

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: 2Sf/9/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0923100322
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 08. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Raganová
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:0923100322.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Raganovej a z členov senátu JUDr. Tomáša Kuruca a JUDr. Pavla Doriča, PhD., v právnej veci žalobcu: DRYÁDA CORPORATION, s. r. o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s. r. o., so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100132869/2019 zo dňa 11.01.2019, takto

rozhodol:

- I. Z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100132869/2019 zo dňa 11.01.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov č. 101812255/2018 zo dňa 14.09.2018 a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu.
- III. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania v celom rozsahu.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2009.

2. Daňový úrad Košice ako správca dane označeným rozhodnutím zo 14.09.2018 vyrubil žalobcovi 61.393,21 eur za zdaňovacie obdobie marec 2009 na dani z pridanej hodnoty, podľa § 65 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní /ďalej len daňový poriadok/. Správca dane vychádzal z výsledkov vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty a označeným rozhodnutím rozhodol o rozdielne dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie marec 2009.

3. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100132869/2019 zo dňa 11.1.2019 zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správcu dane 101812255/2018 zo dňa 14.9.2018, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 61.393,21 eur na dani z pridanej hodnoty za marec 2009. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol: „Správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia september - december 2008; január - apríl, jún,

júl, september, december 2009 a január - marec, máj – júl, september - december 2010. Rozhodnutím č. 9813401/5/328143/2013/MihP zo dňa 25.01.2013 správca dane daňovú kontrolu prerušil odo dňa 31.01.2013 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Dňa 15.01.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená (oznámenie č. 64755/2016 zo dňa 21.01.2016). O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016, doručil ho s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole 16.02.2016 (osobné prevzatie a žalobca sa v stanovenej lehote vyjadril k uvedeným zisteniam, ktoré správca dane s ním prerokoval a spísal Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102049006/2017 zo dňa 27.09.2017 a č. 102318822/2017 zo dňa 07.11.2017. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 102418598/2017 zo dňa 20.11.2017, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 61.393,21 eur. Daňový subjekt sa voči uvedenému rozhodnutiu odvolal.“ Žalovaný rozhodnutím č. 100596963/2018 zo dňa 21.03.2018 zrušil rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočného vyhodnotenia dôkazov a nedostatočne odôvodneného záveru. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 101812255/2018 zo dňa 14.9.2018 ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume v sume 61.393,21 eur na dani z pridanej hodnoty za marec 2009, voči ktorému sa žalobca odvolal.

4. Žalovaný napadnutým rozhodnutím, odvolanie žalobcu zamietol a potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a stotožnil sa so skutkovými a právnymi dôvodmi rozhodnutia správcu dane, ktorý vychádzal z výsledkov daňovej kontroly, vykonanej správcom dane u žalobcu, predmetom ktorej bola daň z pridanej hodnoty, za kontrolované zdaňovacie obdobia: september až december 2008, január až apríl, jún, júl, september a december 2009, január až marec, máj až júl, september až december 2010. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016, ktorý bol žalobcovi ako daňovému subjektu doručený spolu s výzvou na vyjadrenie dňa 16.02.2016. Z obsahu uvedeného protokolu je zrejmé, že správca dane považoval za preukázané, že žalobca v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobia uviedol výšku zdaniteľných plnení, ktorá nezodpovedala zisteniam správcu dane, čím došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/ a nesplneniu podmienok podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej iba zákon o DPH). Úlohou správcu dane bolo preveriť, či žalobca v mesiaci december 2010 splnil podmienky nároku na priznanie odpočtu DPH vyplývajúce z § 49 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorých môže platiteľ dane, ktorú je povinný platiť, odpočítať daň, ktorá je voči nemu uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, a ktoré tento použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, a teda musel preveriť vznik daňovej povinnosti u dodávateľa žalobcu z titulu dodania tovaru. Inými slovami sledoval, či žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane tvorené nákupom má reálny podklad, a teda je zákonné a opodstatnené, pričom pre naplnenie účelu § 49 ods. 2 a § 43 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne splnenie všetkých tam definovaných podmienok.

5. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov“). Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v sume 61.393,21 eur z faktúr vystavených dodávateľmi: REJA CORPORATION, s.r.o., Muškátová 4, Trebišov, IČO: 44322909, IČ DPH: SK2022652808, z faktúr, ktoré sú podrobne uvedené v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia na str. 5 - DPH 6.864,00 EUR; Solid Press Slovakia s.r.o., Slovenská 39, Prešov, IČO: 36482790, IČ DPH: SK2021813376, z faktúr, ktoré sú podrobne uvedené v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia na str. 6 - DPH 17.292,43 eur, Tatra Trade Corporation, s. r. o., Tomášikova 30, Bratislava, IČO: 36479705, IČ DPH: SK2021671630 (ďalej len „TTC“) z faktúr, ktoré sú podrobne uvedené v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia na str. 6 - DPH 37.236,78 eur.

6. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane mal dôvodné podozrenie, že daňový subjekt bol zapojený do obchodovania s komoditami olej, ryža, cukor, energetické nápoje, stavebná oceľ, ktoré vykazovalo znaky karuselových obchodov. Za účelom preverenia toku tovarov od prvého dodávateľa ku konečnému spotrebiteľovi, vrátane prepravy, správca dane komplexne za všetky zdaňovacie obdobia, za ktoré podľa protokolu č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016 vykonával u daňového subjektu daňovú kontrolu, zaslal dožiadania prepravcom, deklaroványm dodávateľom aj odberateľom, zaslal žiadosti o MVI, vypočul svedka, zisťoval informácie zo spisov daňového subjektu i subjektov zúčastnených na deklarováných obchodných transakciách. Preverením prepravy tovaru správca dane zistil, že tovar existoval, bol

účelovo premiestňovaný a po splnení účelu - odčerpania DPH zo štátneho rozpočtu, bol prepravený ku konečným spotrebiteľom (napr. do siete TESCO - odpovede na dožiadania správcu dane č. 100329196/2017 zo dňa 20.02.2017, týkajúce sa prepravy prostredníctvom špeditéra M.G.M. EXPRESS s. r. o. a č. 100329409/2017 zo dňa 20.02.2017, týkajúce sa prepravy prostredníctvom špeditéra B.A.S.K. Logistics s. r. o.).

7. Podľa žalovaného správcu dane v priebehu vyrubovacieho konania vypočul svedka A. B. C., ktorý bol v čase vykonania ústneho pojednávania vo výkone trestu odňatia slobody. Daňový subjekt bol o vypočutí svedka upovedomený. Svedok B. C. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101806702/2017 zo dňa 22.08.2017 uviedol: za spoločnosti REJA CORPORATION, s.r.o. a DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. komunikoval s osobami B. D., E. B., F. G., A. H., B. H., F. I.; predmetom obchodovania boli potravinárske komodity a oceľ (september 2008); stavebná oceľ bola nakupovaná po dohode s p. D. a p. B. tak, aby TTC tovar obstarala bez DPH zo zahraničia, potom tovar predala spoločnosti DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., ktorá si následným exportom uplatnila nadmerný odpočet DPH a tento si potom delili. Pravým zmyslom obchodov bolo získať financie od štátu cez DPH; v r. 2009 spoločnosť DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. nakúpila tovar od spoločností REJA CORPORATION, s.r.o. aj TTC; v roku 2010 spoločnosť TTC potravinárske komodity predávala spoločnostiam REJA CORPORATION, s.r.o. a DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., obchody riadili B. D. a F. I.. Tovar od týchto spoločností sa reálne predával konečným spotrebiteľom s DPH; spoločnosť TTC daňovú povinnosť vyriešila vystavovaním faktúr s fiktívnym tovarom; tovar existoval, bol reálne dodaný aj prepravovaný, išlo však o vopred dohodnutý scenár medzi p. C., G., D. a B.. Išlo o obchodovanie s tovarom, ktorý sa dal na konci reálne predať. Základnou podmienkou bola dobre fungujúca administratíva, reálny tovar, preprava, skladovacie priestory a reálny konečný spotrebiteľ; ku kolobehu tovaru svedok uviedol, že išlo jednoznačne o karusel; u stavebnej ocele sa tovar reexportoval na Slovensko a následne sa predal konečným spotrebiteľom. V prípade potravín spoločnosti REJA CORPORATION, s.r.o., a DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., tovar predávali konečným spotrebiteľom. V prípade exportu, napr. cez spoločnosť HAME SLOVAKIA sa tovar z Česka reexportoval späť na Slovensko. Neskôr p. D., I. a H. našli konečných spotrebiteľov aj v Česku, kde tovar opäť predávali s DPH, ale štátu ju neodvádzali; prepravy vykonávali najmä špedičné spoločnosti M.G.M. EXPRESS s.r.o., ktorú reálne riadil B. D. a J. C. - K., špedičná spoločnosť brata A. B. C.. Výpoveď svedka A. B. C. sa obsahovo stotožňuje s jeho predchádzajúcimi výpoveďami. Okrem iných skutočností opísal A. C. osobitne obchody so stavebnou oceľou a potravinami. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní o vypočutí svedka č. 101806702/2017 zo dňa 22.08.2017 vyplýva, že zistenia správcu dane korešpondujú so zisteniami iných orgánov, ktoré správca dane súčinnosťou získal. Dôkazy o existencii obchodov realizovaných za účelom získania daňovej výhody v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, vrátane zdaňovacieho obdobia marec 2009, si v tomto prípade získal správca dane sám, využitím inštitútu vylúčenosti svedka A. C..

8. Správca dane v súvislosti s deklaroványmi obchodmi daňového subjektu so spoločnosťou Solid Press Slovakia, s.r.o., zaslal príslušnému správcovi dane dožiadanie č. 9813401/5/2717288/2012 zo dňa 26.09.2012. Z odpovede Daňového úradu Prešov správca dane zistil, že v spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o., prebiehali daňové kontroly za zdaňovacie obdobia rokov 2008 a 2009. Z protokolu z daňovej kontroly č. 9701401/5/3665130/2014/Miho správca dane zistil informácie o schéme umelo vytvorených konštrukcií, bez ekonomického opodstatnenia, s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorú správca dane podrobne uviedol v odvolaní napadnutom rozhodnutí. Správca dane v súvislosti s deklaroványmi obchodmi daňového subjektu so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s. r. o., zaslal príslušnému správcovi dane dožiadanie č. 9813401/5/2721848/2012/MihP zo dňa 26.09.2012. Z odpovede Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty Bratislava a Daňového úradu Košice správca dane zistil, že spoločnosť TTC bola od januára 2011 nekontaktná. V spoločnosti TTC bola vykonaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobia január 2008 až december 2009, daň bola určená podľa pomôcok, spoločnosť TTC nereagovala na výzvy správcu dane, nepredložila žiadne doklady.

9. Dôvody neuznania práva na odpočet dane z faktúr od dodávateľa REJA CORPORATION s. r. o. v zdaňovacom období marec 2009 sú v rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane v podstatnej časti vymedzené takto:

? Zdaniteľný obchod, z ktorého si uplatnil žalobca odpočítanie dane, bol súčasťou obchodných reťazcov opísaných na strane 40 - 41 rozhodnutia správcu dane. V tomto opise sú uvedené tri vetvy fakturačného pohybu rastlinného oleja. V prvej vetve je uvedené, že rastlinný olej tzv. navstupovaný zo spoločnosti

Tatra Trade Corporation s.r.o. po ďalších pohyboch tovaru cez rôzne spoločnosti (s dodaním do zahraničia, následných dovozoch a tuzemských pohyboch), bol spoločnosťou Solid Press Slovakia s.r.o. priamo dodaný dvom odberateľom, a to dodávateľovi žalobcu REJA CORPORATION s.r.o. a žalobcovi. V druhej a tretej vetve je tiež označená spoločnosť Solid Press Slovakia, a nie sú žiadnym spôsobom označení dodávateľ žalobcu ani žalobca. V ostatnom popise skutočností vyplývajúcich správcom dane z tejto schémy sa uvádza, že tak dodávateľ žalobcu, ako aj žalobca v reťazci vystupujú ako tzv. nárazníkové spoločnosti.

? Ďalej sa uvádza, že jediným účelom týchto obchodných transakcií bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody, čo podľa správcu dane vyplýva z umelého charakteru transakcií, personálneho a ekonomického prepojenia spoločností, nepreukázania ekonomického opodstatnenia deklarovaných obchodov, vykazovania vysokých obrátov bez zamestnancov, základných prostriedkov, skladových priestorov, manipulačnej techniky, bez vedenia skladovej evidencie a iných skutočností. Pričom daňová výhoda mala spočívať v znížení vlastnej daňovej povinnosti v spoločnostiach nachádzajúcich sa na konci reťazca.

? Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že boli naplnené kritéria dvojzložkového testu zneužitia práva, ako dôvodu neuznania odpočtu DPH, v zmysle kritérií vymedzených v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax (C-255/02), a to (I) preukázanie zneužívajúceho konania, keď plnenie napriek dodržaniu formálnych podmienok viedlo k získaniu neoprávnenej daňovej výhody a (II) hlavných cieľom daňového plnenia bolo získanie tejto daňovej výhody.

? Zároveň správca dane konštatuje porušenie § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH žalobcom, t. j. ustanovenie pojednávajúce o hmotnoprávných podmienkach pre právo na odpočet DPH, ktoré odôvodňuje obchodnými transakciami umelo vytvorenými za účelom zneužitia práva resp. uplatnením odpočtu v rozpore s právom spoločenstva a s cieľom získať daňovú výhodu. Žalovaný zas v napadnutom rozhodnutí výslovne uvádza, že žalobca znášajúci dôkazné bremeno nepreukázal reálne dodanie tovaru jeho dodávateľom (REJA CORPORATION s.r.o.). Nakoniec správca dane i žalovaný zhodne uvádzajú nepreukázanosť ani reálneho dodania tohto tovaru následne žalobcom jeho odberateľom v tuzemsku a v zahraničí.

II.

Súdne konanie

10. Správnou žalobou zo dňa 26.03.2019, elektronicky doručenu dňa 28.03.2019 Krajskému súdu v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100132869/2019 zo dňa 11.01.2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov č. 101812255/2018 zo dňa 14.09.2018 a vrátenia veci na ďalšie konanie, zo žalobných dôvodov podľa § 191 ods.1 písm. c/, písm. d/, písm. e/, písm. f/, písm. g/ SSP.

11. Konanie o správnej žalobe bolo Krajským súdom v Košiciach vedené pôvodne pod sp. zn. 8S/127/2019.

12. V žalobe sú vymedzené nasledovné žalobné body (námietky) žalobcu:

? Namieta nesprávne posúdenie lehôt počas daňovej kontroly (nedodržanie maximálnej dĺžky daňovej kontroly) aj počas vyrubovacieho konania (nedodržanie lehoty na vyrubenie dane s poukazom na § 69 daňového poriadku o zániku práva vyrubiť daň uplynutím piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie).

? Namieta, že správca dane napriek tomu, že svoje zistenia opiera okrem iných o rozhodnutie súdneho dvora EÚ vo veci Halifax, C-255/02, jeho rozhodnutie je v rozpore so závermi označeného rozhodnutia ESD, pokiaľ ide o v ňom formulované požiadavky na výpočet dane správcom dane v prípade zistenia daňového podvodu či zneužitia práva.

? Namieta jednostranné hodnotenie dôkazov v rozpore so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, keď správca dane (následne žalovaný) preferoval len dôkazy, ktoré mu vyhovovali, čím sú jeho

skutkové zistenia nesprávne. V tejto súvislosti poukazuje aj na to, že predmetom preskúmania boli rôzne obchody, väčšie množstvo obchodovaných komodít, pričom správca dane (následne žalovaný) aplikoval svoje závery na všetky z nich, hoci nie u každého obchodu bol skutkový stav rovnaký. V tejto súvislosti poukazuje na podrobné rozoberanie kontrolných zistení z kontroly vykonanej u REJA CORPORATION s.r.o. (dodávateľa žalobcu), aj poukaz na rozhodnutie vydané voči tomuto daňovému subjektu, namietajúc, že kontrolné zistenia u odlišného subjektu t.j. v inej veci nemožno automaticky vzťahovať na vec žalobcu a ani rozhodnutie smerujúce voči inému subjektu nie je výpovedné, pričom je podľa vedomostí žalobcu aj predmetom súdneho prieskumu. Tiež poukazuje na opomenutie výpovede konateľa REJA CORPORATION s.r.o. (dodávateľa žalobcu) p. H., ktorý potvrdil dodanie tovaru a opomenutie výpovede svedkov, napr. zástupcov prepravcov ktorý potvrdili prepravu tovaru aj s doložením doplňujúcich listinných dôkazov preukazujúcich prepravu, ktoré dôkazy v rozpore s tvrdením správcu dane nad rámec listinných dôkazov preukazujú nadobudnutie tovaru žalobcom od svojho deklarovaného dodávateľa. Nakoniec poukazuje na protirečivé závery správcu dane, keď najprv v priebehu konania spochybňoval dodanie tovaru a následne už dodanie tovaru nespochybňoval, ale tvrdil účelovosť obchodovania.

? K záveru správcu dane (následne žalovaného) o neunesení dôkazného bremena žalobcom nepreukázaním legitímnosti správcu dane spochybnených obchodov, žalobca namieta nevykonanie ním navrhnutých dôkazov bez náležitého odôvodnenia ich nevykonania správcu dane a tým procesné pochybenie zakladajúce nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

? Namieta neodôvodnenosť konkrétnych citovaných tvrdení správcu dane, ktoré nemajú oporu v administratívnom spise, a to, že „existencia tovaru nezodpovedá tovaru uvedenému na faktúrach,“ „zistené ekonomické väzby zúčastnených spoločností v rámci ich financovania,“ „personálne väzby s osobou B. C.,“ „len formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti,“ resp. „umelý charakter ekonomickej činnosti zúčastnených spoločností, bez zamestnancov, majetku a vybavenia.“

? Namieta závery správcu (následne žalovaného) vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru žalobcom do Českej republiky a Maďarska.

? Namieta, že ani pri prípadnom zistení vykonávania nezákonných praktík s DPH spoločnosťou Tatra Trade Corporation s.r.o. uvedené automaticky nezakladá vedomosť a zapojenie sa všetkých jeho obchodných partnerov do tejto činnosti. Tiež v tejto časti žalobných bodov namieta neuvedenie konkrétneho vecného dôkazu správcu dane ohľadom toho, že by sa žalobca mal vedome zapájať do fiktívnych obchodov s REJA CORPORATION s.r.o., predstierať prevzatie tovaru od tohto dodávateľa či intrakomunitárne dodanie do Českej republiky a Maďarska.

? Namieta nesprávne hodnotenie výpovede svedka C., spornú hodnovernosť jeho osoby (aj poukazom na závery z rozsudku v trestnej veci vedenej Okresným súdom Nitra sp. zn. 5T/118/2011 z 21.02.2014 a tam uvedené závery znalca z odboru psychológia o zúženej všeobecnej vierohodnosti tejto osoby s vysokým lži skóre), nekonfrontovanie ním tvrdých skutočností s ostatným dôkazmi, získanie dôkazu - výsluchu tohto svedka zákonným spôsobom. Tiež v tejto časti žalobných bodov namieta nevykonanie ním navrhovaných dôkazov - výsluchom osôb (A. H., B. D., E. B., F. I.) označovaných vo výpovedi svedka C., okrem výsluchu A. H..

13. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 20.04.2020 zotrval na správnosti a preukázanosti svojich záverov v napadnutom rozhodnutí v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktoré vo svojom vyjadrení opätovne zhrnul a žalobcom vznesené žalobné námietky považoval za neopodstatnené.

14. Žalobca sa k doručenému vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe nevyjadril.

15. Krajský súd v Košiciach rozhodol rozsudkom č. k. 8S/127/2019-48 zo dňa 25.03.2021, právoplatným 08.07.2021, ktorým žalobu zamietol. Proti tomuto rozsudku podal žalobca kasačnú sťažnosť a Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 1Sfk/18/2021 zo dňa 28.04.2023 predmetný rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodu nedostatočného odôvodnenia a nesprávneho právneho posúdenia veci, ktoré po poukaze na všeobecné východiská konkretizoval so zdôraznením viazanosti správneho súdu názorom kasačného súdu a

vymedzením požiadaviek na jeho ďalší postup po vrátení veci. Najvyšší správny súd SR okrem iného v odôvodnení svojho rozsudku uviedol:

„26. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu opätovne prejednať vec sťažovateľa a poskytnúť relevantné odpovede na všetky jeho podstatné žalobné námietky. V súvislosti s vecami sťažovateľa dáva kasačný súd do pozornosti správneho súdu, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatúrnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (I) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (II) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane.“

16. Vec bola vrátená (doručená) správneému súdu 28.06.2023 a v ďalšom bolo konanie vedené pod sp. zn. 2Sf/9/2023.

17. Správny súd vo veci vzhľadom na vyjadrenia účastníkov konania nenariadil pojednávanie. Rozsudok verejne vyhlásil dňa 06.08.2024 po tom, čo deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Správneho súdu v Košiciach najmenej päť dní vopred (§ 107 ods. 1 a 2 a 137 ods. 4 S.s.p.).

III.

Relevantná právna úprava

18. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“): „Predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“), d) dovoz tovaru do tuzemska.“

19. Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH: „Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.“ Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH: „Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov,¹⁾ duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.“

20. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“

21. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH: v znení v rozhodnom období „Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte,“ a v znení aktuálnom od 01.01.2020 „Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a b) nadobúdateľ podľa písmena a) je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.“

22. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH: „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

o DPH: „Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.“

23. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.“

24. Podľa § 15 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) ods. 2: „Správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. (...)“, ods. 3: „Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 2, ak tak ustanovuje osobitný zákon alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní, alebo ak hrozí, že účtovné alebo iné doklady budú znehodnotenú, zničenú alebo pozmenenú. (...)“, ods. 13: „Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. (...)“, ods. 17: „Správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov (...)“ a ods. 19: „Lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.“

25. Podľa § 25a zákona o správe daní, ods. 1: „Správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.“, ods. 4 „Správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.“ a ods. 5: „Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.“

26. Podľa § 165b zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) v znení účinnom od 30.12.2012: „Daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.“

27. Podľa § 46 daňového poriadku, ods. 1: „Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. (...)“, ods. 3: „Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis,33) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotenú alebo zničenú. (...)“, ods. 9 písm a): „Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8“, a ods. 10: „Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.(...)“

28. Podľa § 69 daňového poriadku ods. 1: „Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.“, ods. 2: „Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov,1) plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzrozmeneý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.“, ods. 3: „Za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov1) sa považuje doručenie a)protokolu z daňovej kontroly, b)protokolu o určení dane podľa pomôcok.“ a ods. 4: „Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní alebo orgánov Policajného zboru, za úkon smerujúci na

vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole.“

29. Podľa § 61 daňového poriadku, ods. 1: „Správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.“, ods. 3: „Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. (...)“, ods. 4: „Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.“ a ods. 5: „Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.“

IV.

Posúdenie vecí správnym súdom

30. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach. V súlade s § 3 ods. 3 písm. c/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“), na ktorom je vec vedená pod sp. zn. 2Sf/9/2023.

31. Správny súd v Košiciach preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 177 ods. 1 SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, bolo potrebné zrušiť z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP a vec vrátiť prvostupňovému správne mu orgánu podľa § 191 ods. 4 veta prvá SSP na ďalšie konanie.

32. Správny súd v prvom rade považuje za potrebné uviesť, že v zmysle § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

33. Predmetom prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorý napadnutým rozhodnutím č. 100132869/2019 zo dňa 11.01.2019 zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správca dane 101812255/2018 zo dňa 14.9.2018, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume v sume 61.393,21 eur na dani z pridanej hodnoty za marec 2009.

34. Žalovaný a správca dane neuznanie práva na odpočítanie DPH odôvodňovali primárne (I) zneužitím práva, keď zdaniteľný obchod, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet, vyhodnotili ako súčasť reťazca so zabudovaným mechanizmom na neoprávnené uplatnenie odpočtu DPH, pričom jediným účelom zdaniteľných obchodov v tomto reťazci bolo zneužitie práva a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Zároveň účasť žalobcu v tomto reťazci hodnotili ako účasť na daňovom podvode (II). Všetko zdôrazňujúc preukázanú vedomosť žalobcu o tomto charaktere obchodného reťazca. A nakoniec neuznanie odpočtu DPH odôvodňovali aj (III) nesplnením hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane (keď podľa nich došlo k porušeniu § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, teda ustanovení pojednávajúcich o hmotnoprávných podmienkach odpočtu a nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi jeho dodávateľom, a následne ani dodanie tovaru odberateľom žalobcu).

35. Správny súd v prvom rade pripomína, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva. V nadväznosti na to je odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena. Kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, v prípade daňového podvodu či zneužití práva znáša dôkazné bremeno správca dane.

36. Čo je v posudzovanej veci podstatné, danosť dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH pre zneužitie práva ako aj pre daňový podvod, v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Pritom zneužitie práva a daňový podvod predpokladajú naplnenie odlišných skutočností, ktorých skúmanie v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ podlieha odlišným testom. Teda vyššie označené tri dôvody pre obmedzenie práva na odpočítanie DPH predpokladajú preukázanie skutočností, ktoré sú pri jednotlivých dôvodoch odlišné a vzájomne sa vylučujúce, a v zásade je vylúčené, aby mohol byť splnený ktorýkoľvek z uvedených troch dôvodov obmedzenia práva na odpočítanie DPH súčasne s iným dôvodom.

37. Preto ak žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach súčasne odôvodňujú neuznanie práva na odpočítanie DPH, všetkými vyššie označenými tromi dôvodmi, ich rozhodnutia sa vyznačujú zmätočnosťou.

38. Správny súd posúdil v rozsahu žalobných námietok aj možnosť naplnenia niektorého z uvedených troch dôvodov jednotlivo (samostatne) v intenciách skutkových zistení a právnych záverov prezentovaných v napadnutom rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane.

39. Pokiaľ ide o nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, správny súd pripomína, že v zmysle zákona o DPH hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane sú (I) existencia zdaniteľného plnenia, (II) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (III) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH a povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. (nález Ústavného súdu SR IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023).

40. Správny súd konštatuje, že v intenciách skutkových a právnych záverov formulovaných v rozhodnutí správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného nebolo preukázané splnenie podmienok nepriznania odpočtu z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu.

41. V tejto súvislosti správny súd zdôrazňuje, že reálna existencia tovaru nebola správcom dane spochybňovaná (str. , 47, 50 a 51 rozhodnutia správcu dane), tovar reálne existoval, bol skladovaný a bol prepravovaný od dodávateľov žalobcu Tatra Trade Corporation, s.r.o., REJA CORPORATION s.r.o., a Solid Press Slovakia s.r.o., a uvedená skutočnosť bola prepravcami potvrdená, pričom sa preprava zjavne realizovala už priamo k odberateľom žalobcu.

42. Za tohto stavu tvrdenie správcu dane, že išlo o tovar z karuselových obchodov, nie je spôsobilé jednotlivo ani vo vzájomnej spojitosti vyvrátiť tvrdenie žalobcu a ním predložené (aj správcom vykonané) dôkazy o reálnom dodaní tovaru dodávateľmi žalobcovi, ako ani následné reálne dodanie tohto tovaru žalobcom jeho odberateľom v tuzemsku a zahraničí, a tým splnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu.

43. Účasť daňového subjektu na daňovom podvode by mohol byť ako dôvod odopretia odpočítania dane naplnený až potom, ak by správca dane uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Týmito otázkami sú: (I) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?; (II) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?; (III) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (IV) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

44. Napriek tomu, že finančné orgány nevymedzili jednoznačne, že by dôvodom neuznania práva na odpočet bola účasť žalobcu na daňovom podvode a tento dôvod bol nimi označený len nepriamo a

podporne, správny súd jednotlivo posúdil aj možnosť naplnenia tohto dôvodu pre nepriznanie odpočtu a konštatuje, že v posudzovanej veci orgánmi finančnej správy nebol aplikovaný Axel Kittel test a neboli nimi skúmané ani preukázané vo vzťahu k žalobcovi skutočnosti rozhodné pre obhájenie záveru o účasti žalobcu na daňovom podvode. Najmä z rozhodnutí orgánov finančnej správy nie je zrejmé ani len tvrdenie a nielo preukázanie daňového úniku ako najpodstatnejšej charakteristiky daňového podvodu (naproti zneužitiu práva, pri ktorom k daňovému úniku nedochádza). Už vzhľadom na uvedené v intenciách skutkových a právnych záverov formulovaných v rozhodnutí správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného nebolo preukázané splnenie podmienok nepriznania odpočtu z dôvodu účasti žalobcu na daňovom podvode.

45. Zneužitie práva by mohlo byť ako dôvod odopretia odpočítania dane naplnený až potom, ak by správca dane uniesol dôkazné bremeno a (I) preukázal / zdefinoval samotné zneužívajúce konanie a z neho dosiahnutú daňovú výhodu, (II) ako aj skutočnosť, že hlavným cieľom zneužívajúceho konania bolo dosiahnutie tejto daňovej výhody. Pritom neopomenuteľným predpokladom odopretia odpočtu z dôvodu zneužitia práva je aj (III) redefinovanie zdaniteľného obchodu bez zneužívajúceho konania, vrátane sumy odpočítateľnej dane po tomto redefinovaní resp. sumy dane, na ktorú právo na odpočet z dôvodu zneužitia práva nevzniklo.

46. Z rozhodnutia žalovaného i správcu dane je zrejmé, že nimi preferovaným dôvodom neuznania práva na odpočítanie DPH bolo práve zneužitie práva. Pričom sa pokúsili o preukázanie / zdefinovanie skutočností rozhodných pre neuznanie odpočtu z tohto dôvodu, vrátane redefinovania daňového obchodu bez zneužívajúcich prvkov, avšak podľa názoru správneho súdu neúspešne. A to odhliadnuc od zmätočných záverov správcu dane i žalovaného o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane nepreukázaním reálneho dodania tovaru, čo samo osebe vylučuje možnosť naplnenia dôvodu neuznania odpočtu pre zneužitie práva, keď základným predpokladom zneužitia práva je, že napriek splneniu všetkých podmienok pre odpočet (teda hmotnoprávných), plnenie, z ktorého bol uplatnený odpočet viedlo k získaniu daňovej výhody a uvedené bolo jej hlavným cieľom.

47. Správca dane a žalovaný zneužívajúce konanie vymedzili opisom niekoľkých vetiev obchodných reťazcov fakturačného pohybu rastlinného oleja, ktorých súčasťou bol aj zdaniteľný obchod, z ktorého si uplatnil žalobca odpočítanie dane. Konkrétne žalobcu označil v prvej vetve reťazca, v ktorej bol rastlinný olej tzv. navstupovaný zo spoločnosti Tatra Trade Corporation s.r.o. po ďalších pohyboch tovaru cez rôzne spoločnosti (s dodaním do zahraničia, následných dovozoch a tuzemských pohyboch), bol spoločnosťou Solid Press Slovakia s.r.o. priamo dodaný dvom odberateľom, a to dodávateľovi žalobcu REJA CORPORATION s.r.o. „v konkurze“ a žalobcovi ako tzv. nárazníkovým spoločnostiam. Podľa správcu dane jediným účelom týchto obchodných transakcií bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody, čo vyplýva z umelého charakteru transakcií, personálneho a ekonomického prepojenia spoločností, nepreukázania ekonomického opodstatnenia deklarovaných obchodov, vykazovania vysokých obrátov bez zamestnancov, základných prostriedkov, skladových priestorov, manipulačnej techniky, bez vedenia skladovej evidencie a iných skutočností. Pričom daňová výhoda mala spočívať v znížení vlastnej daňovej povinnosti v spoločnostiach nachádzajúcich sa na konci reťazca.

48. Podľa názoru správneho súdu takýto opis zdaniteľných obchodov nenapĺňa znaky zneužitia práva vo vzťahu k posudzovanému zdaniteľnému obchodu medzi spoločnosťou REJA CORPORATION s.r.o. a žalobcom. Teda fakturačný či reálny pohyb tovaru v reťazci predchádzajúci posudzovanému zdaniteľnému obchodu medzi rôznymi spoločnosťami, či iné správcu dané vymedzené okolnosti vzťahujúce sa na tieto spoločnosti, nie sú skutočnosťami spôsobilými preukázať zneužitie práva žalobcom.

49. Správny súd poznamenáva, že orgány finančnej správy pohyb tovaru v reťazci síce hodnotili ako karuselové obchody a dodávateľa žalobcu aj žalobcu označili za tzv. nárazníkové spoločnosti, ale bez tvrdenia o daňovom úniku, ako základnej charakteristiky karuselových podvodov, čím nedošlo k nesplneniu podmienok neuznania práva na odpočet DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode, ako sa správny súd k tomu vyjadril už vyššie.

50. Ak podľa orgánov finančnej správy pohyb tovaru v reťazci bol zneužívajúcim konaním pretože jeho jediným účelom bolo dosiahnutie daňovej výhody, potom v ich rozhodnutiach absenteje jednak

vymedzenie dôvodu, pre ktorý za jediný účel tohto pohybu tovaru považovali získanie daňovej výhody a aká daňová výhoda mala byť získaná (v čom spočívala daňová výhoda). A osobitne absentuje vymedzenie týchto skutočností konkrétne vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu, z ktorého si uplatnil odpočet žalobca.

51. Pokiaľ orgány finančnej správy zneužívajúce konanie vymedzili realizovaním obchodov v reťazci umelým charakterom transakcií, personálnym a ekonomickým prepojením spoločností, nepreukázaním ekonomického opodstatnenia deklarovaných obchodov, vykazovaním vysokých obrátov bez zamestnancov, základných prostriedkov, skladových priestorov, manipulačnej techniky, bez vedenia skladovej evidencie a iných skutočností, správny súd konštatuje, že takéto vymedzenie opomína charakteristiku zneužívajúceho konania a vymedzenie jeho vlastnej podstaty. Osobitne ak základným predpokladom zneužitia práva (ako už bolo vyššie uvedené) je, že napriek splneniu všetkých podmienok pre odpočet (teda hmotnoprávných), plnenie, z ktorého bol uplatnený odpočet viedlo k získaniu daňovej výhody a uvedené bolo jej hlavným cieľom.

52. Pokiaľ správca dane špecifikoval, že daňová výhoda mala spočívať v znížení vlastnej daňovej povinnosti v spoločnostiach nachádzajúcich sa na konci reťazca, uvedené nebolo zo strany konajúcich orgánov v ich rozhodnutiach žiadnym logickým spôsobom vysvetlené a odôvodnené.

53. Pre úplnosť správny súd uvádza, že ak orgány finančnej správy odôvodňujú svoje závery aj dôkazom - svedeckými výpoveďami svedka A. B. C., potom nie je možné opomenúť, že svedok poukázal na nižšiu cenu tovarov ponúkanú spoločnosťami REJA CORPORATION s.r.o. aj žalobcom, práve v dôsledku ním tvrdenej „optimalizácie DPH“ na začiatku reťazca, ktorá okolnosť však žiadnym spôsobom nebola správcom dane ani žalovaným premietnutá do logickej príčinnej súvislosti či už s tvrdením a preukázaním daňového úniku na ktoromkoľvek stupni reťazca (relevantného pre daňový podvod) či so špecifikáciou a preukázaním zneužitia práva a získania daňovej výhody žalobcom.

54. V tejto súvislosti nie je možné opomenúť, že sa javí ako protirečivá, neodôvodnená a hlavne nepreukázaná možnosť získania daňovej výhody zneužitím práva tým, že žalobca uplatnil odpočet DPH z dodávky tovaru, ktorého cena v zmysle správcom dane uvádzaných tvrdení svedka B. C. bola nižšia oproti cene, ktorú by mal tovar „bez optimalizácie DPH na začiatku reťazca“.

55. Nezávisle od uvedeného nezákonnosť napadnutého rozhodnutia zakladá už samotná absencia relevantnej redefinície zdaniteľného obchodu, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet DPH. Pokiaľ žalovaný v napadnutom rozhodnutí nad rámec dôvodov ním preskúmaného rozhodnutia správcu dane, zjavne si uvedomujúc požiadavku redefinície daňového obchodu pri tvrdenom zneužití práva, teda potrebu znovudefinovania tohto obchodu (plnenia) bez zneužívajúceho prvku sa o uvedené pokúsil vetou formulovanou tak, že „fakturácia by zodpovedala skutočnému fyzickému toku tovaru (bez spoločností vsunutých do reťazca)“, uvedené podľa názoru správneho súdu rozhodne nespĺňa kritéria redefinície posudzovaného zdaniteľného obchodu.

56. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd vyhodnotil ako dôvodné žalobné námietky smerujúce voči vlastným záverom žalovaného o nesplnení podmienok pre odpočet DPH, ako aj o nepreukázaní dodania tovaru odberateľom žalobcu, a námietky voči nesprávnemu hodnoteniu dôkazov.

57. Vo vzťahu k námietke žalobcu o procesnom pochybení správcu dane spočívajúcom v nevykonaní žalobcom navrhnutých dôkazov bez náležitého odôvodnenia, správny súd uvádza, že opomenutie vykonania žalobcom navrhovaných dôkazov a neodôvodnenie ich nevykonania v okolnostiach danej veci samo osebe nie je spôsobilé založiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

58. Ako nedôvodné vyhodnotil správny súd namietané nesprávne posúdenie lehôt počas daňovej kontroly (nedodržanie maximálnej dĺžky daňovej kontroly) aj počas vyrubovacieho konania (nedodržanie lehoty na vyrubenie dane s poukazom na § 69 daňového poriadku o zániku práva vyrubiť daň uplynutím piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie).

59. V posudzovanej veci sa daňová kontrola na zistenie oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2009 začala dňa 07.03.2012, kontrola bola prerušená z dôvodu

žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií od 31.01.2013 do 15.01.2016, kedy dôvody prerušenia pominuli, a kontrola skončila dňa 09.02.2016 (doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi). Vyplývajú z uvedeného daňová kontrola pri zohľadnení neplynutia lehôt počas jej prerušenia netrvala viac ako 1 rok.

60. Pokiaľ ide o účelnosť prerušenia a primeranosť dĺžky prerušenia kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií (vo vzťahu k čomu žalobca v replike precizoval svoju námietku týkajúcu sa zachovania lehôt daňovej kontroly), správny súd uvádza, že správca dane sa žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií domáhal od príslušných orgánov v zahraničí informácií týkajúcich sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi žalobcom a jeho odberateľmi, pričom uvedenými informáciami nedisponoval a zároveň tieto boli relevantné z hľadiska predmetu daňovej kontroly a tieto informácie sú podrobne vymedzené v rozhodnutí správcu dane. Preto má správny súd za preukázané, že prerušenie daňovej kontroly je nevyhnutné považovať za účelné a teda v súlade so zákonom. Zároveň správny súd dodáva, že podľa judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ prekročenie lehoty stanovenej v európskych predpisoch na poskytnutie informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií nemá bez ďalšieho vplyv na trvanie prerušenia daňovej kontroly podľa slovenského práva.

61. V danej veci všeobecná päťročná lehota na vyrubenie dane ustanovená v § 69 ods. 1 daňového poriadku plynúca od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, plynula opätovne od úkonu vykonaného pred jej uplynutím a smerujúcim k vyrubeniu dane, a to od doručenia protokolu o daňovej kontrole (§ 69 ods. 2 a 3 daňového poriadku). V posudzovanej veci sa lehoty na vyrubenie dane posudzujú v zmysle § 69 ods. 1 až 3 v spojení s § 165b daňového poriadku, teda pre opätovné plynutie päťročnej lehote na vyrubenie dane bolo rozhodné doručenie protokolu o daňovej kontrole, a preto lehoty na vyrubenie dane boli v plnom rozsahu zachované.

62. Z týchto dôvodov správny súd dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a tiež vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP), a preto ich správny súd zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 veta prvá SSP). (výrok I)

63. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane náležite, preskúmateľným a nie zmätočným spôsobom vymedziť skutkové zistenia vyplývajúce správcovi dane z vykonaných dôkazov a tieto správne právne posúdiť pri viazanosti správcu dane právnymi závermi správneho súdu formulovanými v tomto rozsudku v zmysle § 191 ods. 6 SSP.

64. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal voči v konaní neúspešnému žalovanému plnú náhradu trov konania pred Krajským súdom v Košiciach a Správnym súdom v Košiciach, ako aj úplnú náhradu trov kasačného konania, o výške ktorých bude rozhodnuté samostatným rozhodnutím po právoplatnosti rozhodnutia v tejto veci (§ 175 ods. 2 SSP).

65. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Košiciach v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach.

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d), c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

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

- a/ označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas. Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že správny 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 správne mu 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 správny súd,
- f) nesprávne mu 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.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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