

Súd: Krajský súd Košice
Spisová značka: 8S/27/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018200425
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 10. 2019
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Naď
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2019:7018200425.1

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: MEAT IMPORT s.r.o., IČO: 44 833 555, Jantárová 30, 040 01 Košice, právne zastúpeného: JUDr. Peter Beluščák, advokát, Jantárová 30, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia č. 100274608/2018 z 1. februára 2018, takto:

rozhodol:

I. Žalobu **z a m i e t a** .

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

o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca včas podanou správnu žalobou doručenu správne mu súdu dňa 11. apríla 2018 žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100274608/2018 zo dňa 1.2.2018, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102268134/2017 zo dňa 30.10.2017, vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania.

2. Správca dane /Daňový úrad Košice/ rozhodnutím č. 102268134/2017 zo dňa 30.10.2017 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 158 227,67 eur za zdaňovacie obdobie február 2014. Správca dane neuznal právo žalobcu na odpočítanie dane z faktúry č. 20140228 zo dňa 28.02.2014 vystavenej spoločnosťou DELOP, s.r.o., Irkutská 5, 040 12 Košice, IČO: 46 011 251, za dodanie služieb za obdobie 02/2014 na základe zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 19.12.2013, pretože uzavrel, že k sprostredkovaniu obchodov žalobcu s označenými odberateľmi nedošlo reálne. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca neúspešne odvolanie.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100274608/2018 zo dňa 1.2.2018 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102268134/2017 zo dňa 30.10.2017. Žalobcovi bolo rozhodnutie žalovaného doručené dňa 13.2.2018. Žalovaný sa stotožnil so skutkovými závermi správcu dane, ktorý svoje rozhodnutie odôvodnil výsledkami vykonanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február 2014, ukončenej dňa 27.3.2017 doručením Protokolu č. 100521332/2017 zo dňa 23.3.2017. Správca dane rozhodnutím č. 102268134/2017 zo dňa 30.10.2017 vyrubil žalobcovi na dani z pridanej hodnoty rozdiel dane v sume 158 227,67 eur. Žalovaný vychádzal zo záveru správcu dane, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že údaje uvedené na preverovanej faktúre majú reálny a pravdivý základ a nepreukázal spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti uvedené v uplatnenej faktúre. Žalobca nepredložil doklady o dodaní služieb sprostredkovania obchodov uvedených na faktúre, ktorá sama o sebe nespĺňala zákonom predpokladané náležitosti. Podľa žalovaného nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľom DELOP, s.r.o., ani z odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Dodávateľská spoločnosť DELOP, s.r.o., ktorá žalobcovi vystavila

faktúru - daňový doklad, obsahujúci podklad pre uplatnenie DPH, ani osoba jej konateľa nebola dodávateľom z iných členských štátov známa a tak sprostredkovanie obchodov žalobcovi spoločnosťou DELOP s.r.o., so zahraničnými dodávateľmi v prospech žalobcu nemal žalovaný za preukázané. Vychádzal i zo zistení, že spoločnosť DELOP, s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov, nepredložila správcovi dane žiadne účtovné a daňové doklady a tak správca dane nemohol preveriť či sporná faktúra bola spoločnosťou účtovaná. Žalobca samotný vykazoval v posledných rokoch vysoké straty a záporné základné imanie a nedosahoval tak účel spojený s jeho podnikaním. Spoločnosť MEAT IMPORT s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia s inou spoločnosťou.

4. Žalovaný po preskúmaní v napadnutom rozhodnutí dôvodil k právnym a skutkovým otázkam: „Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie predmetného rozhodnutia boli zistenia správcu dane, že žalobca v zdaňovacom období február 2014 porušil ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z., keďže si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z faktúr: /1/. č. 939008/1 (interné č. 14TT0057) vystavenou nemeckou dodávateľskou spoločnosťou Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG, Postfach 25 40-33353 Rheda-Wiedenbruck, IČ DPH DE126783184 (ďalej len „Tönnies Lebensmittel“) za dodanie tovaru (krkovička 21 761 kg), DPH 10 227,67 eura - nie je predmetom odvolania, /2/. č. 20140228 (interné č. 14TT0107) zo dňa 28.02.2014 vystavenou spoločnosťou DELOP, s.r.o., Irkutská 5, 04012 Košice, IČO: 46011251, DIČ: 2023185384, IČ DPH: SK2023185384 (ďalej len „DELOP, s.r.o.“) za dodanie služieb na základe zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 19.12.2013 v sume ZD 740 000,00 eur, DPH 148 000,00 eur, celková fakturovaná suma 888 000,00 eur. K dani z pridanej hodnoty v zdaňovacom období február 2014 uviedol, že nadobudol tovar v sume 815 068,27 eura (ZD), DPH 163 013,65 eura, od spoločností z Českej republiky, Nemecka a Poľska a zároveň si z týchto plnení uplatnil odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. c) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. v sume 163 013,65 eura. Správca dane preveroval nadobudnutie tovaru - mäsa od dvanástich zahraničných dodávateľov z Poľska, Česka, Nemecka, ale aj skutočnosti rozhodné pre preukázanie existencie sprostredkovateľa v dodávateľsko-odberateľských vzťahoch medzi jednotlivými dodávateľmi z členských štátov EÚ a odberateľom - MEAT IMPORT s.r.o. v zdaňovacích obdobiach január 2014, február 2014 a marec 2014 a za týmto účelom zaslal dožiadaným zahraničným finančným správcam žiadosť o MVI (Úradný záznam č. 9812401/5/5444162/2014/Zak zo dňa 17.12.2014, Úradný záznam č. 9812401/5/5444188/2014/Zak zo dňa 17.12.2014)“.

5. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane, ktorý počas daňovej kontroly nahliadol do spisu z daňovej kontroly vykonávanej u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie marec 2014. Správca dane prostredníctvom inštitútu medzinárodného dožiadania preveroval nadobudnutie tovaru - mäsa podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z.z. od dodávateľa Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG. (Úradný záznam č. 9812401/5/5444188/2014/Zak. Na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9812401/5/5407512/2014/KoAn zo dňa 16.12.2014). Z odpovede dožiadanej nemeckej finančnej správy vyplynulo, že obchodný vzťah s daňovým subjektom bol nadviazaný v októbri 2012, spolupráca trvala do polovice apríla 2014, kontaktnou osobou za daňový subjekt bol N.. P. W.. Spoločnosti Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG nie sú známe osoby ani spoločnosti DELOP s.r.o., Doublestar s.r.o., G. W., Š.O. K. a U. O., žiadna z uvedených osôb a spoločností sa v spoločnosti Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG neohlásila ani telefonicky, ani písomne, či osobne. Podľa dokladov predložených daňovým subjektom MEAT IMPORT s.r.o. a z dokladov obdržaných s Odpoveďou na žiadosť o MVI, bol tovar uvedený na faktúre č. 939008/1 v množstve 21761,00 kg dodaný do Maďarska (Úradný záznam č. 100308433/2017 zo dňa 14.11.2016, Čiastočné odpovede zaevidované pod č. 5/420753/15 dňa 25.02.2015 a č. 70303/15 dňa 17.03.2015, Odpoveď zaevidovaná pod č. 1659269/2016 dňa 27.10.2016).

6. Správca dane nahliadol aj do spisu z daňovej kontroly na DPH i za zdaňovacie obdobie február 2014 vykonanej v spoločnosti ERIK, s.r.o., Pri Krásnej 3, Košice - m. č. Nad jazerom, DIČ: 2020044609, IČ DPH: SK2020044609, IČO: 36177083 (Úradný záznam č. 100497770/2017 zo dňa 20.03.2017) a zistil, že tovar podľa dodávateľskej faktúry č. 939008/1 od dodávateľa Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG bol predmetom reťazového obchodu medzi tuzemskými a zahraničnými daňovými subjektmi. Fakturácia tovaru prebiehala medzi daňovými subjektmi: Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG (DE) - MEAT IMPORT s.r.o. (SK) ERIK, s.r.o. (SK) Kaiser Food Kft. (HU), pričom preprava tovaru v reťazci dodávateľov bola vykonaná priamo z Nemecka do Maďarska. Tovar uvedený na faktúre č. 939008/1 bol teda dodaný priamo z Nemecka do Maďarska, pričom daňový subjekt mal o tejto skutočnosti vedomosť,

keďže správcovi dane v priebehu výkonu daňovej kontroly predložil dodávateľskú faktúru, kde je ako adresa dodania uvedená adresa Pinguin Foods Hutohaza, Ketegyhazi u.ut 12-14, 5600 Bekescsaba, Ungam.

7. Predmetom fakturácie v zmysle žalobcom predloženej faktúry č. 20140228 zo dňa 28.02.2014 vystavenej spoločnosťou DELOP, s.r.o., mala byť provízia za dodanie služieb sprostredkovania poskytnutých sprostredkovateľom DELOP, s.r.o. záujemcovi - daňovému subjektu na základe Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 19.12.2013 (ďalej len „zmluva“), ktorá bola správcovi dane predložená v priebehu výkonu daňovej kontroly. Zo Zmluvy o sprostredkovaní uzatvorenej medzi sprostredkovateľom DELOP, s.r.o. a záujemcom - daňovým subjektom MEAT IMPORT s.r.o. vyplýva, že predmetom zmluvy je odplatná činnosť sprostredkovateľa, smerujúca k tomu, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť s treťou osobou kúpnu zmluvu na nákup mäsa (čl. I. bod 1.1. zmluvy), pričom sprostredkovateľ sa touto zmluvou zaviazal aktívne vyhľadávať osoby, ktoré majú záujem uzavrieť kúpnu zmluvu. Sprostredkovateľ bol v zmysle zmluvy povinný oznamovať daňovému subjektu osoby, ktoré majú záujem uzavrieť kúpnu zmluvu a ich prípadné ďalšie požiadavky na jej obsah. Odplata bola stanovená na 2 eurá za kg mäsa kúpeného záujemcom s možnosťou jej zvýšenia alebo zníženia o 10 % sprostredkovateľom (čl. II. bod 2.1.) a nárok na províziu mal sprostredkovateľovi vzniknúť až splnením záväzku tretej osoby zo sprostredkovanej zmluvy. V zmysle čl. V zmluvy sa záujemca pri podpise zmluvy zaviazal za účelom zabezpečenia pohľadávky sprostredkovateľa na zaplatenie provízie vystaviť ako zmenkový dlžník 3 vlastné zmenky s doložkou bez protestu v prospech sprostredkovateľa ako zmenkového veriteľa s tým, že na zmenke nebude vyplnená zmenková suma a údaj o zročnosti zmenky, pričom záujemca ako zmenkový dlžník týmto udelil sprostredkovateľovi ako zmenkovému veriteľovi právo doplniť chýbajúce údaje na zmenke tak, aby bola perfektná.

8. Za účelom úplného zistenia skutkového stavu sa preverovalo, či bol deklarovaný predmet fakturácie - služby na základe zmluvy o sprostredkovaní reálne dodávateľskou spoločnosťou dodané a z uvedeného dôvodu vykonal rozsiahle dokazovanie - analyzoval predložené doklady a vyjadrenia daňového subjektu, daňové priznania dodávateľskej spoločnosti a daňového subjektu, preveroval deklarovanú dodávateľskú spoločnosť - vyzval ju na predloženie účtovných dokladov, predvolal osobu, ktorá bola v preverovanom zdaňovacom období podľa Obchodného registra SR jej jediným spoločníkom a konateľom, nahliadol do spisu iného správcu dane v súvislosti s vykonanou daňovou kontrolou u daňového subjektu STONES Slovensko s.r.o., Alvinczyho 24, Košice, za zdaňovacie obdobie február 2014, ktorej bola dodávateľom spoločnosť DELOP, s.r.o. (Úradný záznam č. 100302118/2017 zo dňa 15.02.2017), ako aj do spisu z daňovej kontroly u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie jún 2012 (Úradný záznam č. 100439771/2017 zo dňa 10.03.2017), január 2014 a marec 2014 (Úradný záznam č. 100452702/2017 zo dňa 13.03.2017), prostredníctvom žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) zisťoval, či dodávateľa mäsa mali vedomosť o sprostredkovaní. Prostredníctvom informačného systému finančnej správy správca dane zistil, že dodávateľskej spoločnosti DELOP, s.r.o. bola k 31.12.2014 z úradnej moci zrušená registrácia za platiteľa DPH z dôvodu neplnenia povinností podávať daňové priznania alebo kontrolný výkaz. Spoločnosť DELOP, s.r.o. v priebehu 1. štvrťroka 2014 a celého roka 2014 nedeklarovala vykonávanie ekonomickej činnosti, keďže za rok 2014 daňové priznanie k DPH nepodala ani za jedno zdaňovacie obdobie. Deklarované dodanie tovaru a služieb za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2014 dodávateľská spoločnosť DELOP, s.r.o., daň z deklarovaného dodania tovarov a služieb nepriznala a do štátneho rozpočtu daň neodviedla. Na dani z príjmov právnických osôb podal deklarovaný dodávateľ DELOP, s.r.o. daňové priznanie iba za r. 2011 a za r. 2012. Za rok 2013 a za rok 2014 daňové priznanie podané nebolo. Podľa výpisu z Obchodného registra SR bol spoločníkom a konateľom dodávateľskej spoločnosti DELOP, s.r.o. v období od 08.12.2011 (konateľ od 30.11.2011) až do dňa zániku tejto spoločnosti (26.03.2015), teda aj v zdaňovacom období február 2014 G. W.. Z nahliadnutia do protokolu z daňovej kontroly u spoločnosti STONES Slovensko s.r.o., ktorej dodávateľom bola spoločnosť DELOP, s.r.o. (Úradný záznam č. 100302118/2017 zo dňa 15.02.2017) bolo zistené, že G. W. správcovi dane predložil doklady a vyjadrenie, v zmysle ktorých nebol konateľom spoločnosti od 27.02.2013 a na registri daňových subjektov predložil do spisu správcu dane doklady, ktorými deklaroval iný právny stav v spoločnosti DELOP, s.r.o., ako bol vedený v Obchodnom registri SR (Vyjadrenie zaevidované pod č. 9801400/5/2464841/13 dňa 04.06.2013). G. W. predložil správcovi dane písomnosti - Zápisnicu zo zasadnutia Valného zhromaždenia spoločnosti s ručením obmedzeným DELOP s.r.o., Košice zo dňa 27.02.2013 a Zmluvu zo dňa 27.02.2013 o prevode obchodného podielu spoločnosti s ručením obmedzeným DELOP s.r.o., v zmysle ktorej mala byť nadobúdateľom p. T. T., nar. XX.XX.XXXX

z T.. Okresný súd Košice I. Oznámením zo dňa 13.05.2014 návrh na výmaz odmietol (Úradný záznam č. 9812401/5/3743906/2014 zo dňa 05.08.2014).

9. Správca dane výzvou zaslanou Sociálnej poisťovni Košice preveroval, či dodávateľská spoločnosť DELOP, s.r.o. mala v preverovanom zdaňovacom období vlastných zamestnancov (Výzva č. 9812401/5/28392/2015/Baj zo dňa 11.03.2015). Z odpovede Sociálnej poisťovne Košice vyplynulo, že spoločnosť DELOP s.r.o. nie je v období roku 2014 a ku dňu šetrenia vedená v evidencii Sociálnej poisťovne ako platiteľ poisťného v zmysle § 128 ods. 1 až 3, 8 až 11 zákona č.461/2003 Z. z. o sociálnom poistení a § 14 zákona č.274/1994 Z. z. o Sociálnej poisťovni ako zamestnávateľ (Odpoveď Sociálnej poisťovne č. 909-107/2015 KEM zo dňa 25.03.2015). Správca dane v odvolaní napadnutom rozhodnutí konštatoval, že z vyššie uvedeného vyplýva, že spoločnosť DELOP, s.r.o. nemala vytvorené podmienky na uskutočnenie služieb vlastnými zamestnancami (Úradný záznam č. 100302118/2017 zo dňa 15.02.2017).

10. Správca dane požiadal DELOP s.r.o. o zapožičanie účtovných dokladov preukazujúcich hospodárske a účtovné operácie v zdaňovacom období február 2014. G. W. oznámil správcovi dane, že vzhľadom k tomu, že dňa 27.02.2013 predal svoj obchodný podiel a bol odvolaný z funkcie konateľa spoločnosti a účtovnými dokladmi spoločnosti nedisponuje, avšak v prípade potreby je schopný konkrétne náležitosti potvrdiť (Oznámenie zaevidované pod č. 5/4013287/2014 dňa 27.08.2014). G. W. na otázky správcu dane uvedené vo výzve (kto reálne vykonal deklarované služby) neodpovedal. Správca dane predvolal G. W. ako svedka na výsluch na deň 16.12.2014 Predvolanie na výsluch svedka č. 9812401 /5/5084581/2014/Zak zo dňa 18.11.2014) a o tejto skutočnosti upovedomil daňový subjekt (Upovedomenie o vypočutí svedka č. 9812401/5/5090791/Zak zo dňa 18.11.2014). Správca dane so zmenou termínu ústneho pojednávania nesúhlasil a uviedol, že daňový subjekt si môže za účelom uplatnenia svojho práva ustanoviť zástupcu (Oznámenie správcu dane č. 9812401/5/5370685/2014/ Zak zo dňa 9.12.2014). G. W. sa dňa 16.12.2014 nedostavil na ústne pojednanie (Úradný záznam č.9812401/5/5462185/2014/Zak zo dňa 18.12.2014). Správca dane uviedol, že nemal za preukázané, že účtovníctvo bolo v tejto spoločnosti vedené, keďže účtovné a daňové doklady neboli predložené. Doklad o dodaní služby - faktúru č. 20140228 nemožno považovať za preukázateľný, keďže číslovanie faktúr dodávateľom je mimo číselného radu poradia faktúr. Ako poradové Číslo faktúry je použitý dátum vyhotovenia faktúry, čo je v rozpore so zákonom o účtovníctve a nasvedčuje účelu vyhotoviť faktúru bez možnosti overiť súvislosti s poradím pri jej vyhotovení a účtovaní. Správca dane vyhodnotil konanie G. W. za účelové, realizované nie je v súlade s obvyklým správaním a konaním konateľa spoločnosti, ktorý má záujem reálne vykonávať ekonomickú činnosť. G. W. mu bol známy aj z inej kontrolnej činnosti, kedy taktiež neboli predložené doklady k výkonu daňových kontrol daňovými subjektmi, preto dôkaz - na jeho vypočutie ako svedka, považuje z hľadiska výpovednej hodnoty za druhoradý, za situácie ak reálnosť vykonania obchodu nie je podložená žiadnymi hodnovernými účtovnými, daňovými, resp. inými dokladmi.

11. Z informatívneho výpisu z Obchodného registra SR vyplýva, že MEAT IMPORT s.r.o. je od 14.09.2012 ukrajinská spoločnosť JURUSBUDSERVIS, spol. s r.o., ul. Hruševského 33, 880 00 Užhorod a konateľom je od 13.04.2012 G. U., B. J. D. XX, T. XXXX, T., má ustanovenú prokúru od 27.06.2011, prokuristom spoločnosti je N.. Š. X., A. XXXX/X,XXX XX W.. Prokurista daňového subjektu N.. Š.O. X. uviedol, že s konateľom je v telefonickom kontakte, s G. U.W. sa nepodarilo skontaktovať a od maďarskej daňovej správy, zistil - G. U., T. je osobou, ktorá nie je v ich databáze a jeho adresa je neznáma (Odpoveď na žiadosť MVI č. 9812401/5/3341752/2012/Hrad zo dňa 14.11.2012). Dňa 09.09.2014 N.. Š. X. potvrdil, že predmetom fakturácie boli služby na základe Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 19.12.2013, bola predložená k daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie január 2014. N.. Š. X. uviedol, že činnosť spoločnosti DELOP, s.r.o. spočíva vo vybavovaní výhodnejších nákupných cien u všetkých dodávateľov a za spoločnosť konal p. W.. K požiadavke predloženia zmlúv s jednotlivými zahraničnými dodávateľmi mäsa, N.. Š. X.Ó. uviedol, že mal len ústne jednania so zahraničnými dodávateľmi mäsa telefonicky a prepravu tovaru zabezpečovali dodávatelia tovaru priamo ku konečnému odberateľovi, úhradu za nákup tovaru realizoval daňový subjekt bezhotovostne (Zápisnica o ústnom pojednaní č.9812401/5/4125927/2014/Zak zo dňa 09.09.2014). N.. Š. X. k jednotlivým obchodným prípadom od zahraničných dodávateľov mäsa nepredložil žiadne doklady a dôkazy o reálnom dodaní sprostredkovateľských služieb u jednotlivých dodávateľov o ich konkrétnom obsahu, a konkrétnom prínose pre kontrolovaný daňový subjekt.

12. Správca dane z informačného systému finančnej správy zistil, že daňovému subjektu MEAT IMPORT s.r.o. bola k 31.03.2016 na jeho žiadosť zrušená registrácia na DPH a posledné daňové priznanie k DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie marec 2016, za rok 2014 (január až apríl 2014), ako aj za r. 2013 a 2012 podával daňové priznania k DPH, v ktorých vykazoval pomerne vysoké plnenia na výstupe a taktiež na vstupe, výsledkom plnenia voči štátnemu rozpočtu boli vykazované nízke daňové povinnosti. V daných zdaňovacích obdobiach vykazoval nadobudnutie tovaru z iného členského štátu na r. 07 a 08 DP podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z. z., pri ktorých v zmysle § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorá tovar nadobudne. Od mesiaca máj 2014 do marca 2016 nevykazoval daňový subjekt žiadne plnenia na výstupe a žiadne nadobudnutie tovaru, vykazoval iba nízke odpočítanie dane. V podaných účtovných závierkach za r. 2013 vykázal vysoké straty a to vo výške 10 518 916 eur a za r. 2014, deklaroval vykonávanie ekonomickej činnosti do mája 2014 a vykázal stratu 1 712 944 eur. V predchádzajúcich obdobiach neinvestoval do nákupu vlastného majetku alebo jeho rekonštrukcie a nevlastnil žiaden hmotný investičný majetok a vysoká účtovná strata nenasvedčuje reálnej možnosti obstarávať si nákladnú službu sprostredkovania. Zo súvahy uloženej v registri účtovných závierok MF SR správca dane zistil, že v r. 2013 a 2014 vykazoval záporné vlastné imanie, majetok financoval z cudzích zdrojov. Spoločnosť nedosahuje účel pre ktorý bola založená, a to dosahovanie zisku“.

13. Správca dane dospel k záveru, „že dodávky mäsa, ktoré sa mali uskutočniť z členských štátov EÚ sa neuskutočnili na základe sprostredkovateľskej činnosti deklarovaného sprostredkovateľa DELOP, s.r.o., vychádzajúc predovšetkým z odpovedí na MVI, v ktorých dožiadaní správcovia dane jednoznačne uviedli, že spoločnosť DELOP, s.r.o. a osoba G. W. nie je dodávateľom mäsa známa, resp. uviedli, že na transakciách sa nepodieľali žiadne iné osoby ako sprostredkovatelia a žiaden subjekt nevystupoval ako sprostredkovateľ počas transakcií s daňovým subjektom MEAT IMPORT. Ak teda tieto osoby nie sú tretím osobám - dodávateľom mäsa známe, tak nemohlo reálne dôjsť k naplneniu zmluvy o sprostredkovaní tak, ako je uvedené v bode 1.1. a bode 1.3. zmluvy (oznamovať záujemcovi osoby, ktoré majú záujem uzavrieť kúpnu zmluvu a ich prípadné ďalšie požiadavky). Z odpovedí na MVI taktiež vyplýva, že spolupráca dodávateľov mäsa s daňovým subjektom je dlhodobejšieho charakteru a vo všetkých preverovaných prípadoch vznikla ešte pred uzatvorením Zmluvy o sprostredkovaní. Je otázne, aké činnosti bolo potrebné vyvíjať v zdaňovacom období február 2014, keď prostredníctvom medzinárodného informačného systému a z nahliadnutia do spisov iného správcu dane bolo zistené, že už od roku 2012, resp. roku 2013 daňový subjekt deklaroval nadobudnutie tovaru od týchto dodávateľov. Správca dane v odvolaní napadnutom rozhodnutí taktiež poukázal na skutočnosť, že hodnota odplaty za sprostredkovanie je neprimerane vysoká a je vyššia ako hodnota nadobudnutého tovaru, ako aj na skutočnosti zistené u dodávateľa DELOP, s.r.o. (nemal žiadnych zamestnancov, nepredložil žiadne doklady, nepodával daňové priznania - nedeklaroval vykonávanie ekonomickej činnosti, konanie G. W.) a u daňového subjektu (konateľ daňového subjektu G. U. je osobou, ktorá nie je v databáze orgánov finančnej správy a jeho adresa je neznáma, nepreukázanie úhrady záväzkov zo spornej faktúry, a to ani v ďalších zdaňovacích obdobiach, za r. 2013 a 2014 vykázané vysoké straty a záporné vlastné imanie), na základe ktorých konštatoval, že daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodávateľom DELOP, s.r.o. na materiálnej základni. Podľa správcu dane sa tieto transakcie javia ako umelé, bez ekonomického obsahu a konštatoval, že preverovaná faktúra bola vyhotovená za neuskutočnené (fiktívne) obchodné vzťahy.“

14. Správca dane teda využijúc inštitút medzinárodného dožiadania zisťoval z dôvodu preverovania sprostredkovania obchodných vzťahov vymenovaných zahraničných dodávateľov z Českej republiky, Poľska a Nemecka so žalobcom ich vyjadrenia ku skutočnostiam na základe cielených otázok o ich obchodoch. Zahraniční správcovia dane na dožiadania /celkom 12/ o MVI oznámili, že ich dodávky neboli uskutočnené na základe činnosti deklarovaného sprostredkovateľa DELOP, s.r.o., Spoločnosť DELOP, s.r.o., ani osoba G. W. v ich obchodných prípadoch nevystupovala. Správca dane žiadosti žalobcu zo 07.02.2017 o doplnenie MVI nevyhovel a považoval získané informácie k preverovaným skutočnostiam za postačujúce, tieto vyhodnotil podľa ich obsahu vo všetkých vzájomných súvislostiach jednotlivých odpovedí.

15. Vo vyrubovacom konaní správca dane vydal rozhodnutie, ktorým žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2014 určil rozdiel dane v sume 158 227,67 eura. Na preukázanie obchodov nebola pre správcu dane postačujúca faktúra č. 20140228 zo dňa 28.02.2014 a Zmluva o sprostredkovaní zo dňa

19.12.2013, lebo len týmito sa nepreukázalo, že služba sprostredkovania bola dodaná dodávateľom DELOP, s.r.o..

16. Žalobca v správnej žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného i správcu dane a naplnenie žalobných dôvodov pre zrušenie oboch rozhodnutí podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) SSP.

17. Podľa žalobcu správca dane i žalovaný nesprávne posúdili splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. na základe konania vedeného v rozpore s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Správca dane nezákonne nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane a žalovaný jeho nezákonné rozhodnutie potvrdil, pričom nesprávne a v rozpore so zákonom vyhodnotil ako neopodstatnené námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, čím ho ukrátil na jeho zákonných právach a právom chránených záujmoch /podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP/.

18. Žalobca tvrdil, že preukázal všetky rozhodujúce skutočnosti ohľadne sprostredkovania, uniesol dôkazné bremeno a závery správcu dane a žalovaného nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní. Uviedol, že činnosť sprostredkovateľa spočívala v oslovení potenciálnych predajcov mäsa s cieľom zaobstaráť pre žalobcu možnosť uzatvoriť zmluvu o nákupe požadovaného druhu mäsa, činnosťou sprostredkovateľa a na základe zmluvy o sprostredkovaní došlo k administratívne odbremeniu žalobcu pri vyhľadávaní záujemcov. Za sprostredkovanie obchodu v zmysle zmluvy o sprostredkovaní zaplatil žalobca sprostredkovateľovi odplatu - províziu a to za každý obchod, ktorý bol uzatvorený na základe činnosti sprostredkovateľa /spoločnosť DELOP s.r.o./ . Uviedol, že za spoločnosť DELOP, s.r.o. konal G. W., ktorý mal potvrdiť uskutočnenie obchodov. Zmeny zistené správcom dane v spoločnosti DELOP, s.r.o. (odvolanie konateľa, prevod obchodného podielu) nepokladal žalobca za významné vo vzťahu k realite sprostredkovania obchodu žalobcovi a konštatoval, že za zmeny v tejto spoločnosti a za konanie p. W. nenesie žalobca zodpovednosť a rovnako nenesie zodpovednosť za konanie spoločnosti DELOP, s.r.o., ktorá nepodala daňové priznania k dani z pridanej hodnoty z uvedeného zmluvného vzťahu. Podľa žalobcu záver správcu dane, že dôvodom pre neuznanie práva na odpočítanie dane správcom dane bol fakt, že v daňovom konaní nebolo hodnoverne preukázané, že spoločnosť DELOP, s.r.o. služby uvedené na faktúre mu nedodala, neobstojí. Podľa žalobcu výška odplaty za poskytnuté služby je vecou dohody zmluvných strán a uhradenie faktúry nie je predpokladom pre vznik práva na odpočítanie dane.

19. Podľa žalobcu v rámci dokazovania nebolo prihliadnuté na jeho návrhy, nebolo mu tiež umožnené v rámci dokazovania vykonávať svoje práva za účelom preukázania ním tvrdených skutočností. Správca dane a žalovaný svojím postupom porušili ustanovenia § 3 ods. 1, 2 a 3, § 24 ods. 2, 3 a 4, § 25 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), nakoľko pri správe daní nedbali na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a pri vykonávaní a hodnotení dôkazov nepostupovali zákonným spôsobom a neprihľadli na skutočnosti, ktoré vyšli najavo pri správe daní a na tomto základe dospeli k nesprávnym skutkovým zisteniam, resp. pripisovali dôkaznú váhu skutočnostiam, ktoré neslúžili na preukázanie splnenia (nesplnenia) zákonných predpokladov priznania práva na odpočítanie dane, a tak neprípustne rozšírili tieto podmienky nad zákonný rámec

20. Správca dane podľa žalobcu podstatným spôsobom porušil ustanovenia o vedení daňového konania - dokazovania, keď odoprel predvolať konateľa spoločnosti DELOP s.r.o., G. W. a umožniť žalobcovi na jeho výsluchu klásť otázky za účelom preukázania ním tvrdených skutočností. Namietal, že správca dane uvádza skutočnosti, ktoré zistil zo svojej inej kontrolnej činnosti a spoločnosti DELOP s.r.o. a nie z predmetnej daňovej kontroly žalobcu, preto tieto nemôžu byť použité v rámci predmetného daňového konania. Poukázal na zákonnú definíciu dôkazu v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku. V napadnutom rozhodnutí skutočnosti týkajúce sa spoločnosti DELOP, s.r.o. nemožno považovať za zákonne zistený dôkaz, lebo žalobca nemal právo sa oboznámiť s obsahom uvedeného protokolu vo veci spoločnosti DELOP, s.r.o., nakoľko tento je predmetom daňového tajomstva. Z uvedených dôvodov trval na tom, že tieto sa týkajú iného subjektu a sú predmetom daňového tajomstva a ide teda o dôkazy získané v rozpore so zákonom, podľa § 191 ods. 1 písm. e), f) SSP.

21. Správca dane podľa žalobcu nepostupoval v úzkej súčinnosti s ním ani v prípade vybavovania žiadostí o MVI, kde napriek žiadosti žalobcu mu neumožnil zúčastniť sa osobne vypočutia dodávateľov.

Odpovede na žiadosti o MVI a informácie v nich uvedené sú rozhodujúcim dôkazom (aj keď správca dane a žalovaný tvrdia, že sa o dôkaz nejedná), je dôležité, aby boli zachované práva žalobcu pri vykonávaní dôkazu za účelom bránenia a uplatňovania práv a kontroly správnosti priebehu získavania informácií a správnosti zachytenia takto získaných informácií, ktoré majú byť použité v daňovom konaní /§ 191 ods. 1 písm. g) SSP/.

22. Podľa žalobcu z daňového poriadku vyplýva, že správca dane je povinný vykonať daňovú kontrolu v lehote jedného roka odo dňa jej začatia. Dôvodil, že v zmysle Nariadenie Rady EU 904/2010 /nariadenie/ je prameňom sekundárneho komunitárneho práva v súlade s čl.249 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (ďalej len „ZES“) a má preto všeobecnú pôsobnosť a je priamo aplikovateľné vo všetkých členských štátoch.

23. Žalobca namietal dĺžku trvania daňovej kontroly a pri medzinárodnej výmene informácií zmysle Nariadenie Rady EU 904/2010 o deklarovanych obchodoch namietal, že mu nebola daná možnosť zúčastniť sa jej a vyjadriť sa k obsahu a podať návrhy na doplnenie. Žalobca uzavrel, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac 1 rok odo dňa jej začatia, túto zákonnú lehotu je možné predĺžiť jedine z dôvodov uvedených v § 61 daňového poriadku, formou prerušenia daňovej kontroly. Ak dôvodom prerušenia daňovej kontroly je získanie informácie za podmienok uvedených v predmetnom osobitnom predpise, na základe tohto došlo zo strany správcu dane k prerušeniu daňovej kontroly. Namietal neposkytnutie informácií v rámci MVI v lehote 3 mesiacov a vplyv tohto faktu na dĺžku trvania daňovej kontroly, ktorá začala 28.7.2014 doručením Oznamenia o daňovej kontrole č. 9812401/5/2512617/2014/Zak z 5.6.2014, bola prerušená od 7.1.2015 do 27.10.2016, a ukončená doručením protokolu dňa 27.3.2017.

24. Uviedol, že v zmysle Nariadenie Rady EU 904/2010, v rámci medzinárodnej výmeny informácií je ustanovená lehota na vybavenie druhým členským štátom tri mesiace odo dňa prijatia žiadosti. Z tohto dôvodu sa môže prerušiť výkon daňovej kontroly, za účelom získania informácií, ktoré musia byť poskytnuté v lehote 3 mesiacov maximálne, od prijatia žiadosti. Prerušiť daňovú kontrolu možno len vo väzbe na podmienky ustanovené nariadením, preto fakt, že dožiadaný nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote do 3 mesiacov, neumožňuje správcovi dane nepokračovať vo výkone daňovej kontroly. Žalobca uzavrel, že daňový poriadok limituje výkon daňovej kontroly na obdobie jedného roka odo dňa jej začatia a nedodržanie lehoty 3 mesiacov na poskytnutie informácií dožiadaným správnym orgánom v zmysle Nariadenie Rady EU 904/2010 nemôže byť dôvodom na neukončenie daňovej kontroly v zákonnej lehote do 1 roka odo dňa jej začatia, vrátane lehoty /3 mesiacov/ u každého jej prerušenia v zmysle Nariadenia Rady EU 904/2010.

25. Žalobca tiež uviedol, že daňovú kontrolu nie je možné vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon v zmysle § 61 daňového poriadku a podmienky ustanovené Nariadením Rady EU 904/2010. V zmysle § 46 ods.10 daňového poriadku a Nariadenia Rady EU 904/2010 mala byť daňová kontrola ukončená najneskôr do 28.10.2015. Daňová kontrola bola ukončená dňa 27.3.2017, doručením protokolu. Daňová kontrola tak netrvala celkovo jeden rok + 3 mesiace a nebola ukončená v stanovenej lehote na vykonanie daňovej kontroly a je v rozpore s Nariadením Rady EU 904/2010 a § 46 ods.10 v spojitosti s § 61 daňového poriadku. Tvrdil, že ak daňová kontrola, ktorá nebola vykonaná v súlade so zákonom, ani protokol z nej nemá povahu zákonne získaného dôkazného prostriedku, preto ak bol použitý ako podklad pre vyrubenie dane, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti, vrátane rozhodnutia.

26. Žalobca namietal, že neodopieral povinnú súčinnosť, správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu porušenia lehoty na získanie informácií v zmysle Nariadenia RADY EU 904/2010, lebo Protokol z daňovej kontroly zo dňa 23.3.2017 bol kontrolovanému daňovému subjektu doručený s Výzvou na vyjadrenie dňa 27.3.2017. Takto je protokol nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, ktorý nemôže byť použitý ako podklad na vydanie Rozhodnutia o vyrubení dane (rozdielu dane). Žalobca sa poukázal na rozhodnutia NS SR sp. zn. 3 Sžf/1/2009 zo dňa 29.01.2009, sp. zn. 3 Sžf/2/2009 zo dňa 29.01.2009 a sp. zn. 3 Sžf/107/2009 zo dňa 08.10.2009 aj Ústavného súdu Slovenskej republiky v náleze č. k. III. ÚS 24/2010- 57 z 29. júna 2010: „Ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý“. Daňová kontrola bola nezákonná, vrátane z protokolu vychádzajúcich napadnutých rozhodnutí.

27. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe navrhol, aby Krajský súd v Košiciach žalobu zamietol a vyslovil, že žiadny z účastníkov konania nemá nárok na náhradu trov konania. Zopakoval, že rozhodol po právnom posúdení podľa § 3 ods.1 a ods. 3, ods. 6, § 24 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, a podľa § 19 ods. 1, § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. K uvedeným zisteniam a vyvodeným záverom správcu dane, k námietkam odvolávajúceho vo vyjadrení uviedol ako v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu a pri oslobodení dodania tovaru alebo služieb od dane z pridanej hodnoty, či splnili podmienky odpočtu DPH. Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Žalobca neunesol dôkazné bremeno po spochybnení ním predložených dokladov a nepreukázal, že údaje uvedené na preverovanej faktúre majú reálny a pravdivý základ a nevylúčil pochybnosti správcu dane, ktorý mu zákonne vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 158 227,67 eur za zdaňovacie obdobie február 2014.

28. Žalovaný zvýraznil, že žalobca preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach podľa osobitných predpisov, preukazuje tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a preukazuje vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, dôkazné bremeno je však na žalobcovi. Účelom dokazovania v daňovom konaní je zistiť čo najúplnejšie skutočnosti, ktoré sú nevyhnutné pre správu daní. Podmienky uvedené v § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane a ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani za dobromyseľnosti platiteľa.

29. Z dodávateľskej faktúry musí byť daňový subjekt schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúre. Ak dôkazné bremeno v tomto zmysle neunesie, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalovaný zopakoval, že odvolacie námietky neuznal pre porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 písm. a) a c) zákona č. 222/2004 Z.z. a konštatoval nesplnenie podmienok uvedených v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., lebo z faktúry č. 939008/1 vystavenej nemeckou dodávateľskou spoločnosťou Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG, vyplynul záver, že obchod nebol uzavretý plnením sprostredkovateľskej zmluvy spoločnosťou DELOP, s.r.o.. Žalovaný konštatoval znova, že samotná existencia faktúry nezakladá právo na odpočítanie dane, to sa viaže na splnenie podmienok nároku na odpočítanie dane podľa vyššie citovaných ustanovení § 49 a § 51 v nadväznosti na ďalšie ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. Správca dane oprávnené konštatoval porušenie ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 49 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., pretože žalobca spôsobom vylučujúcim akúkoľvek pochybnosť nepreukázal skutočnosti uvedené na faktúre vystavenej spoločnosťou DELOP, s.r.o., nepreukázal reálne uskutočnenie sprostredkovania, na základe ktorého mala byť fakturovaná sprostredkovateľská odmena, čím neunesol dôkazné bremeno. Nepreukázal za čo konkrétne mal spoločnosti DELOP, s.r.o. vyplatiť sprostredkovateľskú odmenu v sume 888 000,00 eur, ako bol naplnený predmet zmluvy o sprostredkovaní, v čom konkrétne spočívalo sprostredkovanie spoločnosťou DELOP, s.r.o., akým spôsobom spoločnosť DELOP, s.r.o. dohodla dodávky mäsa od jednotlivých dodávateľov, akým spôsobom spoločnosť DELOP, s.r.o. splnila svoje povinnosti, nepreukázal realnosť sprostredkovania.

30. Žalovaný nepovažoval za opodstatnenú i námietku týkajúcu sa skutočností ohľadne zmien v spoločnosti DELOP, s.r.o. (zmena konateľa a prevod obchodného podielu). G. W. správcovi dane zaslal oznámenie s prílohami, ktorými deklaroval, že nedisponuje účtovnými dokladmi spoločnosti DELOP, s.r.o., od 27.02.2013 nie je jej konateľom ani spoločníkom. Menovaný na základe výzvy správcu dane na predloženie dokladov spoločnosti DELOP, s.r.o. totiž zaslal správcovi dane Oznámenie (zaevidované pod č. 5/4013287/2014 dňa 27.08.2014), v ktorom jednoznačne uviedol, že účtovnými dokladmi spoločnosti DELOP, s.r.o. nedisponuje, nemá účtovné doklady spoločnosti DELOP, s.r.o., správcovi dane ich ani nebol schopný predložiť. Tvrdenie, že zdaniteľný obchod, deklarovaný preverovanou faktúrou bol schopný potvrdiť a preukázať sa nezakladá na pravde a je zavádzajúce. Žalovaný preto konštatoval, že konanie G. W. bolo účelové, realizované v snahe vyhnúť sa povinnosti predložiť účtovné doklady spoločnosti DELOP, s.r.o.. Podľa čl. IV bod 3 Zmluvy o prevode obchodného podielu spoločnosti zo

dňa 27.02.2013 sa zaviazal zdržať akéhokoľvek konania v mene spoločnosti a napriek tomu podpísal dňa 19.12.2013 so žalobcom Zmluvu o sprostredkovaní a spoločnosti DELOP, s.r.o. vystavoval faktúry. K námietkam, že žalobcovi boli odopreté procesné práva, žalovaný uviedol, že svedecká výpoveď G. W. nie je podstatná na zistenie rozhodujúcich predpokladov pre priznanie odpočtu DPH, ak žalobca nemal zákonom predpísanú evidenciu, nepreveril si obchodných partnerov, aby v každej situácii mal dostatočné podklady pre riadne preukázanie existencie jeho nárokov v zmysle daňových zákonov, ktoré nebol schopný predložiť správcovi dane.

31. Žalovaný uviedol, že preverovaním obchodných vzťahov žalobcu prostredníctvom medzinárodného dožiadania zistil, že obchodné vzťahy dodávateľov mäsa z Českej republiky, Poľska a Nemecka s daňovým subjektom boli dlhodobejšieho charakteru (nešlo o jednorazové dodanie mäsa). Žalobca nadviazal obchodné styky s dodávateľmi z iných členských štátov už pred obdobím, v ktorom k sprostredkovaniu malo dôjsť (napr. dodávateľ Bajer a spol., spol. s r. o. spolupracoval s MEAT IMPORT s.r.o. odo dňa 12.11.2013, dodávateľ Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG spolupracoval so žalobcom od októbra 2012, u dodávateľa ZBIGNIEW SZUBRYT bola spolupráca nadviazaná dňa 24.07.2012, v prípade dodávateľa "MAS" SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA mala spolupráca trvať od novembra 2013 do februára 2014, u dodávateľa STANISLAW BIELA spolupráca trvala od októbra 2013, v prípade dodávateľa WOJCIECH FRAŃCZAK sa prvé dodanie mäsa pre žalobcu uskutočnilo v decembri 2013 a posledné v marci 2014, s dodávateľom KOVÁŘ plus s.r.o. bola uzatvorená zmluva zo dňa 21.02.2012). Aj prokurista žalobcu N.. Š. X. poskytol správcovi dane k sprostredkovaniu obchodov len všeobecné vyjadrenia o tom, v čom mala služba sprostredkovania spočívať (spoločnosť DELOP, s.r.o. mala monitorovať dodávateľov, sledovať zmeny ponuky na trhu s mäsom, čím administratívne odbremenila daňový subjekt), nepredložil žiadny dôkaz o sprostredkovaní obchodov.

32. Žalovaný preto odkázal na zmluvu o sprostredkovaní uzavretú podľa Obchodného zákonníka. Podľa § 642 tohto sa sprostredkovateľ zaväzuje, že bude vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby záujemca mal príležitosť uzavrieť určitú zmluvu s treťou osobou a záujemca sa zaväzuje zaplatiť sprostredkovateľovi odplatu. Nárok na províziu vzniká až uzavretím sprostredkovanej zmluvy (§ 644), pokiaľ nejde o záväzok podľa § 645 alebo 646 Obchodného zákonníka. Ak však bola zmluva s treťou osobou uzatvorená bez súčinnosti sprostredkovateľa, nárok na províziu sprostredkovateľovi nevzniká (§ 647). Žalovaný viedol: „činnosť sprostredkovateľa musí mať aktívnu povahu, pretože Obchodný zákonník podmieňuje nárok sprostredkovateľa na odmenu skutočnosťou, že výsledok (uzatvorenie kúpnej zmluvy s treťou osobou) bol dosiahnutý pričinením sprostredkovateľa. V príležitosti uzavrieť určitú zmluvu s treťou osobou je význam umožniť nadviazanie spolupráce s novými obchodnými partnermi. DELOP, s.r.o. za 022014, ako vyplýva z odpovedí na MVI, obchodné vzťahy nespomedkoval a žalobca nakupoval od tých istých dodávateľov, od ktorých mäso nakupoval už pred uzatvorením zmluvy o sprostredkovaní. Všeobecné vyjadrenia prokuristu daňového subjektu o činnosti sprostredkovateľa nemožno považovať za hodnoverný dôkaz o tom, že k sprostredkovaniu nákupu mäsa spoločnosťou DELOP, s.r.o. reálne došlo. Správca dane z iných členských štátov obdržal jednoznačne a nespochybniteľne odpovede, že spoločnosť DELOP, s.r.o., ani osoba G. W. nebola známa. K Zmluve o sprostredkovaní zo dňa 19.12.2013 žalovaný uviedol, že z odpovede na žiadosť o MVI č. 1100358/2015, týkajúcej sa dodávateľa KOVÁŘ plus s.r.o., vyplynulo, že ju kontaktoval telefonicky Š.O. X. so žiadosťou o obchodnú spoluprácu, pričom dňa 21.02.2012 bola s týmto dodávateľom mäsa uzatvorená rámcová kúpna zmluva, tento obchodný vzťah bol dlhodobý, spolupráca trvala od roku 2012 do 28.04.2014. Ku spoločnosti s názvom DELOP, s.r.o., ako aj k fyzickej osobe G. W., neboli pri prevedenom šetrení zistené akékoľvek skutočnosti. G. W. - obchodný zástupca spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. uviedol, že za spoločnosť MEAT IMPORT s.r.o. jednal N.. X., p. W. zadával telefonicky objednávky. G. W. uviedol, že v živote nepočul o spoločnosti DELOP, s.r.o., nie je mu známa osoba menom G. W. a na otázku, či v obchodných prípadoch vystupovala v zmysle sprostredkovania predaja tovaru iná osoba, odpovedal obchodný zástupca záporne (Odpoveď na MVI zaevidovaná pod č. 1100358/2015 dňa 06.07.2015 a príloha - Protokol čj: 624625/15/3309-60561-707635). Daňový subjekt bol s odpoveďami na žiadosti o MVI oboznámený (Oboznámenie č. 104351808/2016 zo dňa 23.11.2016). Obsah odpovedí na MVI jednoznačne popiera, že by do dlhodobých a stabilných obchodných vzťahov s českým dodávateľom mäsa vstupovala tretia osoba - sprostredkovateľ“.

33. Žalovaný uzavrel, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, ak jednotliví dodávatelia mäsa uviedli, že s ním nadviazali spoluprácu ešte v roku 2012, resp. 2013, nepoznali spoločnosť DELOP, s.r.o.,

ani G. W. a popreli, že by do obchodov s daňovým subjektom vstupovala tretia osoba v postavení sprostredkovateľa. Pretože v daňovom konaní nebolo preukázané reálne dodanie služieb uvedených na faktúre č. 20140228 v zdaňovacom období február 2014 od dodávateľskej spoločnosti a tejto nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. a nedošlo ku vzniku daňovej povinnosti, nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane žalobcovi, ktorý z predmetnej faktúry odpočítal DPH a tak porušil § 49 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Považoval tvrdenie, že „za vyššie uvedenú činnosť vyplatil žalobca sprostredkovateľovi odplatu - províziu v zmysle zmluvy o sprostredkovaní“ za nepravdivé, lebo spornou zostala aj obojstranná ekonomická výhodnosť deklarovaného zdaniteľného obchodu, vyplývajúceho zo Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 19.12.2013, za dohodnutú odmenu /2 eurá za každý kilogram sprostredkovaného nákupu mäsa/. K úhrade faktúry č. 20140228 zo dňa 28.02.2014 od dodávateľa DELOP, s.r.o. reálne nedošlo, ani vystavením zmenky platby (vystavenie bianko zmenky) za deklarované sprostredkovanie, ktorá nebola správcovi dane predložená. Zákon č. 222/2004 Z.z. stanovuje podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. DELOP, s.r.o. a vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda platiteľ musí preukázať, že faktúra a iné doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Toto vyplýva aj z judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorý k problému uviedol, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, preto každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie dane a jej kontrolu daňovým orgánom.

34. Žalovaný k dĺžke kontroly a MVI a dodržaniu lehoty na odpoveď na žiadosť o poskytnutie informácie uviedol, že žiadosť nie je dôkazným prostriedkom, ale procesným úkonom, preto správca dane je oprávnený vykonať dokazovanie v rozsahu vlastnej úvahy a nemusí vopred daňovému subjektu objasňovať aké okolnosti, akým spôsobom a z akých dôvodov zisťuje, iný prístup by mohol viesť aj k znefunkčneniu získavania dôkazov v daňovom konaní. Správca dane považoval za nevyhnutné preveriť 12 dodávateľov mäsa z Poľska, Českej republiky a Nemecka. Z uvedeného dôvodu dňa 16.12.2014 zaslal dožiadaným orgánom finančnej správy žiadosť o MVI, v ktorých žiadal preveriť dodávateľov mäsa (Animalco a.s., KOVÁŘ plus s.r.o., PINI POLONIA Sp.z.o.o., MIPOLP. Míkulec). V prípade ostatných dodávateľských spoločností boli žiadosti o MVI zasielané zamestnancami správcu dane vykonávajúcimi daňovú kontrolu u daňového subjektu za iné zdaňovacie obdobia. Daňový poriadok v ustanovení § 61 ods. 1 písm. b) umožňuje správcovi dane daňovú kontrolu prerušiť, ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane v zmysle tohto ustanovenia Daňového poriadku daňovú kontrolu Rozhodnutím č. 9812401/5/5451360/2014/Zak zo dňa 18.12.2014 prerušil odo dňa 07.01.2015 do dňa získania skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane.

35. K námietkam týkajúcich sa nedodržania zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly žalobca nepreukázal, že skutkový stav jeho transakcie zodpovedá skutkovému stavu uvádzaných rozhodnutí a závery v nich uvedené sú aplikovateľné aj na prípad žalobcu. Podľa ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku je lehota na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Daňová kontrola u daňového subjektu začala dňom uvedenom v Oznámení o daňovej kontrole č. 9812401/5/2512617/2014/Zak zo dňa 05.06.2014, t.j. dňom 28.07.2014, riadne prerušená dňa 18.12.2014) a ukončená Protokolom č. 100521195/2017 zo dňa 23.03.2017 jeho doručením (27.03.2017), správca dane dodržal zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly. Dôvodom na prerušenie daňovej kontroly je žiadosť o MVI, ak výsledky MVI ovplyvnia výsledok daňovej kontroly u tohto správcu dane. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly, ako uviedol i žalovaný, bola skutočnosť, že pre správne určenie dane bolo nevyhnutné získať informácie prostredníctvom inštitútu medzinárodného dožiadania a až do doručenia poslednej odpovede na žiadosť správcu dane o MVI správca dane nebol oprávnený prerušenie daňovej kontroly ukončiť. Doručením poslednej konečnej odpovede na MVI (týkajúcej sa dodávateľa Tönnies Lebensmittel GmbH & Co.KG) dňa 27.10.2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, správca dane v súlade s ustanovením § 61 ods. 4 Daňového poriadku pokračoval vo výkone daňovej kontroly a túto skutočnosť daňovému subjektu písomne oznámil (Oznámenie č. 104217152/2016 zo dňa 03.11.2016). Nariadenie Rady EÚ 904/2010 upravuje postup pri administratívnej spolupráci a lehoty upravené v tomto nariadení nemajú vplyv na lehotu na výkon daňovej kontroly. Nariadenie Rady EÚ 904/2010 určuje lehotu pre žiadaný orgán. Skutočnosť, že žiadaný orgán nedodrží určenú 3 mesačnú lehotu na poskytnutie požadovanej informácie a na jej zaslanie žiadajúcemu orgánu, nemá nadväznosť na procesné lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa Daňového poriadku. K uvedenému sa vyjadril aj Ústavný súd SR (IV. ÚS 116/2013-11), ktorý za konformne odôvodnený

považoval záver Krajského súdu v Prešove, že v dôsledku riadneho prerušenia konania neplynú lehoty na konanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodne dožiadania, na vybavenie ktorých nedodržali dožiadané orgány lehoty určené v predmetnom nariadení.

36. Správny súd v konaní podľa § 177 a nasl. SSP po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a oboznámení sa s obsahom administratívnych spisov žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa v konaní bez nariadenia pojednávania (za splnenia zákonných podmienok podľa § 107 ods.1 a contrario a § 107 ods. 2, § 182 ods.1 písm. g/ a § 105 ods.2 písm. a/ SSP) jednomyseľne 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.

37. 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.

38. Správny súd v súlade s ustanoveniami § 3 ods. 1, ods. 3 a § 24 Daňového poriadku konštatuje správnosť prijatých záverov daňových orgánov o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítané dane v zmysle ustanovenia § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. z faktúry vystavenej spoločnosťou DELOP, s.r.o. za deklarované sprostredkovanie služieb. 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 február 2014, vysporiadal sa s tvrdeniami, dôkazmi a námietkami žalobcu a dôvodne konštatoval, že odvolacie námietky žalobcu sú neopodstatnené.

39. 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 sume 158 227,67 eur za zdaňovacie obdobie február 2014 v súvislosti s označenými obchodmi, aj keď namietal ako je zhrnuté v hore uvedených bodoch tohto odôvodnenia.

40. 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 o sprostredkovaní, 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 faktúry od spoločnosti DELOP, s.r.o. za sprostredkovanie obchodov. Žalobca pochybnosti správcu dane nevyvrátil.

41. 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 v zdaňovacom období február 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z ním deklarovaného zdaniteľného obchodu bolo jeho povinnosťou preukázať, že k tomuto zdaniteľnému obchodu - sprostredkovanie obchodu aj reálne došlo.

42. 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).

43. 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 za sprostredkovanie obchodu zo zahraničným dodávateľom.

44. 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 predloženej spisovom materiáli.

45. Správny súd z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ako aj z obsahu predloženého spisového materiálu dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté právne závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane žalobcom v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 pís. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ a ust. § 74 zákona č. 222/2004 Z.z., sú správne a zákonné a sú aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. zákona o správe daní /daňový poriadok/. Žalobca nesplnil podmienky uvedených ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty, preto mu nevzniklo mu ním uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Predovšetkým súd poukazuje na správy záver žalovaného i správcu dane, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, že údaje uvedené na uplatňovanej

faktúre č. 20140228 zo dňa 28.02.2014 vystavenej spoločnosťou DELOP, s.r.o., Irkutská 5, 040 12 Košice, IČO: 46 011 251, za dodanie služieb za obdobie 02/2014 na základe zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 19.12.2013, majú reálny a pravdivý základ.

46. 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 správcom 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.

47. 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.

48. Dokazovanie je procesným postupom, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie, pričom pri dokazovaní správa dane nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov; daňové konanie nie je pritom konaním vyhľadávacím. 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.

49. 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.

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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 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. 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 správcovi dane preverovaných skutočností, pretože daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, 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.

54. 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.

55. 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.

56. Ak správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybnil 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 spochybenie 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 prejednacej.

57. 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 podľa §191 ods. 1 písm. c/ SSP o nesprávnom právnom posúdení skutkového stavu finančnými orgánmi ako nedôvodnú.

58. 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 a nezistil žalobný dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. d/ SSP.

59. 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.

60. Správny súd pokladá túto otázku v posudzovanej veci za zásadnú námietku žalobcu. Týka sa zákonnosti daňového konania i dĺžky trvania daňovej kontroly, s odkazom na skutkový základ uvedený v protokole o záveroch daňovej kontroly. Žalobca v posudzovanej veci uvádzaného citovaného rozhodnutia Najvyššieho súdu namietal porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutia v tejto súvislosti s poukazom na § 61 ods. 10 Daňového poriadku a článku 10 až 12 Nariadenia EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010.

61. 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 ťarchu žalovaného (Finančnej správy Slovenskej republiky).

62. 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.

63. 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 informácii týkajúcich sa jednotlivého prípadu.

64. V citovanom rozsudku 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.

65. 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 upravujúc

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 preukazovanie 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).

66. 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 konštatlačnej 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.

67. 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.

68. 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 takéto 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 prerušením 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.

69. Správny súd konštatuje k téme zákonnosti celého daňového konania a protokolu i dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly a výkonu medzinárodnej výmeny informácií, že daňový poriadok i nariadenie umožňuje i ukladať 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.

70. Správny súd žalobné námietky žalobcu nepokladal za preukázané. S odkazom na predchádzajúci obsah tohto odôvodnenia rozsudku, 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 Rady ES č. 904/2010 zo 07.10.2010 vyjadruje tento záver: Správny súd sa nestotožňuje so žalobnými námietkami žalobcu.

71. Žalobca nepreukázal v predchádzajúcom dokazovaní činnosť sprostredkovateľa spoločnosti DELOP s.r.o. spočívajúcu v oslovení potenciálnych predajcov mäsa s cieľom zaobstarať pre žalobcu možnosť uzatvoriť zmluvu o nákupe požadovaného druhu mäsa, hoci to bola kľúčová otázka. Správca dane podstatným spôsobom neporušil ustanovenia o vedení dokazovania, neodoprel vypočítať konateľa spoločnosti DELOP s.r.o., naopak, ten nič nepotvrdil a nepredložil dôkazy k relevantným otázkam o plnení zo zmluvy o sprostredkovaní.

72. Zistenia správcu dane o spoločnosti DELOP, s.r.o. (odvolanie konateľa, prevod obchodného podielu) boli významné vo vzťahu k reálnosti sprostredkovania obchodu žalobcovi, ktoré ani MVI nepreukázala. K tejto otázke sa vyjadrili až zmluvní partneri žalobcu zo zahraničia, s ktorými obchodoval žalobca už od roku 2012. V rámci MVI bolo potvrdené, že konkrétny obchod bol vykonaný priamo medzi zahraničnými dodávateľmi a tovar bol dodaný odberateľom v Maďarsku. Sprostredkovanie obchodu žalobcovi s nimi neexistovalo, takže daňový doklad -faktúra medzi žalobcom a DELOP s.r.o., nemôže byť podkladom pre odpočet DPH z ich predstieraného zmluvného vzťahu.

73. Preto žalovaný ani správca dane nemohli porušiť procesné práva žalobcu pri preukazovaní ním tvrdených skutočností. Práve skutočnosti týkajúce sa spoločnosti DELOP, s.r.o. možno považovať za dôkaz, vrátane MVI a žalobca mal právo sa oboznámiť s obsahom protokolu z kontrolnej činnosti, z ktorého tieto vyplývajú. Preto vo veci spoločnosti DELOP, s.r.o., ide o dôkazy získané správcou dane z relevantnej požiadavky zisťovania skutkového stavu v súlade so zákonom, ktorým správca dane ani s poukazom podľa § 191 ods. 1 písm. c), e), f) SSP nepostupoval nezákonne.

74. Teda správca dane so závermi nielenže žalobcu oboznámil, ale ako bolo uvedené v predchádzajúcom ten MVI nariadil práve preto, že žalobca neunesol dôkazné bremeno realizovaného obchodu zo zmluvy o sprostredkovaní. Súd nekonštatuje ani existenciu dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP

75. Správca dane daňovú kontrolu prerušil s vyššie uvedených dôvodov zisťovania /MVI/ podľa Nariadenia Rady EU 904/2010 a § 61 daňového poriadku. V prípade vybavovania 12 žiadostí o MVI, je potrebné konštatovať v súlade s názormi kasačného súdu, že vzhľadom na ich počet bol čas ich vykonania dlhší ako tri mesiace, nebol na úkor žalobcu, lebo konanie bolo prerušené a zisťovanie dôvodné. Pri medzinárodnej výmene informácií v zmysle Nariadenia Rady EU 904/2010 dochádzalo k zisťovaniu skutkového stavu, potrebného pre rozhodnutie a nedodržanie lehoty 3 mesiacov na vykonanie MVI nespôsobuje ujmu na právach žalobcu.

76. Správny súd uvádza, že z administratívneho spisu vyplýva, že na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (č. 9812401/5/5407512/2014/KoAn zo dňa 16.12.2014), z odpovede dožadovanej nemeckej finančnej správy vyplynulo, že obchodný vzťah so žalobcom bol nadviazaný v októbri 2012, spolupráca trvala do polovice apríla 2014, kontaktnou osobou za daňový subjekt bol N. P. W. a spoločnosti Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG neboli známe osoby ani spoločnosti DELOP s.r.o., Doublestar s.r.o., G. W., žiadna z osôb sa v spoločnosti Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG neohlásila ani telefonicky, ani písomne, či osobne. Podľa dokladov predložených žalobcom a Odpoveďou na žiadosť o MVI, bol tovar uvedený na faktúre č. 939008/1 v množstve 21761,00 kg dodaný do Maďarska (Úradný záznam č. 100308433/2017 zo dňa 14.11.2016, Čiastočné sú odpovede zaevidované pod č. 5/420753/15

dňa 25.02.2015 a č. 70303/15 dňa 17.03.2015, a odpoveď zaevidovaná pod č. 1659269/2016 dňa 27.10.2016). Z daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie február 2014 vykonanej v spoločnosti ERIK, s.r.o., Pri Krásnej 3, Košice - m. č. Nad jazerom, DIČ: 2020044609, IČ DPH: SK2020044609, IČO: 36177083 (Úradný záznam č. 100497770/2017 zo dňa 20.03.2017) bolo zistené, že tovar podľa dodávateľskej faktúry č. 939008/1 od dodávateľa Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG bol predmetom obchodu medzi tuzemskými a zahraničnými daňovými subjektmi. Fakturácia tovaru prebiehala medzi daňovými subjektmi: Tönnies Lebensmittel GmbH & Co. KG (DE) - MEAT IMPORT s.r.o. (SK) ERIK, s.r.o. (SK) Kaiser Food Kft. (HU), pričom preprava tovaru v reťazci dodávateľov bola vykonaná priamo z Nemecka do Maďarska. Tovar uvedený na faktúre č. 939008/1 bol teda dodaný priamo z Nemecka do Maďarska, pričom daňový subjekt mal o tejto skutočnosti vedomosť, keďže správcovi dane v priebehu výkonu daňovej kontroly predložil dodávateľskú faktúru, kde je adresa dodania uvedená adresa Pinguin Foods Hutohaza, Ketegyhazi u.ut 12-14, 5600 Bekescsaba, Ungam

77. Zákonná lehota, ktorá je na vykonanie daňovej kontroly 1 rok odo dňa jej začatia, predĺžil správca dane podľa § 61 daňového poriadku z dôvodu a za podmienok uvedených v Nariadení Rady EÚ 904/2010. Preto daňová kontrola trvajúca od 28.7.2014 doručením Oznámenia o daňovej kontrole, prerušená od 7.1.2015 do 27.10.2016, bola ukončená doručením protokolu dňa 27.3.2017. Neopodstatnené je tvrdenie žalobcu s odkazom na § 46 ods.10 daňového poriadku, ktorý v spojení s Nariadením Rady EÚ 904/2010 tvrdil, že mala byť ukončená najneskôr do 28.10.2015, poukazujúc na to, že ani prerušenie konania ani daňová kontrola nemala trvať uvedenú dobu na jeho úkor.

78. V posudzovanom prípade podľa správneho súdu, ak MVI nebola zo zahraničia vybavená v lehote 3 mesiacov, jej nedodržanie na poskytnutie informácií dožiadanými zahraničnými orgánmi v zmysle Nariadenia Rady EÚ 904/2010 sa nespája s neukončením daňovej kontroly v zákonnej lehote.

79. Podľa správneho súdu ani priamy účinok Nariadenia Rady EÚ 904/2010, zohľadňujúc význam prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 61 daňového poriadku, neumožňuje záver že zmysle § 46 ods.10 daňového poriadku i označeného nariadenia musí byť daňová kontrola ukončená do jedného roka. Správny súd konštatuje, že pri úvahe o proporcionalite medzi oprávnenými záujmami a právami žalobcu, ktoré prerušením kontroly neboli obmedzené a požiadavkou zákonnosti rozhodnutí finančných orgánov spojených s potrebou a nevyhnutnosťou správneho vymierania dane s pridanej hodnoty, boli závery MVI v posudzovanom prípade predpokladom správnych skutkových zistení potrebných pre správne právne posúdenie, k čomu došlo dňa 27.3.2017, doručením protokolu žalobcovi.

80. Žalobné námietky žalobcu sú v prevažnej väčšine zhodné s odvolacími námietkami žalobcu, ku ktorým podľa názoru súdu žalobca nič podstatné a relevantné pre rozhodnutie súdu v žalobe neuviedol. Preto správny súd uzatvára odkazujúc na odôvodnenie žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaným, že tento správne právne posúdil vec žalobcu a zákonne rozhodol, ak potvrdil rozhodnutie správcu dane. Zistenia skutkového stavu nie sú v rozpore s obsahom spisov finančných orgánov a žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím a procesným postupom nemohol ukrátiť žalobcu na jeho subjektívnych právach ako to súd podrobne odôvodnil vyššie, ako to žalobca tvrdil v žalobe.

81. Správny súd zvážil všetky vyššie uvedené skutočnosti a dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu nie je dôvodná, preto túto podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol.

82. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods.1a § 168 SSP. Účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania. Žalobca nemal vo veci celkom ani v časti úspech a žalovaný neuplatnil dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

83. 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.