyvniť dostatočne zistený skutkový stav, prípadne nesprávny postup zahraničnej daňovej správy a pripísať ho na farchu žalovaného (Finančnej správy Slovenskej republiky).

59. Najvyšší súd SR v rozsudku sp.zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019 zdôraznil, že daňová kontrola má predstavovať akési prípravné konanie, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Kasačný súd k hore uvádzaným výhradám žalobcu v tam posudzovanom konaní, týkajúcim sa nedodržania lehoty upravenej nariadením Rady č. 904/2010 zo dňa 17.10.2010, uviedol, že k námietke zákonnosti daňovej kontroly s poukazom na nedodržanie jej trvania v kontexte nedodržania lehoty troch mesiacov upravenej v spomínanom nariadení Rady EÚ, má spolupracujúci finančný orgán členského štátu poskytnúť na

požiadanie súčinnosť najneskôr v určenej lehote. S poukazom na § 61 ods. 10 Daňového poriadku, článku 10 až 12 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 však daňová kontrola má predstavovať akési prípravné konanie, ktoré slúži na zisťovanie, zhromažďovanie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane, vydané vo vyrubovacom konaní. Za účelom posúdenia, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly, je dôležité vymedziť deň jej začatia a skončenia a má na mysli nie trvanie daňovej kontroly, ale trvanie vybavovania dožiadania prostredníctvom spomínaného nariadenia. Táto lehota je súčasne limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Požiadavku primeranosti vedenia daňovej kontroly podľa súdu zákonodarca formuloval exaktne stanoveným limitom obmedzujúcim časový rozsah daňovej kontroly. Nariadenie Rady č. 904/2010 zo 07.10.2010 upravuje v článku 1 bod 1 tohto nariadenia podmienky, za ktorých majú príslušné orgány členských štátov zodpovednosť za uplatňovanie zákona o DPH, spolupracovať navzájom medzi sebou a komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov. Podľa bodu 1 článku 7 nariadenia na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1 vrátane informácií týkajúcich sa jednotlivého prípadu. Najvyšší súd SR konštatoval, pokiaľ dôjde k prerušeniu daňovej kontroly, správca dane nevykonáva úkony vo vzťahu ku kontrolovanému subjektu, lehota na trvanie daňovej kontroly nebeží a pokračuje znovu po tom, čo správca dane stanoví ukončenie prerušenia daňovej kontroly. Najvyšší súd odkazuje na zásady zisťovania skutkového stavu, v zmysle ktorých súčasťou je i zisťovanie na základe výmeny informácií podľa uvádzaného nariadenia, ktoré upravuje lehoty, v ktorých si členské štáty majú poskytovať súčinnosť, ale ak podľa slovenského právneho poriadku došlo k prerušeniu daňovej kontroly pre MVI, kontrola netrvala dlhšie než uvádza zákon.

60. Z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 10Sžfk/46/2018 z 19.06.2019 súd k otázke prerušenia daňovej kontroly v súvislosti so žiadosťou správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií konštatoval ku kasačnej námietke žalobcu, že v tejto súvislosti nedošlo k prerušeniu procesných lehôt upravujúcu ich dobu trvania daňovej kontroly. Najvyšší súd konštatoval, že nesúhlasí s právnym posúdením správnym súdom, ohľadne dodržania procesných lehôt na výkon daňovej kontroly, pokiaľ sa obmedzil len na konštatovanie, že počas prerušenia daňovej kontroly zákonné lehoty neplynú. Najvyšší súd SR pokračoval, že hoci prerušením kontroly nedochádza k predĺžovaniu legálne vymedzeného času na výkon daňovej kontroly, absolútny čas trvania daňovej kontroly nepochybne narastá a za týchto okolností je potom potrebné ustáliť, či na prerušenie daňovej kontroly existoval relevantný dôvod, „ktorým je zisťovanie skutkového stavu.“ Správca dane mal preto vysvetliť, že nepostupoval pri požiadaní takéhoto medzinárodného prieskumu svojvoľne a že trvanie prerušenej daňovej kontroly bolo v zmysle § 61 Daňového poriadku zákonné, pre medzinárodnú súčinnosť, ktorá bola nevyhnutnou na preukázanie riadne zisteného skutkového stavu. Podľa kasačného súdu nestačí, ak sa správny súd stotožní s rozhodnutím žalovaného a do svojho odôvodnenia preberie iba jeho závery, bez vlastnej logickej argumentácie aj v tomto smere. (Rozsudok sa týka veci 6S/90/2016 Krajského súdu v Košiciach, NS SR rozsudok KS KE zrušil).

61. V inom rozsudku Najvyšší súd SR 4Sžfk/62/2018 z 2. 7. 2019 k otázke prerušenia daňovej kontroly v dôsledku vykonávania dokazovania prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií konštatoval, že daňový poriadok umožňuje daňovú kontrolu prerušiť a rozlišuje fakultatívne a obligatórne prerušenie daňovej kontroly. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade, ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, pre ktorý bola prerušená. Prerušenie kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a ukončením môže byť aj dlhšie ako jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Ak daňová kontrola trvala dlhšie než jeden rok, musí súd skúmať dôvodnosť prerušenia konania. Kasačný súd komentuje absenciu odôvodnenia prerušenia daňovej kontroly a vysvetlenia predĺženia lehoty jedného roka a jej nahradenie vyjadrením, odkazom na iné svoje rozhodnutia sp.zn. 10Sžo/323/2015 z 26.10.2016 a 10Sza/6/2016 zo dňa 18.03.2016 a sp.zn. 10Sza/13/2016 z 21.06.2016. Rozhodnutia pojednávajú o nemožnosti konvalidovať dodatočným vysvetlením a doplňujúcim vysvetľovaním žalovaným alebo súdom to, čo malo byť uvedené dôvodne v napadnutom rozhodnutí. Kasačný súd konštatoval, že správca dane má povinnosť odôvodniť prečo bola daňová kontrola prerušená a prečo toto prerušenie spôsobilo takú dĺžku daňovej kontroly, že táto presiahla jeden rok. Vysvetlenie správcu dane i žalovaného o tejto okolnosti v súvislosti práve s možnosťou požiadať o medzinárodnú výmenu informácií a daňové konanie prerušiť, je pointou rozhodnutia, lebo smeruje k

tomu, že správne orgány v oblasti finančnej kontroly musia vo svojich rozhodnutiach venovať pozornosť dôvodnosti ustanovenej medzinárodnej výmeny informácií a v tejto súvislosti pri nedodržaní lehôt upravených v spomínanom nariadení, dĺžka prerušenej daňovej kontroly má byť predmetom ich záujmu v tom zmysle, aby vysvetlili prečo bolo dôvodné, na medzinárodnú výmenu informácií počkať aj dlhšie obdobie. Najvyšší súd v konštatačnej časti doplnil, že nie je možné súhlasiť s tvrdením sťažovateľa / finančného orgánu/, že jedinou možnosťou ako môže správca dane ovplyvniť dĺžku vybavenia žiadosti je urgencia. Nemôže byť na ťarchu žalobcu, ak správca dane nevykoná medzinárodnú výmenu informácie v lehote určenej Nariadením Rady EÚ č. 904/2010. Dôvodnosť medzinárodnej výmeny informácií je treba chápať v lehotách, ktorými je samotná výmena informácií nariadená. Ak správca dane zaslal 12 medzinárodných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií iných členských štátov, požiadavka využitia práva poskytnúť a požiadať o administratívnu spoluprácu finančný orgán iného členského štátu svojim obsahom napĺňa aj pravidlá upravené vnútroštátnou právnou úpravou a dané sú aj požiadavkou zisťovania skutkového stavu. Podľa Najvyššieho súdu možno prerušiť daňovú kontrolu v súvislosti s požadovanou medzinárodnou výmenou informácií a posudzovanie účelnosti prerušenia takejto daňovej kontroly a celkovo dĺžka prerušenia v každom konkrétnom prípade má byť predmetom posúdenia dôvodnosti a akceptovateľnosti dĺžky medzinárodnej výmeny informácií. Správca dane nie je oprávnený daňovú kontrolu svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, preto ak odôvodnenie rozhodnutí daňových orgánov neposkytuje odpoveď na otázku aký význam mali skutočne zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií skutočnosti na samotnom rozhodnutí správcu dane a ako našli svoj odraz v odôvodnení jeho rozhodnutia o týchto otázkach, môže žalobca namietat dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly. Najvyšší súd uzatvára, že pokiaľ maximálna dĺžka daňovej kontroly je upravená zákonom, nie je dostatočne efektívne prerušenie daňovej kontroly na obdobie 614 dní, ak nariadenie uvažuje s lehotou pre spoluprácu v rozmedzí troch mesiacov. Pokiaľ z administratívneho spisu Najvyšší súd zistil že obdržal prevažnú časť informácií z medzinárodného dožiadania, je potrebné vysvetliť prečo s veľkým časovým odstupom bol vyhotovený protokol z daňovej kontroly od obdržania týchto informácií. Jeho záver je, že nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nesmie byť na ťarchu žalobcu, lebo by to malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní. Najvyšší súd komentuje i čas prerušenia daňovej kontroly v dôsledku medzinárodnej výmeny informácií, pokiaľ sa tak stalo až po 8 mesiacoch od začatia daňovej kontroly. Otázkou je či bol dôvod a či zisťovanie skutkového stavu vyžadovalo takéto prerušenie konania v dôsledku medzinárodnej výmeny informácií.

62. Najvyšší súd SR v rozhodnutí NS SR 8Sžfk/31/2017 z 12.12.2018 rozoberá otázku dĺžky daňovej kontroly a zákonnosti jej prerušenia v súvislosti s požiadavkou o medzinárodnú výmenu informácií v inom členskom štáte EÚ v zmysle nariadenia. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku konštatuje, že ide o zákonnú lehotu pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu. Ide o záväzný limit určujúci zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola je procesom závažným, intenzívnym zásahom v individuálnych právach a sférach daňového subjektu a ani cieľ daňovej kontroly nie je možné dosahovať na úkor práv daňových subjektov v tejto oblasti. Podľa kasačného súdu /aj pokiaľ ide o dĺžku daňovej kontroly/, táto je upravená vnútroštátnym právom. Zákonný charakter lehoty upravenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku a požiadavka na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií v oblasti kontroly a vyrubovania dane z pridanej hodnoty súvisí s námietkou účelnosti prerušenia daňovej kontroly v tejto súvislosti a je predmetom preskúmania správnym súdom, t.j. účelnosti a vhodnosti prerušenia kontroly (nie medzinárodnej výmeny informácií). Predmetom prieskumu je preskúmanie všeobecných zákonných náležitostí rozhodnutia a správna úvaha o účelnosti prerušenia konania z pohľadu vhodnosti a účelnosti úkonov, ktoré správny orgán viedli k prerušeniu kontroly. Kasačný súd k uvedenej súvislosti konštatoval, že ak bol správca dane činný a vykonával iné úkony v daňovom konaní, nedoručenie odpovede včas a vhodným spôsobom urgoval, a ku prerušeniu konania došlo až po tom, keď správca dane vykonal všetky dostupné dôkazy a ukončenie daňovej kontroly bolo závislé práve od medzinárodných informácií, potom je v súlade s cieľom riadneho a dostatočného zistenia skutkového stavu a riadneho odôvodnenia v tejto súvislosti. Požiadavka daňového subjektu, ktorému správny súd zamietol žalobu a on podal kasačnú sťažnosť, nie je opodstatnená.

63. Rozhodnutie kasačného súdu sp.zn. 8Sžf/51/2016 z 23.08.2018 posudzovalo dĺžku daňovej kontroly v kontexte aplikácie dvoch právnych predpisov, pretože daňové konanie začalo a daňová kontrola nebola ukončená a začatá bola podľa zákona č. 511/1992 Zb. Najvyšší súd konštatoval, že k prerušeniu daňovej kontroly došlo z dôvodu zisťovania opodstatnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Realizovaná medzinárodná výmena daňových informácií podľa Nariadenia Rady č.

904/2010, je záväzná v celom rozsahu a uplatniteľná priamo v členských krajinách EÚ. Nariadenie stanovuje pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým úradom členských štátov spolupracovať a vzájomne si vymieňať informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, jeho kontroly a aj v boji proti súvisiacim podvodom z DPH. Potom nedodržanie zákonnej lehoty na vykonanie daňového konania a daňovej kontroly treba akceptovať s odkazom na možnosť prerušenia daňovej kontroly počas uskutočňovania medzinárodnej výmeny informácií. Významným je aj dĺžka prerušenia konania a doba aktívnej súčinnosti alebo nečinnosti správcu dane odôvodňujúca objektívnymi okolnosťami, pre ktoré nemohol správca urýchliť rozhodnutie, ak nedostal požadované informácie. V rozhodnutí sa konštatuje, že nedodržanie doby dĺžky daňovej kontroly nemôže byť na ťarchu správcu dane, pretože takého okolnosti sú objektívnymi a nemôžu byť vyhodnotené ako subjektívna nečinnosť správcu dane. Správca dane aj pri prerušení konania má posudzovať dôvodnosť dĺžky prerušeného konania. Pri posudzovaní dôvodnosti porušenia dĺžky daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku správca dane má uviesť dôvody prečo bolo významným prerušenie daňovej kontroly pre medzinárodnú výmenu informácií z hľadiska zisťovania skutkového stavu. Vychádza sa z porovnávania proporcionality dôvodov na jeho zisťovanie na medzinárodnej úrovni a ochrany práv daňového subjektu i pri porušení dĺžky daňovej kontroly i nedodržania lehoty troch mesiacov podľa článku 10 až 12 medzinárodného Nariadenia Rady ES č. 904/2010 zo 07.10.2010.

64. Správny súd konštatuje k téme zákonnosti celého daňového konania a protokolu, a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly a výkonu medzinárodnej výmeny informácií, že daňový poriadok i nariadenie umožňuje i ukladá správcovi dane aby porovnával dôvodnosť vykonávania medzinárodnej výmeny informácií založenej na potrebe zisťovania skutkového stavu. Absolútna nečinnosť pri nedodržaní lehoty podľa § 46 ods. 10 a 61 Daňového poriadku správcovi dane ukladá povinnosť vysvetliť svoje postupy, úvahy, potrebnosť takéhoto dokazovania v odôvodnení rozhodnutia. Z doterajšej judikatúry nevyplýva, že vnútroštátny súd má vyvodiť z prerušenej daňovej kontroly, ktorá napokon nebola uskutočnená v zákonom upravenej lehote jedného roka, záver o tom, že takáto kontrola je nezákonná, pokiaľ medzinárodná výmena informácií neprebehne v súlade s poukázaným nariadením do troch mesiacov. Správny súd konštatuje, že je povinnosťou správcu dane reagovať na tento fakt buď opakovaným vybavením medzinárodnej žiadosti o výmenu informácií, prípadne nahradenie tejto výmeny informácií iným dôkazným prostriedkom alebo ukončenie daňovej kontroly so záverom, že takáto informácia poskytnutá nebola, vychádzajúc z vykonaného dokazovania vrátane záveru o predmetnej daňovej otázke.

65. Správny súd žalobné námietky žalobcu nepokladal za preukázané s odkazom na predchádzajúci obsah tohto odôvodnenia rozsudku a odôvodnení žalovaného a správcu dane ako i vyššie uvedené názory kasačného súdu k otázkam dĺžky daňovej kontroly v súvislosti s jej prerušením pre využitie medzinárodnej výmeny informácií podľa označeného nariadenia Nariadenia Rady ES č. 904/2010 zo 07.10.2010.

66. Žalobné námietky žalobcu sú v prevažnej väčšine zhodné s odvolacími námietkami žalobcu a podľa názoru súdu žalobca nič podstatné a relevantné pre rozhodnutie súdu v žalobe neuviedol, preto správny súd uzatvára, že žalovaný správne právne posúdil vec žalobcu a zákonne rozhodol, ak potvrdil rozhodnutie správcu dane. Zistenia skutkového stavu nie sú v rozpore s obsahom spisov a žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím a procesným postupom nemohol ukrátiť žalobcu na jeho subjektívnych právach, ako to žalobca tvrdil v žalobe. V skutočnosti argumenty žaloby nesmerujú vôbec k inému žalobnému dôvodu ako je nedostatočne zistený skutkový stav, nesprávne právne posúdenie veci, z nesprávnych skutkových záverov. Neuvádza žiadny dôvod prečo došlo k nesprávne posúdeniu veci, ani právnou, ani zákonnú argumentáciu, ani právnou argumentáciu s odkazom na zákonné ustanovenia a ani iné žalobné body nie sú dostatočne odôvodnené.

67. Správny súd po vykonaní pojednávania žalobu zamietol, vychádzajúc zo záveru, že Krajský súd v Košiciach neuznal za dôvodnú žiadnu zo žalobných námietok žalobcu, konštatujúc, že závery správcu dane a žalovaného správneho orgánu k obsahu a záverom dokazovania v administratívnom konaní sú správne a vychádzajú zo správnych východiskových právnych záverov. Z uvedených dôvodov súd konštatuje k námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu významného pre správne právne posúdenie veci, že predovšetkým ide o správnosť tých záverov, ktoré sa dotýkajú potreby zvládnutia dôkazného bremena na strane daňového subjektu - žalobcu a preukázanie materiálneho základu

plnenia, ktoré je predmetom obchodov deklarovanych pred správcom dane z titulu uplatnenia si nárokov na odpočítanie DPH.

68. Správny súd konštatuje, že zásady platné v rámci správy daní boli dodržané v celom rozsahu a to aj v tom smere, že je predovšetkým potrebné reagovať na potrebu dôkaznej povinnosti zo strany daňového subjektu. V prípade, že žalobca nepreukáže, že predložené doklady majú povahu faktu, tak závery z tohto plynúce smerujú k neuznaniu nárokov na odpočítanie dane DPH.

69. Podrobne sa správny súd zaoberal obsahom dôkazov zabezpečených v tej časti reťazca, v ktorom sa pohyboval žalobca a jeho obchodný partner, z čoho pramenila fakturácia a deklarovaná daňová vec, ktorá sa týka predovšetkým spoločnosti DEVELOPMENT s.r.o. kde dôkazný stav žalobca nezvládol aj podľa správneho súdu v tej časti, ktoré sa týkajú výpovede konateľa tohto obchodného subjektu, ktorý bol obchodným partnerom žalobcu a ďalších skutočností potrebných pre rozhodnutie. Z tohto dôvodu dodávka softvéru, nebola dostatočným spôsobom preukázaná. Ďalšie skutočnosti sa týkali žalobných námietok, neboli tiež relevantným spôsobom preukázané a ide o relevantné tvrdenia, ktoré nemajú a nie sú spôsobilé poslúžiť ako dôvod na zrušenie napadnutých rozhodnutí. V tejto súvislosti, aj tá časť obchodov, ktorá prebehla na území Českej republiky a bola predmetom posúdenia Najvyššieho správneho súdu nemá právny dopad na posudzovanú právnu vec.

70. Správny súd zvážil všetky vyššie uvedené skutočnosti a dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu nie je dôvodná, preto žalobu jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP) podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol.

71. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods.1 a nasl. SSP. Žalobca nemal vo veci celkom a ani v časti úspech, preto mu správny súd nepriznal právo na náhradu trov konania. Žalovaný nežiadal trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať v zmysle § 168 SSP, preto mu súd trovy konania nepriznal.

72. Senát rozhodol v predmetnej veci pomerom hlasov podľa § 139 ods.4 Správneho súdneho poriadku 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Krajskom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 Správneho súdneho poriadku 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 a návrh výroku rozhodnutia.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

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

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

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom, ak má sám vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa.