

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 4Sf/3/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200274
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 07. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Kvietok
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:3019200274.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Petra Kvietka a členiek senátu JUDr. Ing. Lindy Kovandovej, LL.M. (sudkyne spravodajkyne) a JUDr. Michaely Kútikovej, v právnej veci žalobcu: DREVOIMPORT s.r.o., sídlom Kolačno 2, 958 41 Kolačno, IČO: 44 782 179, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Ivánska cesta 30/B, 821 04 Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100806562/2019 zo dňa 05.04.2019, takto

rozhodol:

I. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100806562/2019 zo dňa 05. apríla 2019, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa Daňového úradu Trenčín, pobočka Prievidza, č. 102094625/2017 zo dňa 03. októbra 2017, z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 %, v lehote 20 dní od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia o výške trov konania, ktoré bude vydané po právoplatnosti tohto rozsudku.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Prievidza č. 102094625/2017 zo dňa 03.10.2017 správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil žalobcovi rozdiel v sume 59 386,08 EUR, nepriznal žalobcom uplatnený nadmerný odpočet v sume 56 905,69 EUR a vyrubil daň v sume 2 480,39 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH z faktúry č. 131210 od dodávateľa SOMIKRA s.r.o. za sprostredkovanie dodávky guľatiny (suma DPH 27 600,- EUR) a z faktúr č. 563/2013, č. 564/2013, č. 572/2013, č. 574/2013 až č. 581/2013 od dodávateľa YENISEI s.r.o. za dodanie kryštálového cukru (spolu suma DPH 31 786,08 EUR).

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100085388/2018 zo dňa 09.01.2018 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Na základe žalobcom podanej správnej žaloby Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/40/2018-252 zo dňa 18.09.2018 rozhodnutie žalovaného č. 100085388/2018 zo dňa 09.01.2018 zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. V zmysle uvedeného rozsudku krajského súdu, viazaný právnym

názorom súdu, žalovaný uložil správcovi dane odstrániť chyby v odvolacom konaní. Správca dane zaslal výzvu žalobcovi na odstránenie väd podaného odvolania, t. j. na doplnenie odvolacích dôvodov, čo žalobca prostredníctvom splnomocneného zástupcu v odpovedi na výzvu vykonal.

4. Následne žalovaný ako odvolací orgán vo veci znova rozhodol a to žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100806562/2019 zo dňa 05.04.2019 a to tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. V súvislosti s faktúrou od spoločnosti SOMIKRA s.r.o., sa žalovaný stotožnil so záverom správcu dane o tom, že nebolo vo veci preukázané sprostredkovanie dodávky drevnej hmoty od dodávateľa LESY SR, š.p. pre žalobcu. Daňové orgány nespochybnili, že k dodaniu drevnej hmoty reálne došlo, avšak dospeli k záveru, že tieto dodávky boli realizované bez účasti sprostredkovateľa SOMIKRA s.r.o., spolupráca medzi LESY SR, š.p. a žalobcom bola nadviazaná priamo. Spoločnosť SOMIKRA s.r.o. tak nedodala žalobcovi službu a nevznikla jej daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH (ale len z dôvodu uvedenia dane na faktúre, § 69 ods. 5 zákona o DPH), žalobca tak nemal nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 131210 v sume 27 600,00 EUR v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

6. Pokiaľ ide o faktúry od spoločnosti YENISEI s.r.o. za dodávku celkovo 265,20 ton kryštálového cukru, tu žalovaný zopakoval podstatný obsah skutkových zistení správcu dane prezentovaných v prvostupňovom rozhodnutí a ich právne posúdenie. Uviedol, že správca dane jednak spochybnil na základe výsledkov vykonaného dokazovania existenciu tovaru v deklarovovaných množstvách, jeho pôvod, prepravu v rámci reťazca spoločností a ďalšie skutočnosti majúce základ v hmotnoprávných podmienkach na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a jednak vyjadril záver, že v danej veci bol vytvorený umelý reťazec, ktorého zámerom bolo zneužitie princípu neutrality DPH, že všetky zistenia nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu. Odvolací orgán rovnako ako správca dane je toho názoru, že v rámci daňovej kontroly správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú zneužitie princípu neutrality DPH a súčasne uviedol, že v prípade dodania kryštálového cukru sa žalobca zapojil do reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k zníženiu daňovej povinnosti, čiže ich plnenia boli poznačené podvodným konaním, pričom z výsledkov vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto podvodnom konaní žalobca vzhľadom na všetky okolnosti vedel, resp. mohol vedieť.

7. Žalovaný skonštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

8. V rámci odôvodnenia žalovaný poukazoval na zistenia správcu dane v rámci daňovej kontroly ako aj iných daňových kontrol vykonaných u žalobcu za iné zdaňovacie obdobia a výsledky zisťovania z MVI (medzinárodnej výmeny informácií), poukazoval na pochybnosti o množstve a skutočnom dodaní cukru, spochybňoval fotodokumentáciu a certifikáty o pôvode cukru predložené žalobcom v rámci daňovej kontroly, poukazoval na rozpory vo výpovediach svedkov, absenciu skladovej dokumentácie a na skutočnosť, že viaceré spoločnosti v rámci reťazca sú nekontaktné, neplnili si svoje daňové povinnosti resp. nevykazovali daňovú povinnosť v podaných daňových priznaniach, tiež na skutočnosť, že na inom stupni reťazca (nie priamo u žalobcu) mal byť cukor predávaný za nižšiu cenu, než za akú bol nadobudnutý, poukázal aj na to, že žalobca (aj viaceré ďalšie spoločnosti) nebol registrovaný na príslušnej Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe pre obchodovanie s potravinárskou komoditou, že fakturácia medzi spoločnosťami SATIS-SK s.r.o., YENISEI s.r.o., žalobcom a NO LIMIT FOOD Ltd prebehla v ten istý deň, pričom všetky spoločnosti majú zriadený účet v tej istej bankovej inštitúcii a uviedol aj to, že žalobca sa nesprával dostatočne obozretné pri výbere obchodných partnerov a pri vytváraní interných kontrolných mechanizmov zabraňujúcich, aby sa zapojil do podvodného reťazca.

Správna žaloba, žalobné body

9. Včas podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a postupu žalovaného a navrhol, aby správny súd napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým administratívnym rozhodnutím zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Trenčín na

nové konanie a aby žalobcovi priznal náhradu trov konania v celom rozsahu. Správnu žalobu odôvodnil tým, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP), je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi resp. v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP), došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

10. Jedným z podstatných argumentov žalobcu bola námietka, že protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazom. Žalobca uviedol, že daňová kontrola bola začatá dňa 21.03.2014. V období od 08.08.2014 do 07.12.2016 bola prerušená z dôvodu zaslania dožiadania MVI (medzinárodnej výmeny informácií). K ukončeniu daňovej kontroly došlo dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly dňa 27.06.2017. Žalobca opakovane namietal, že podľa čl. 10 a 12 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty má dožiadaný orgán poskytnúť informácie tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr 3 mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však dožiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na 1 mesiac. Ak nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať. Podľa č. 7 Smernice Rady č. 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní dožiadaný orgán poskytne informácie čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán už tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa. Podľa názoru žalobcu ust. § 61 ods. 4 daňového poriadku je potrebné vykladať v kontexte vyššie uvedenej smernice a nariadenia tak, že pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt ustanovených v smernici a nariadení pre poskytnutie požadovaných informácií. Žalobca zdôrazňoval, že správca dane je povinný rešpektovať zásadu proporcionality a primeranej rýchlosti konania ako jednej z podmienok spravodlivého procesu a právny inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé, neúčelné predlžovanie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly a „získavanie času“ nad rámec zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pričom takýmto obštrukčným spôsobom dochádza zo strany správcu dane k obchádzaniu zákona a daňová kontrola by tak mohla trvať neobmedzene dlhú dobu. K tomuto žalobca citoval z uznesení Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/34/2014, sp. zn. 14S/32/2014 a sp. zn. 14S/38/2014. Poukázal pritom aj na čl. 7 odporúčania CM/Rec (2007), podľa ktorého orgány verejnej správy konajú a plnia si svoje povinnosti v primeranej lehote a na uznesenie Krajského súdu v Trnave vo veci č. k. 14S/2/2016-79 zo dňa 20.02.2017. Žalobca argumentoval, že v tu prejednáwanej veci doba prerušenia daňovej kontroly predstavovala 853 dní, čo je neprimerane dlhá doba, presahujúca lehoty uvedené vo vyššie uvedenom nariadení a smernici, čím správca dane spôsobil nezákonné prieťahy v predmetnej kontrole za december 2013 z dôvodu jej nezákonne dlhého prerušenia, porušil tým zásadu právnej istoty, zásadu konania v primeranej lehote a právo na spravodlivý proces. Doba výkonu daňovej kontroly bez prerušenia bola sice 343 dní, čo je veľmi tesne pod hranicou maximálne možnej povolenej doby na výkon kontroly 1 rok, ktorú správca dane nesmie prekročiť, avšak podľa názoru žalobcu, pokiaľ MVI dožiadania neboli vybavené v lehotách podľa nariadenia (najneskôr do troch mesiacov od prijatia žiadosti) a smernice (najneskôr do šiestich mesiacov od prijatia žiadosti), prerušenie nebolo súladné so zákonom, takéto prerušenie nemohlo spôsobiť právny účinok predpokladaný zákonom, ktorým je spočívanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, o čas, po ktorý bola daňová kontrola z takéhoto dôvodu prerušená, sa lehota na ukončenie daňovej kontroly nepredĺžila, po márnom uplynutí týchto lehôt ex lege pominuli dôvody prerušenia kontroly a tak doba výkonu daňovej kontroly s nezákonným prerušením celkovo trvala 1195 dní, t. j. cca 3 roky a 3 mesiace. Z tohto dôvodu daňová kontrola nebola vykonaná v zákonom ustanovenej lehote, protokol z nej predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť a keďže v predmetnom daňovom konaní použitý bol, došlo k naplneniu dôvodu zrušenia napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

11. V ďalšom texte žaloby sa žalobca vyjadroval ku skutkovým zisteniam. Pokiaľ ide o neuznanie sprostredkovateľských služieb od SOMIKRA, s.r.o., ku skutočnosti, že v zápisnici z miestneho zisťovania zo dňa 30.01.2017 sa v jednej z odpovedí Ing. Bystrianskeho (1. zástupcu generálneho riaditeľa LESY SR, š.p.) uvádzalo, že zmluvné podmienky boli na rok 2013 dojednané s p. A. (spoločníkom a konateľom žalobcu) a že tieto podmienky sa aktualizovali vždy na jeden štvrtrok a zmluvy sa uzatvárali kvartálne,

žalobca uviedol, že spoločnosť SOMIKRA, s.r.o. pritom sprostredkovala iba kontakty, vďaka ktorým mohli byť predmetné obchody vôbec realizované a tým došlo k vyvinutiu činnosti smerujúcej k tomu, aby záujemca mal príležitosť uzavrieť určitú zmluvu /zmluvy s treťou osobou. Správca dane podľa žalobcu porušil zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty, keďže SOMIKRA, s.r.o. daň z faktúry odviedla do štátneho rozpočtu a odopretím nároku na jej odpočítanie žalobcom došlo k jej duplicitnej úhrade.

12. Pokiaľ ide o obchodovanie s kryštálovým cukrom, žalobca prezentoval názor, že dôkazy zabezpečené správcom dane (svedecké výpovede, odpovede na MVI dožiadania, vnútroštátne dožiadania) preukazujú oprávnenosť jeho nároku, t. j. preukazujú, že obchod sa realizoval tak, ako bolo deklarované a preukazujú aj reálnu existenciu tovaru – cukru, prípadne nevyvrátili skutočnosti tvrdené žalobcom a niektoré z dôkazov, ktoré vyznievali v neprospech žalobcu, sa netýkajú zdaňovacieho obdobia december 2013. Žalobca pritom poukázal na konkrétne dôkazy, ktoré podľa jeho názoru svedčia v jeho prospech. Schéma jednotlivých dodávateľov a odberateľov tovaru je nasledovná: GJ Intertrading GmbH (Rakúsko) -- CHRISTAL FOOD Kft (HU) resp. Balinger Lebensmittel Kontor GmbH (DE) -- SATIS-SK s.r.o. (SR) -- YENISEI s.r.o. (SR) -- DREVOIMPORT s.r.o. (SR) -- NO LIMIT FOOD LTD (UK) -- MÓRE-KER-TRADE Kft. (HU). K fyzickej preprave tovaru došlo len medzi GJ Intertrading GmbH - SATIS-SK s.r.o. - MÓRE-KER-TRADE Kft. (HU). Ostatní dodávatelia a odberatelia boli v pozícii sprostredkujúceho predávajúceho, resp. kupujúceho, kedy dochádzalo k trojstranným obchodom v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH).

13. Žalovaný a správca dane vyvodzovali svoje závery aj zo zistení ohľadom českej spoločnosti JaS Trading s.r.o., ktorá ale nefigurovala v preverovaných obchodoch v preverovanom zdaňovacom období december 2013, v čom žalobca videl žalobný dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP, teda v tejto časti žalovaný opiera svoje rozhodnutie o skutkový stav, ktorý je v rozpore s administratívnym spisom / nemá v ňom oporu. Obdobne žalovaný mal podľa žalobcu pochybiť, ak poukazoval na výpovede niektorých svedkov (p. B., p. C. či D. E.), ktoré sú irelevantné pre zdaňovacie obdobie december 2013.

14. Cukor sa na území Slovenskej republiky v kontrolovanom zdaňovacom období (december 2013) skladoval v skladoch prenajatých spoločnosťou SATIS-SK s.r.o. v Hornej Potôni. Majiteľ skladov F. C. potvrdil prenájom skladovacích priestorov spoločnosti SATIS-SK s.r.o.. Odpovede na MVI dožiadania taktiež podľa žalobcu potvrdili realizáciu predmetných obchodov, vrátane trojstranných obchodov. V odpovedi na MVI dožiadanie je síce uvedené, že spoločnosť MÓRE-KER-TRADE Kft. (HU) bola založená na účely daňových únikov, uvedené je však podľa žalobcu ničím neodôvodnená domnienka. Žalobca tiež poukázal na výpovede svedkov C. G. F., H. I. D., F. B., G. J. K., L. C., ktoré podľa žalobcu preukazujú uskutočnenie deklarováných zdaniteľných obchodov v kontrolovanom zdaňovacom období. Preprava tovaru bola podľa žalobcu preukázaná resp. získanými informáciami nebola popretá. O nezrovnalostiach v cenách cukru medzi inými subjektami ako je žalobca tento nemohol mať vedomosť, on vždy cukor predával za cenu vyššiu ako cenu, za ktorú ho nadobudol. Žalovaný sa podľa neho nesprávne vysporiadal s predloženou fotodokumentáciou, poukázal na to, že je bežné, ak obchodní partneri majú bankové účty v rovnakej banke. Priznal, že pochybil pokiaľ išlo o registráciu na príslušnej veterinárnej a potravinovej správe, za čo mu môže byť uložená administratívna sankcia (pokuta), ale neznamená to, že sa obchody neuskutočnili a napokon žalobca uviedol, že si splnil svoje povinnosti, bol dostatočne obozretný a v prípade, že boli daňovými orgánmi zistené alebo preukázané skutočnosti v neprospech žalobcu, ktoré nasvedčujú podvodnému konaniu, išlo o skutočnosti výlučne na strane niektorého zo žalobcových subdodávateľov alebo odberateľov, o ktorých žalobca nemal a nemohol mať vedomosť.

15. V ďalšom texte žaloby žalobca namietal porušenie jeho práva byť prítomný pri vypočutí svedka, údajne ho správca dane neupovedomil o všetkých de facto výsluchoch svedkov, ktoré vykonal či už on alebo dožiadaný správca dane, avšak v tomto smere žalobca nekonkretizoval, o ktorých svedkov by sa malo presne jednať.

16. Žalobca poukázal na to, že správny súd (Krajský súd v Trenčíne) už rozhodoval v obdobných/ totožných veciach žalobcu, pričom v poukazovaných prípadoch rozhodol v prospech žalobcu a zrušil napadnuté rozhodnutia a veci vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Ide o rozsudky Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/115/2017-225 zo dňa 29.05.2018 (za zdaňovacie obdobie august 2013) a č. k. 13S/34/2017-186 zo dňa 27.06.2018 (za zdaňovacie obdobie október 2013). Žalobca poukázal na

ústavný princíp právneho štátu a princíp právnej istoty a žiadal, aby súd v danom prípade rozhodol tak, ako už rozhodol v obdobných /totožných veciach za august 2013 a október 2013.

17. Záverom žalobca v žalobe citoval z rozhodnutí, ktoré by sa podľa neho mali aplikovať aj na daný prípad. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, ohľadne dôkazného bremena kontrolovaného subjektu, na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 k preukazovaniu úmyslu a vedomosti o podvodnom konaní daňového subjektu, odkazoval na judikatúru SD EÚ, konkrétne na rozhodnutie zo dňa 03.03.2004 vo veci C-395/02 (Transport Service), podľa ktorého otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva platiteľa dane odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. Taktiež poukázal na rozsudky SD EÚ vo veci C-285/11 zo dňa 06.12.2012 (Bonik EOOD), v spojených veciach C-354/03 (Optigen Ltd.), C-353/03 (Fulcrum Electronics Ltd.) a C-484/03 (Bond House Systems Ltd), na judikatúru Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavného súdu Slovenskej republiky. Mal za to, že v jeho veci správca dane považuje konanie obchodných partnerov žalobcu evidentne za podvodné, alebo aspoň vzbudzujúce jeho veľké pochybnosti, čo bolo dôvodom na nepriznanie odpočtu dane žalobcovi. To je však v rozpore s vyššie citovanými rozsudkami.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

18. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhoval žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pretože žalovaný ako aj správca dane podľa neho postupovali v spornej veci v súlade s platnými právnymi predpismi.

19. K námietke žalobcu o nedodržaní zákonnej ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly žalovaný uviedol, že táto námietka nie je dôvodná. Uviedol, že daňová kontrola bola začatá dňom 21.03.2014 a ukončená dňa 27.06.2017, avšak v období od 08.08.2014 do 07.12.2016 bola prerušená. Žalovaný poukázal na ust. § 61 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Kontrola bola v danom prípade prerušená z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Zdôraznil, že v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2013 bolo potrebné získať informácie z daňových správ viacerých členských štátov EÚ (boli zaslané žiadosti o MVI do Maďarska, Veľkej Británie, Nemecka, Českej republiky), z čoho potom vyplynula zložitost' daného prípadu, pokiaľ ide o rozsah vykonaného dokazovania. Celková dĺžka daňovej kontroly (bez prerušenia) však predstavovala 343 dní, čo uvádza aj žalobca a teda bola dodržaná zákonná ročná lehota. To, že zahraničné dožadované orgány neboli schopné dožiadania vybaviť v lehote určenej vyššie uvedeným nariadením, nemožno pripísať na ťarchu správcovi dane, v tomto smere žalovaný poukázal na závery vyslovené Ústavným súdom Slovenskej republiky v uznesení č. IV. ÚS 116/2013-11 zo dňa 28.02.2013 a poukázal aj na to, že správca dane bol činný, priebežne zasielal urgencie na žiadosti, na ktoré požiadany orgán neodpovedal v stanovenej lehote, pričom až po zaslaní niekoľkých urgencií došla konečná odpoveď. Dĺžka daňovej kontroly teda nebola zo strany správcu dane umelo predlžovaná zneužitím inštitútu prerušenia daňovej kontroly, preto ani nemožno na danú vec aplikovať rozhodnutia Krajského súdu v Trnave, na ktoré v žalobe poukázal žalobca.

20. Na skutkové zistenia týkajúce sa obchodu s cukrom a na príslušnú judikatúru v súvislosti s podvodným konaním a dôkazným bremenom správcu dane, žalovaný v jeho vyjadrení uviedol, že správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane nevychádzal len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale za týmto účelom vykonal rozsiahle dokazovanie na zistenie, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad.

21. Zo zistení správcu dane jednoznačne vyplýva, že žalobca bol zapojený do reťazca spoločností z viacerých členských štátov EÚ, fakturačne šiel cukor v nasledujúcom reťazci spoločností: JaS Trading,

s.r.o. (CZ) resp. GJ Intertrading GmbH (ATU) › CHRISTAL FOOD Kft. (HU), resp. Balinger Lebensmittel Kontor GmbH (DE) › SATIS-SK s.r.o. (SK) › YENISEI s.r.o. (SK) › DREVOIMPORT s.r.o. (SK), a potom od žalobcu ďalej NO LIMIT FOOD LTD. (GB) › MÓRÉ-KER TRADE KFT. (HU). Fyzicky mal byť cukor prepravený priamo z Čiech od českej spoločnosti JaS Trading s.r.o. na Slovensko do spoločnosti SATIS-SK s.r.o. a v sklade, ktorý mala táto spoločnosť prenajatý, mal prebehnúť jeho predaj spoločnosti YENISEI s.r.o. a následne žalobcovi a následne mal byť z toho istého skladu odvezený prepravcami, ktorých zabezpečil žalobca, maďarskej spoločnosti E. B., kde sa nepodarilo potvrdiť nadobudnutie tovaru touto spoločnosťou a ani jeho konečnú spotrebu. V preverovanom reťazci mal fyzicky tovar ísť z Čiech na Slovensko, kde prešiel v jednom sklade cez tri slovenské spoločnosti (čo sa javí ako účelové, s cieľom vybrať nadmerný odpočet) a potom mal pokračovať do Maďarska.

22. Cez spoločnosti CHRISTAL FOOD Kft. (HU), resp. Balinger Lebensmittel Kontor GmbH (DE) prebiehal tovar len fakturačne (ako trojstranný obchod) a rovnako aj cez žalobcovho odberateľa NO LIMIT FOOD LTD. (GB), kde bol konateľom maďarský občan (čo aj vzhľadom na vyjadrenia finančných správ príslušných štátov ohľadom podnikania týchto spoločností sa tiež javí ako účelové konanie, ktoré malo za cieľ len znepriehľadniť tok tovaru).

23. Daňový únik podľa žalovaného vznikol už u slovenskej spoločnosti SATIS-SK s.r.o., ktorá v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2013 nepriznala žiadne nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, na výstupe. A hoci na výstupe v daňovom priznaní za 4. štvrťrok 2013 uviedla daňovú povinnosť len 23 750,00 eur, nasledujúca spoločnosť YENISEI s.r.o. si na základe faktúr od spoločnosti SATIS-SK s.r.o. uplatnila v zdaňovacom období december odpočítanie dane cca 54 000,00 eur (pričom si ešte uplatnila odpočítanie dane aj v októbri a novembri 2013 v sume cca 119 000,00 eur a cca 50 460,00 eur). Hoci nasledujúca spoločnosť YENISEI s.r.o. zároveň priznala DPH z faktúr vystavených pre žalobcu, pri vysokom obrate (cca 118 750,00 eur) vykázala v daňovom priznaní len nízku daňovú povinnosť (103,50 eura). Táto spoločnosť v mesiaci december 2013 všetok cukor, ktorý mala obstaráť od spoločnosti SATIS-SK s.r.o., v ten istý deň fakturovala žalobcovi, ktorý bol v uvedenom reťazci konečným odberateľom na území Slovenskej republiky. Práve žalobca získal neoprávnené odpočítanie dane tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o. v sume 31 786,08 eur a následne uplatnil oslobodenie od dane z intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH britskej spoločnosti NO LIMIT FOOD LTD., pričom v rámci trojstranných obchodov tovar mal byť prepravený priamo maďarskej spoločnosti MÓRÉ-KER TRADE KFT (ktorá však prevzatie cukru nepotvrdila a ani nepriznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu).

24. V rozhodnutiach správcu dane a žalovaného uvedené objektívne skutočnosti preukazujú, že sa žalobca zapojil do reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti, čiže ich plnenia boli poznačené podvodným konaním, pričom z výsledkov vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto podvodnom konaní žalobca vzhľadom na všetky okolnosti tej – ktorej veci mohol vedieť (napr. nejasnosti okolo dodávok, miesta skladovania, prepravy a miesta odovzdávania predmetného cukru tak medzi žalobcom a jeho dodávateľom YENISEI s.r.o., ako aj medzi dodávateľom YENISEI s.r.o. a subdodávateľom SATIS-SK s.r.o., nepreukázanie pôvodu tovaru, nesplnenie zákonnej povinnosti oznámiť príslušnému orgánu kontroly potravín svoju činnosť v oblasti obchodovania s kryštálovým cukrom, predaj cukru za cenu nižšiu, než bol pôvodne nakúpený, ako aj odpovede na MVI z finančných správ jednotlivých členských štátov).

25. Keďže cukor prepravený priamo z Čiech od českej spoločnosti JaS Trading s.r.o. resp. rakúskej spoločnosti GJ Intertrading GmbH na Slovensko do spoločnosti SATIS-SK s.r.o. mal byť dovezený do skladu, ktorý mala spoločnosť SATIS-SK s.r.o. prenajatý od F. C. a v tomto sklade v jeden deň mal prebehnúť aj jeho predaj spoločnosti YENISEI s.r.o., následne žalobcovi a následne mal byť z toho istého skladu odvezený prepravcami, ktorých zabezpečil žalobca, do Maďarska maďarskej spoločnosti, musel žalobca prinajmenšom vedieť, že sa zúčastňuje reťazových obchodov, z ktorých práve on získa daňovú výhodu. Cukor dovezený z Čiech, resp. z Rakúska (fakturačne od maďarskej, resp. nemeckej spoločnosti) v jednom sklade prejde cez tri slovenské spoločnosti a potom z toho istého skladu ide do Maďarska (fakturačne cez anglickú spoločnosť) a ešte sa predáva za nižšiu cenu, než za akú bol nakúpený. Aj keď žalobca fakturačne cukor ako intrakomunitárnu dodávku predával anglickej spoločnosti

NO LIMIT FOOD LTD., keďže on zabezpečoval prepravcov, musel mať presnú vedomosť o adresách a spoločnostiach, kde bude cukor vyložený.

26. Žalobca nepredložil ani doklady o pôvode cukru, kúpnu zmluvu so spoločnosťou NO LIMIT FOOD LTD., objednávku od tejto spoločnosti, skladovú evidenciu, ktorá ani nebola vedená.

27. Napriek tomu, že žalobca doposiaľ primárne podnikal s drevom, si zjavne svojich nových obchodných partnerov dostatočne nepreveril, nezistil si, aké povinnosti mu v prípade obchodovania s potravinárskym tovarom vyplývajú zo zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších zmien a doplnkov, nezisťoval, či jeho obchodní partneri oznámili príslušnému orgánu kontroly potravín svoju činnosť v oblasti obchodovania s kryštálovým cukrom a ani si žiadne doklady o pôvode cukru od svojich dodávateľov nepýtal.

28. K judikatúre, na ktorú v žalobe poukazoval žalobca, žalovaný uviedol, že vyššie uvedené rozsudky umožňujú platiteľom DPH, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, kedy svoje daňové povinnosti sami riadne plnili. Avšak akýkoľvek i nebanlivostný podiel pre obchodníkov zakladá negatívne účinky. Pre podnikateľov závery SD EÚ neznamenajú iba bezbrehú ochranu nároku na odpočet dane, ale znamenajú okrem iného aj povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, či o podvode vedeli, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohli. Je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávaní obchodných kontraktov sa v rámci možnosti snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov (Rozsudok č.k. 13S/26/2018-137 zo dňa 16.01.2019). Z vyššie uvedeného podľa žalovaného vyplýva, že sa žalobca nesprávne obozretné.

29. V súvislosti so sprostredkovateľskými službami od SOMIKRA s.r.o. sa žalovaný vyjadril, že predstaviteľ LESY SR, š.p. G. J. K. do zápisnice o miestnom zisťovaní uviedol, že obchodná spolupráca so žalobcom bola dlhodobá od roku 2000, odkedy boli realizované prvé dodávky drevnej hmoty, obchodná spolupráca v roku 2013 prebiehala na základe predošlých kontaktov so živnostníkom F. A. L., po pretransformovaní subjektu na s.r.o. sa len pokračovalo v predchádzajúcej spolupráci. Obchodná spolupráca nebola sprostredkovaná treťou osobou ani treťou spoločnosťou, bola nadviazaná priamo so žalobcom a zmluvné podmienky boli dohodnuté s konateľom žalobcu F. A.. Spoločnosť SOMIKRA, s.r.o. nebola obchodným partnerom LESY SR, š.p.. Aj keď svedok JUDr. Imrich Sopko, bývalý konateľ spoločnosti SOMIKRA, s.r.o. potvrdil, že pre žalobcu v roku 2013 sprostredkoval dodávky drevnej hmoty od LESY SR, š.p., nepredložil žiadny dôkaz o sprostredkovaní tejto spolupráce, ako napríklad dohody, mailovú komunikáciu, záznamy o rokovaní s konkrétnymi osobami a pod.. Vzhľadom na uvedené žalovaný zotrval na tom, že k obchodu došlo bez účasti sprostredkovateľa a závery v napadnutom rozhodnutí ako aj v rozhodnutí správcu dane boli správne a žalobcovi nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 131210 v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH nevznikol.

30. K námietke žalobcu o porušení jeho práva byť prítomný pri vypočutí svedkov, žalovaný uviedol, že žalobca nekonkretizoval, o ktorých svedkov by sa malo jednať a ani vo svojom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu túto námietku nevzniesol.

31. K rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne vo veciach sp. zn. 11S/115/2017 a sp. zn. 13S/34/2017, v ktorých bolo rozhodnuté v prospech žalobcu, žalovaný poukázal na dôvody, pre ktoré boli rozhodnutia správnych orgánov zrušené aj to, akým spôsobom boli niektoré námietky žalobcu vyhodnotené a poukázal na odlišnosti jednotlivých vecí. Poukázal aj na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/26/2018-317 (za zdaňovacie obdobie november 2013 u žalobcu, ktorým bola žaloba zamietnutá) a na rozsudky NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 a sp. zn. 3Sžf/69/2017 zo dňa 21.11.2018.

Ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

32. K vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe podal žalobca repliku, v ktorej poukázal na to, že vo veci vedenej na Krajskom súde v Trenčíne sp. zn. 11S/115/2017 (za august 2013) boli administratívne rozhodnutia zrušené nielen z dôvodu uznania námietky o prekročení lehoty na výkon daňovej kontroly, ale aj z dôvodov, že správca dane nepreukázal, že žalobca by čo i len mohol mať vedomosť o údajnom podvodnom konaní vo vzťahu k DPH, z ktorého dôvodu i v súlade s poukazovanou judikatúrou (vrátane judikatúry SD EÚ) nebol správca dane oprávnený uprieť žalobcovi jeho právo na nadmerný odpočet a že bolo porušené právo žalobcu byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky.

33. Opakovane poukázal na svoju argumentáciu ohľadom neprimerane dlhého prerušenia daňovej kontroly a v tomto smere poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/46/2018 zo dňa 19.06.2019, rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/165/2016-70 zo dňa 30.05.2019 a v ňom citovanú judikatúru a priložil odborný článok k otázke zákonnosti daňovej kontroly z hľadiska dĺžky jej trvania.

34. Žalobca tiež poukázal na to, že podľa vyjadrenia žalovaného k podvodnému konaniu vo vzťahu k DPH (k daňovému úniku) došlo u spoločnosti SATIS-SK s.r.o. a YENISEI s.r.o., teda subjektov odlišných od žalobcu. Žalobca sa nestotožnil s názorom žalovaného, že o údajnom podvodnom konaní žalobca mal mať vedomosť. Žalobca namietal, že žalovaný účelovo prezentuje skutočnosti, ktoré opisujú bežnú obchodnú prax, ako skutočnosti na ťarchu žalobcu. Ak v reťazci došlo k predaju cukru za nižšiu cenu ako bola nákupná, toto sa udialo na iných stupňoch reťazca, nie u žalobcu. V ďalšom texte žalobca hodnotil skutkový stav, pričom opakovane svoju argumentáciu uvedenú v správnej žalobe.

35. K námietke žalovaného, že žalobca neuviedol, pri ktorom konkrétnom svedkovi nemal byť riadne upovedomený o jeho výsluchu, žalobca uviedol, že išlo o konateľa spoločnosti YENISEI s.r.o. G. M. N., ktorý bol vypočúvaný na ústnom pojednávaní dňa 16.07.2014 na základe dožiadania Daňovým úradom Nitra, pobočka Komárno. V závere sa už žalobca len v plnej miere pridrižoval svojich predchádzajúcich písomných podaní a žaloby.

36. Žalovaný v duplike zotrval na svojich pôvodných vyjadreniach, svojich záveroch v napadnutom rozhodnutí a na stanovisku k správnej žalobe. Zhrnul, že podľa neho žalobcom uplatnené odpočítanie dane na základe faktúr za dodávky kryštálového cukru, aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom o DPH stanovených podmienok pri uplatnení nároku na odpočítanie dane viedlo k získaniu neoprávnenej daňovej výhody žalobcom a pokiaľ ide o dodávku drevnej hmoty, že táto nebola sprostredkovaná treťou osobou a teda ani v tomto prípade nárok na odpočítanie dane žalobcovi nevznikol.

37. V súvislosti s námietkou týkajúcou sa výsluchu G. N., žalovaný uviedol, že táto námietka nebola v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane vznesená a nebola uvedená ani v žalobe. Okrem uvedeného v danom prípade sa nejednalo o vypočutie svedka, ale o ústne pojednávanie v zmysle § 19 daňového poriadku vo veci predloženia dokladov a dôkazov na Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno, na základe výzvy č. 9410402/5/318529/14/Krá zo dňa 27.01.2014 zaslanej Daňovým úradom Nitra, pobočka Komárno, v nadväznosti na dožiadanie č. 9310401/5/221787/2014 zo dňa 20.01.2014 a teda v danom prípade Ing. Zajíc nebol v postavení svedka. Aj keby z obsahu zápisnice vyplynulo, že by malo ísť o svedeckú výpoveď, použitie takejto zápisnice nie je v rozpore s § 29 ods. 4 daňového poriadku, preto je potrebné na túto zápisnicu z ústneho pojednávania prihliadať ako na listinný dôkazný prostriedok a priradiť mu v procese hodnotenia dôkazov primeranú dôkaznú hodnotu, teda výsluch svedka v priebehu daňovej kontroly má vyššiu dôkaznú silu, ale použitie spomenutej zápisnice nie je nezákonné (rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/32/2016). Žalovaný poukázal na to, že v priebehu daňovej kontroly G. N. bol vypočutý ako svedok a to za prítomnosti konateľa žalobcu, ktorý svoje právo klásť svedkovi otázky nevyužil, žalovaný tiež poukázal na to, že s obsahom zápisnice o miestnom zisťovaní bol žalobca riadne oboznámený a mal možnosť sa k nej vyjadriť. Žalovaný k duplike priložil zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom G. M. N. a zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom F. B. v súvislosti s daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie august 2013 a poukázal na najnovšie informácie získané z odvolacieho konania týkajúceho sa daného obdobia august 2013.

38. Duplika žalovaného bola žalobcovi zaslaná len na vedomie, no napriek tomu sa žalobca k duplike žalovaného ešte dodatočne vyjadril podaním zo dňa 03.03.2020, v ktorom opakovane namietal nezákonnosť postupu správcu dane a porušenie svojich procesných práv z dôvodu neupovedomenia

o výsluchu svedka G. N. a že malo ísť o fingovaný výsluch. Žalovaný sa k tomuto podaniu žalobcu, ktoré mu bolo na vedomie doručené dňa 07.04.2020, viac nevyjadril.

Prvé rozhodnutie správneho súdu

39. Po vykonaní pojednávania Krajský súd v Trenčíne (ďalej „krajský súd“) vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 11S/106/2019-172 zo dňa 07.10.2020 tak, že správnu žalobu zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal s odôvodnením, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy a záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľ SOMIKRA s.r.o. a dodávateľ YENISEI s.r.o. dodali žalobcovi tovar a služby uvedené na sporných faktúrach je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu.

40. Krajský súd poukázal na rozpory vo výpovediach svedkov vypočutých v rámci daňovej kontroly v súvislosti s dodávkami kryštálového cukru a skonštatoval nasledovné: Nebol preukázaný pôvod tovaru, spoločnosť SATIS-SK s.r.o. a ani žalobca nevlastnili a ani nepredložili žiadne doklady o pôvode cukru a ani žiadne certifikáty. Spoločnosť SATIS-SK s.r.o., YENISEI s.r.o. a ani žalobca si nespĺnili zákonnú povinnosť oznámiť príslušnému orgánu kontroly potravín svoju činnosť v oblasti obchodovania s kryštálovým cukrom. Cukor sa v rámci reťazca spoločností predával niekedy za cenu nižšiu než nadobúdaciu, no spravidla za cenu nižšiu, než bola jeho bežná trhovú cenu. Žalobca sa zúčastnil reťazového obchodu, z ktorého získal daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o., pričom daň na predchádzajúcich stupňoch nebola odvedená do štátneho rozpočtu, pričom on deklaroval intrakomunitárne dodania s oslobodením od dane. Spoločnosť SATIS-SK s.r.o. v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 nepriznala žiadne nadobudnutia tovaru z iného členského štátu. Spoločnosť YENISEI s.r.o. si uplatnila z faktúr od tejto spoločnosti odpočítanie DPH a aj keď priznala daň z faktúr vystavených pre žalobcu, pri vysokom obrate (cca 118 750 eur) vykázala v daňovom priznaní len nízku daňovú povinnosť (103,50 eur). Spoločnosť YENISEI s.r.o. bola v pozícii sprostredkujúceho kupujúceho. Cukor neskladovala, nemanipulovala s ním. Tovar následne fakturovala žalobcovi, ktorý si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od tohto dodávateľa v sume 31 786,08 eur a v ten istý deň si uplatnil aj oslobodenie od dane z intrakomunitárneho dodania do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. Nebol preukázaný trojstranný obchod medzi žalobcom, spoločnosťou NO LIMIT FOOD Ltd. a maďarským odberateľom ako aj dodanie tovaru maďarskému odberateľovi, keď jednak nebola predložená žiadna zmluva, z ktorej by bolo možné dovodiť dojednanie takéhoto trojstranného obchodu, nebolo zrejmé na akom základe žalobca uskutočnil prepravu maďarskej spoločnosti a v konečnom dôsledku komu a či vôbec bol tovar do Maďarska skutočne prepravený.

41. V reťazci spoločností prebehla väčšina obchodov v jeden deň, pričom tovar mal byť prepravený iba od rakúskeho dodávateľa priamo na Slovensko (Horná Potôň) a v ten istý deň ďalej predaný a prepravovaný do Maďarska. K fakturácii medzi spoločnosťami SATIS-SK s.r.o., YENISEI s.r.o., žalobcom a spoločnosťou NO LIMIT FOOD Ltd. došlo v ten istý deň, pričom všetky tieto spoločnosti majú zriadené svoje bankové účty v tej istej bankovej inštitúcii. Nemecká spoločnosť Balinger Lebensmittel Kontor GmbH s cukrom nikdy nemanipulovala, neskladovala ho, nenakladala, nevykladala, len vystavovala faktúry ako sprostredkujúci kupujúci. Zo zistení nemeckej finančnej správy vyplynulo, že obchodovala so spoločnosťami zo Slovenska, Českej republiky a Maďarska a jej odberateľmi boli najmä slovenské obchodné spoločnosti, ktoré nepodávajú daňové priznania, so správcom dane nekomunikujú, resp. nepriznávajú daň. Správca dane napriek rozsiahlemu dokazovaniu nezistil fyzickú existenciu tovaru v takých množstvách, aké boli deklarované vo vyššie uvedenom reťazci spoločností. Taktiež nebolo možné preveriť nielen pôvod tovaru, ale ani jeho konečnú spotrebu, nakoľko maďarské spoločnosti sú nekontaktné, so správcom dane nespolupracujú. Na základe vyššie uvedeného správne orgány zhodne dospeli k záveru, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má znaky karuselového obchodu. Žalovaný uviedol, že dôvodom neuznania sporných faktúr je skutočnosť, že nemajú základ v reálnom plnení. Opakovane konštatoval, že preverovaním celého obchodného reťazca bolo zistené, že u jednotlivých článkoch nebol hodnoverne preukázaný skutočný pôvod tovaru, jeho existencia v deklarovaných množstvách a ani fyzický pohyb v reťazci tuzemských a zahraničných spoločností. Vyslovil podozrenie, že išlo len o fakturačné obchody, pri ktorých pridaná hodnota nevzniká. S uvedenými závermi sa stotožnil aj krajský súd. Rovnako sa krajský súd stotožnil so závermi žalovaného, že žalobca,

ktorý je primárne obchodníkom s drevom, si pri obchodovaní s novou komoditou – kryštálovým cukrom riadne nepreveril svojich obchodných partnerov, nesplnil si svoje povinnosti, ktoré pre neho vyplývali z dôvodu obchodovania s potravinárskou komoditou, nevenoval dostatočnú, resp. nijakú pozornosť preukázaniu pôvodu tohto tovaru. Krajský súd poukázal na publikované rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžk/30/2017 zo dňa 31.01.2018 v zmysle ktorého „v prípade, že daňové orgány oprávnené a dôvodne spochybnia existenciu a pôvod tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, je dôvodne namiesto otázka, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci“.

42. Pokiaľ išlo o spoločnosť SOMIKRA s.r.o., aj táto bola umelo vložená do obchodného reťazca, keď správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že pre žalobcu reálne nevykonala žiadne sprostredkovanie, čo bolo preukázané výpoveďou bývalého štatutárneho zástupcu Lesy SR, š.p. Ing. Jozefom Bystrianskym a bolo zrejmé, že obchodná spolupráca bola nadviazaná priamo a SOMIKRA s.r.o. žiadnu sprostredkovateľskú službu žalobcovi neposkytla. Pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovarov a služieb práve dodávateľom SOMIKRA s.r.o. a dodávateľom YENISEI s.r.o. uvedenými na sporných faktúrach sú oprávnené. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. pre odpočet DPH.

43. Krajský súd poukázal na význam dožiadaní MVI a námietku žalobcu o nezákonnej dĺžke trvania daňovej kontroly vyhodnotil ako nedôvodnú. Ďalej krajský súd uviedol, že aj Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovane vo svojich rozhodnutiach poukazuje na to, že Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť na daňovom podvode. Okrem toho sám poukazuje na svoju ustálenú rozhodovaciu činnosť (napríklad aj rozsudky 5Sžf/97/2010, 2Sžf/4/2009, 3Sžfk/42/2017) v ktorých poukazuje nielen na zásadu poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že podnikateľ má mať vedomosť o subjektoch v spolupráci s ktorými realizuje svoju podnikateľskú činnosť. Ak takéto vedomosti nemá, ide o podnikanie, ktoré nepožíva ochranu.

44. Krajský súd poukázal na to, že platca dane má nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za predpokladu, že splní zákonné podmienky pre úspešné uplatnenie tohto nároku, medzi ktoré patrí práve preukázanie jeho oprávnenosti. Ak správca dane určeným spôsobom vyjadří pochybnosť o tvrdení daňového subjektu, je tento povinný tvrdené skutočnosti preukázať a pokiaľ tak neučiní a nevyvráti pochybnosti správcu dane, neunesie dôkazné bremeno a správca dane je oprávnený daň stanoviť alebo uplatnený daňový odpočet neuznať.

45. Skonštatoval, že boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/2012. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11). Predpokladom aplikácie vyššie uvedených rozhodnutí Súdneho dvora je však nespochybnenie existencie daňového plnenia. V predmetnej právnej veci však správne orgány uvedené kvalifikovaným spôsobom spochybnili, pričom ich úvahy vznikli na základe logickým spôsobom vyhodnotených zistení. Ak by aj nedošlo k takémuto kvalifikovanému spochybneniu existencie daňového plnenia, tak je potrebné uviesť, že vyššie uvedené rozsudky umožňujú platcom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, kedy svoje daňové povinnosti sami riadne plnili. Avšak akýkoľvek i nedbalostný podiel pre obchodníkov zakladá negatívne účinky. Pre podnikateľov závery Európskeho súdneho dvora neznamenaajú iba bezbrehú ochranu nároku na odpočet dane, ale znamenajú okrem iného aj povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, či o podvode vedeli, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohli. V prejednávanej veci sa

však žalobca nesprávne v žiadnom ohľade obozretne, sám odignoroval svoje povinnosti, ktoré mu ako obchodníkovi s potravinárskou komoditou vyplývajú zo zákona, nezaujímal sa o pôvod tovaru, s ktorým obchoduje, nevyžadoval predloženie príslušných certifikátov a dokladov preukazujúcich pôvod tovaru, jeho kvalitu a podobne, so svojim zahraničným odberateľom nemal riadne uzavretú zmluvu, z ktorej by vyplývala realizácia trojstranného obchodu, ktorý následne tvrdil. Predložil len rámcovú zmluvu, ktorá však neobsahuje nič, čo by preukazovalo dojednanie trojstranného obchodu, nie je sama o sebe ani kúpnu zmluvou, na základe ktorej sa realizujú obchody. Krajský súd sa vyjadril aj k otázke spornej fotodokumentácie a výpovediam konkrétnych svedkov.

46. Krajský súd konštatoval, že správne orgány v predmetnej právnej veci dostatočne zistili skutkový stav, z ktorého vyvodili správne skutkové závery, ktoré boli následne aj správne právne posúdené. Nič nemožno vyčítať postupu žalovaného ako aj správca dane, pri ktorom uzavreli, že z vykonaného dokazovania a všetkých skutočností zistených v rámci celého obchodného reťazca tuzemských ako aj zahraničných spoločností vyplýva, že bol vytvorený umelý reťazec, ktorého zámerom bolo zneužitie princípu neutrality DPH pri obchodovaní s komoditou kryštálový cukor. Všetky zistenia nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu. Rovnako sa krajský súd stotožnil s tým, že v rámci daňovej kontroly správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú zneužitie práva v oblasti DPH. Vzhľadom na skutočnosť, že bola spochybnená existencia tovaru na vec nedopadá judikatúra Súdneho dvora, na ktorú poukazoval žalobca v podanej správnej žalobe. Napriek uvedenému sa žalovaný otázkou vedomosti žalobcu o zneužití vo svojom rozhodnutí, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, vysporiadal.

47. Záverom krajský súd uviedol, že v predmetnej veci ide o skutkovo obdobný prípad ako vo veci vedenej na tom istom krajskom súde pod sp. zn. 13S/26/2018, v ktorej krajský súd dňa 16.01.2019 rozhodol tak, že správnu žalobu zamietol a poukázal na to, že v obdobných veciach sa súd nesmie dostať do zásadného rozporu v procesnom postupe a pri rozhodovaní.

Rozhodnutie kasačného súdu

48. Na základe kasačnej sťažnosti podanej žalobcom Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/10/2021 zo dňa 30.03.2023 zrušil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/106/2019-172 zo 07.10.2020 a vec vrátil súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd konštatoval, že v prejednávanej veci sa krajský súd primárne venoval tým námietkam, či bola žalobcovi dokázaná vedomostná zložka účasti na daňovom podvode, pričom však zároveň konštatoval aj nesplnenie hmotnoprávných podmienok – spochybnenie existencie daňového plnenia. Tieto závery tak, ako je to dôvodené v napadnutom rozsudku, však podľa kasačného súdu nemôžu popri sebe obstáť.

49. Kasačný súd poukázal na to, že obdobná vec rovnakých účastníkov konania, v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 6Sžfk/24/2021 z 15. novembra 2022 a v právnej veci sp. zn. 4Sfk/27/2021 z 28. februára 2023. Kasačný súd následne poukázal na tieto rozhodnutia s tým, že sa s nimi v celom rozsahu stotožňuje a na vybrané časti odkazuje.

50. Z rozsudku sp. zn. 6Sžfk/24/2021 z 15. novembra 2022 kasačný súd citoval, že:

„Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu.

Kasačný súd konštatuje, že i keď je všeobecne ustálenou súdnou notoriou, že súd nemusí poskytnúť odpoveď na všetky žalobné body, napadnutý rozsudok neuvádza dôvody, prečo sa odklonil od právnych záverov uvedených v skoršom rozsudku Krajského súdu Trenčín sp. zn. 11S/115/2017 zo

dňa 29.05.2018 v obdobnej veci, v ktorom krajský súd v bode 14 dospel k diametrálne odlišnému názoru (v bode 12.1. dospel dokonca k záveru o prekročení dĺžky na vykonanie daňovej kontroly, ale túto skutočnosť sťažovateľ v správnej žalobe predmetnej veci nenamietal). Krajský súd pritom paradoxne v bode 65 napadnutého rozsudku poukazuje na požiadavku zohľadnenia zásady, aby sa v obdobných veciach rozhodovalo rovnakým spôsobom a argumentuje rozsudkami krajského súdu pod sp. zn. 13S/26/2018 (zdaňovacie obdobie november 2013) a sp. zn. 11S/106/2019 (zdaňovacie obdobie december 2013). Na druhej strane, hoci sťažovateľ na str. 5, 25 a 42 správnej žaloby poukázal na závery rozsudku Krajského súdu Trenčín sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 (zdaňovacie obdobie august 2013), krajský súd toto rozhodnutie v napadnutom rozsudku ani len nespomenul, ale najmä sa dostatočne nevysporiadal s tým, že v predmetnej veci, najmä vo vzťahu k namietanej existencii trojstranného obchodu, sa od právnych záverov uvedených v tomto skoršom rozhodnutí odklonil.“

51. Z rozsudku sp. zn. 4Sfk/27/2021 z 28. februára 2023 kasačný súd doplnil, že:

„Ďalej je podstatné, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva. V predmetnej veci orgány verejnej správy uviedli že: - primárny dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH sa odvíja od skutočnosti, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH – reálna existencia plnenia, - subsidiárne, v súvislosti s právnym názorom vysloveným krajským súdom v zrušujúcom rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/26/2018-137 zo dňa 16.01.2019 správca dane a žalovaný konštatovali, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Krajský súd v predmetnej veci skonštatoval viacero dôvodne spochybnených okolností v dodávateľskom reťazci, ale vyvodil z nich záver, že dodávatelia sťažovateľovi nedodali tovar tak, ako bol deklarovaný (poukazujúc predovšetkým na pochybnosti o pôvode tovaru), zároveň však v týchto dodávkach videl konštrukciu zneužívajúcu právo (pretože podľa neho neboli ekonomicky opodstatnené a v reťazci sa vyskytovali zmiznutí obchodníci), navyše ešte aj poukazoval na povinnosť ubezpečiť sa, že transakcia nebude poznačená daňovým podvodom. Tieto závery podľa kasačného súdu nemôžu popri sebe obstáť. Nie je teda možné kumulovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok s vedomostnou zločkou sťažovateľa o daňovom podvode – krajský súd preto vec nesprávne právne posúdil. Nakoľko v predmetnej veci to bol primárne práve krajský súd, ktorý v napadnutom rozsudku dôvody týkajúce sa nesplnenia hmotno-právnych podmienok a existencie daňového podvodu spájal, v novom konaní bude jednoznačne rozlišovať medzi jednotlivými právnymi základmi pre nepriznanie práva na odpočet DPH (nesplnenie hmotno-právnych podmienok alebo daňový podvod) a k týmto záverom testovať rozhodnutie žalovaného v zmysle žalobných bodov.

Ako už kasačný súd uvádzal vo veci sp. zn. 6Sžfk/24/2021: „Krajský súd v napadnutom rozsudku sa primárne venoval tým námietkam, či bola sťažovateľovi dokázaná vedomostná zložka účasti na daňovom podvode, pričom však zároveň konštatoval aj nesplnenie hmotnoprávnych podmienok – spochybnenie existencie daňového plnenia (napr. bod 59 napadnutého rozsudku). Krajský súd nad rámec uvedeného v úvode bodu 53 napadnutého rozsudku uvádza, že bolo spochybnené dodanie tovaru dodávateľom YENISEI s.r.o., čo evokuje, že tovar nebol dodávaný deklarovaným dodávateľom. V časti argumentácie krajský súd uvedené kategórie hmotnoprávnych podmienok a daňového podvodu spája, napr. v bode 53 poukázáním na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžk/30/2017 zo dňa 31.01.2018 v zmysle ktorého „v prípade, že daňové orgány oprávnené a dôvodne spochybnia existenciu a pôvod tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, je dôvodne namieste otázka, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo“, alebo v bode 59 napadnutého rozsudku, keď uvádza, že „Predpokladom aplikácie vyššie uvedených rozhodnutí Súdneho dvora (ohľadom daňového podvodu pozn. kasačný súd) je však nespochybnenie existencie daňového plnenia. V predmetnej právnej veci však správne orgány uvedené kvalifikovaným spôsobom spochybnili.

Kasačný súd tiež poukazuje na to, že pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Je teda zrejmé, že v prípade preukazovania existencie daňového podvodu nie je potrebné špeciálne zohľadňovať dodanie deklarovaného plnenia, keďže jeho existencia musí byť správcom dane prezumovaná už v momente, kedy nadobudol podozrenie o poznačení dotknutého obchodného reťazca podvodom. V opačnom prípade by správca dane odmietol odpočet DPH z dôvodu nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok

odpočtu DPH. K vyššie uvedenému kasačný súd odkazuje na rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valérieane C-459/17 a C-460/17, z ktorého vyplýva, že dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby (v kontexte preukazovania účasti na podvodnom reťazci), ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru, keďže samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia má objektívny charakter, a teda jeho absencia je sama o sebe predpokladom odmietnutia odpočtu DPH“. Z toho vyplýva, že pokiaľ sťažovateľ nespĺnil hmotnoprávnu podmienku odpočtu DPH, tak správca dane ani nemusí na odmietnutie odpočtu DPH preukazovať jeho účasť na podvodnom reťazci a naopak. Spájanie týchto kategórií v predmetnej veci síce spôsobuje istú neprehľadnosť, avšak kasačný súd zohľadnil, že judikatúra týkajúca sa podmienok odpočítania – aj v dôsledku judikatúry Súdneho dvora EÚ – prešla istým vývojom a zároveň to bol práve Krajský súd v Trenčíne, ktorý v zrušujúcom rozsudku sp.zn. 13S/34/2017 zo dňa 27.06.2018 uložil správcovi dane preukazovať vedomosť sťažovateľa na daňovom podvode.

Kasačný súd v kontexte sťažovateľovej námietky týkajúcej sa automatického vyvodenia vedomosti o daňovom podvode pri nedodržaní povinnosti na úseku potravinového práva dodáva, že nedodržanie registračných povinností na úseku potravinového práva samozrejme automaticky nepostačuje na splnenie vedomostného testu o daňovom podvode, ale môže za predpokladu dôvodu osobitných okolností predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH. Aj SD EÚ v rozsudku Aquila Part Prod Com C-512/21 konštatoval, že: „smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na jednej strane bráni tomu, aby daňový orgán odoprel zdaniteľnej osobe len z dôvodu, že nedodržala povinnosti vyplývajúce z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúce sa bezpečnosti potravinového reťazca, výkon práva na odpočítanie DPH, a na druhej strane, že nedodržanie týchto povinností môže predstavovať jednu zo skutočností, ktoré môže daňový orgán použiť na preukázanie existencie podvodu na DPH, ako aj účasti uvedenej zdaniteľnej osoby na tomto podvode, a to aj bez predchádzajúceho rozhodnutia vnútroštátneho správneho orgánu príslušného na zistenie takéhoto porušenia“; „právo na spravodlivý proces zakotvené v článku 47 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu zohľadnil ako dôkaz existencie podvodu na DPH alebo účasti zdaniteľnej osoby na tomto podvode porušenie uvedených povinností, ak tento dôkaz možno na tomto súde spochybníť a kontradiktórne prejednať“. V predmetnej veci krajský súd založil svoje dôvody o vedomosti sťažovateľa na daňovom podvode v značnej miere na argumentácii o porušení predpisov potravinového práva, čo predstavuje aj relevantnú indíciu, zároveň poukazyval na nákup komodity za nižšiu cenu (v porovnaní s cenou trhovou) a s tým súvisiacu absenciou ekonomického opodstatnenia deklarovaneho obchodu. Aj podľa kasačného súdu podozrivo kolísajúca nízka cena cukru môže predstavovať relevantnú indíciu o daňovom podvode, ale správca dane musí takto postavený záver aj preukázať dôkazmi založenými v administratívnom spise. Ak sa s takýmto záverom stotožnil krajský súd, mal tiež uviesť, z akých podkladových materiálov vychádzal, pretože pri ich absencii je rozhodnutie správneho súdu v predmetnej časti nepreskúmateľné.“

52. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie s tým, že úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne rozhodnúť, pričom úlohou správneho súdu bude svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť najmä vo vzťahu k dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane sťažovateľovi. Krajský súd teda musí primárne ustáliť, čo bolo dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane pri jednotlivých sporných deklarovateľoch (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane alebo daňový podvod) a následne i preskúmať napadnuté rozhodnutie vo vzťahu k tomuto ustálenému dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane.

Posúdenie podstatných skutkových okolností a právnych argumentov správnym súdom

53. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici.

54. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) teda ako vecne a miestne príslušný správny súd podľa § 10 a § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a podľa § 3 ods. 1, 2, 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, na základe podanej správnej žaloby v režime § 177 a nasl. SSP preskúmal zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ako aj postup, ktorý predchádzal ich vydaniu, pričom podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP vo veci nariadil pojednávanie, ktoré sa uskutočnilo dňa 30.07.2024 a po prejednaní veci dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa je potrebné pre nezákonnosť zrušiť a vec vrátiť orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

55. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení relevantnom pre prejednávanú vec (ďalej len „zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

56. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

57. 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.

58. Podľa § 49 ods. 2 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

59. 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.

60. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

61. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v znení relevantnom pre prejednávanú vec (ďalej len „daňový poriadok“), 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.

62. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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.

63. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

64. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

65. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

66. Podľa § 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.

67. Po vrátení veci z kasačného súdu v zmysle jeho právne záväzného pokynu bolo úlohou správneho súdu primárne ustáliť, čo bolo dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie DPH pri jednotlivých sporných deklarovaných dodávateľoch, či nesplnenie hmotnoprávných podmienok alebo daňový podvod a následne preskúmať napadnuté rozhodnutie vo vzťahu k tomuto ustálenému dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane. Správny súd teda postupoval v zmysle uvedeného pokynu kasačného súdu.

68. V súvislosti s dodávateľom SOMIKRA s.r.o. správca dane uviedol, že vykonal výsluch splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. Stanislava Čanigu, ktorý spoluprácu so spoločnosťou SOMIKRA, s.r.o. potvrdil s uvedením, že sprostredkovanie sa malo uskutočniť tak, že priateľ z poľovačky dal žalobcovi kontakt na spoločnosť SOMIKRA, s.r.o., ktorá mala údajne dobré kontakty s vedením Štátnych lesov, žalobca sa skontaktoval s JUDr. Sopkom, vtedajším konateľom spoločnosti SOMIKRA, s.r.o. telefonicky, dohodli si osobné stretnutie, na ktorom si dohodli podmienky spolupráce, podľa svedka SOMIKRA, s.r.o. určite komunikovala aj so spoločnosťou LESY SR, š.p., nakoľko výsledkom boli predjednané podmienky dodávok a v Štátnych lesoch už čakala podpísaná zmluva. Správca dane ďalej uviedol, že v konaní bol vypočutý ako svedok J. G. C., bývalý konateľ spoločnosti SOMIKRA s.r.o., ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní síce potvrdil, že spoločnosť so žalobcom spolupracovala v roku 2013 a pre žalobcu sprostredkovala dodávky drevnej hmoty od dodávateľa LESY SR, š.p., avšak žiadne dôkazy o tejto spolupráci (napr. dohody, mailovú komunikáciu, záznamy o rokovaní s konkrétnymi osobami a pod.) svedok nepredložil. Správca dane poukázal na to, že spoločnosť SOMIKRA s.r.o. bola dňa 25.02.2015 vymazaná zlúčením, právnym nástupcom sa stala spoločnosť BELEOR, s.r.o., do ktorej bolo zlúčených 43 spoločností a tá bola následne vymazaná zlúčením, právnym nástupcom sa stala spoločnosť RICHI RESTAURANT & CATERING, s.r.o., do ktorej bolo zlúčených 83 spoločností, tá bola dňa 25.09.2015 takisto vymazaná zlúčením a právnym nástupcom sa stala spoločnosť DEBET INVEST, s.r.o., do ktorej bolo zlúčených 33 spoločností a tá bola znova vymazaná zlúčením, pričom právnym nástupcom sa stala spoločnosť RELCO, s.r.o., do ktorej bolo zlúčených 22 spoločností a ktorej konateľom je občan Francúzska. Správca dane napokon poukázal na výpoveď svedka G. J. K. – 1. zástupcu generálneho riaditeľa spoločnosti LESY SR, š.p., ktorý sa do zápisnice o miestnom zisťovaní vyjadril, že svojich odberateľov si vyberajú na základe posúdenia objednávky a na základe zhodnotenia predchádzajúcej spolupráce so zákazníkom, pričom zmluvy sa uzatvárajú aj na základe výsledku elektronickej aukcie dreva. Obchodnú spoluprácu so žalobcom svedok označil za dlhodobú, cca od roku 2000, odkedy boli realizované prvé dodávky drevnej hmoty, obchodná spolupráca v roku 2013 prebiehala na základe predošlých kontaktov so živnostníkom F. A. L., po pretransformovaní subjektu na s.r.o. sa len pokračovalo v predchádzajúcej spolupráci. Obchodná spolupráca so žalobcom podľa výpovede svedka nebola sprostredkovaná treťou osobou ani treťou spoločnosťou, spolupráca bola v každom prípade nadviazaná priamo so žalobcom a zmluvné podmienky pre dodávku dreva na rok 2013 boli dojednané s konateľom žalobcu F. A.. Spoločnosť SOMIKRA, s.r.o. nebola obchodným partnerom spoločnosti LESY SR, š.p.. Z takto vykonaného dokazovania správca dane ustálil záver, že k dodaniu drevnej hmoty od dodávateľa LESY SR, š.p. došlo, avšak predmetný zdaniteľný obchod bol uskutočnený bez účasti sprostredkovateľa spoločnosti SOMIKRA, s.r.o., k uzatváraniu obchodov dochádzalo medzi žalobcom a

dodávateľom LESY SR, š.p. priamo a teda z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH neuznal žalobcovi ako platiteľovi nárok na odpočítanie dane vo výške 27.600,- EUR z dodávateľskej faktúry č. 131210 od dodávateľa SOMIKRA, s.r.o.

69. Žalovaný sa so závermi správcu dane v plnom rozsahu stotožnil a v napadnutom rozhodnutí poukázal na výsledky vykonaného dokazovania, najmä na výpoveď G. J. K., ako aj na to, že svedok J. G. C. nepredložil žiadne dôkazy o sprostredkovaní dodávok drevnej hmoty a uzavrel, že keďže dodávky drevnej hmoty od dodávateľa LESY SR, š.p. pre žalobcu boli realizované bez účasti sprostredkovateľa SOMIKRA, s.r.o., čiže spoločnosť SOMIKRA, s.r.o. nedodala žalobcovi službu – sprostredkovanie dodávok drevnej hmoty a teda jej nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH (ale len z dôvodu uvedenia dane na faktúre, § 69 ods. 5 zákona o DPH) žalobca nemal nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 131210 v sume 27 600,00 EUR v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

70. Z takto formulovaných záverov tak správcu dane ako aj žalovaného možno ustáliť, že dôvodom nepriznania odpočítania dane z faktúry od spoločnosti SOMIKRA, s.r.o. bolo nesplnenie hmotnoprávných podmienok. V takomto prípade dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, ktorý musí preukázať súčasné splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok ustanovených zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

71. K vyššie uvedenému ako aj k námietke žalobcu v správnej žalobe o tom, že zmluvné podmienky boli dohadované s dodávateľom priamo a spoločnosť SOMIKRA, s.r.o. len sprostredkovala kontakty, vďaka ktorým mohli byť predmetné obchody vôbec realizované a tým došlo k vyvinutiu činnosti smerujúcej k tomu, aby záujemca mal príležitosť uzavrieť určitú zmluvu /zmluvy s treťou osobou, správny súd uvádza, že žalobca len vyjadruje svoj nesúhlas so závermi daňových orgánov a prezentuje svoj vlastný pohľad na skutkový stav veci. Avšak z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane aj žalovaného vyplývajú konkrétne skutočnosti a dôvody, prečo daňové orgány dospeli k záveru, že išlo o priamu spoluprácu. V administratívnom konaní bolo dôkazmi (najmä výpoveďou Ing. Bystrianskeho) preukázané, že obchodné kontakty medzi žalobcom resp. jeho konateľom F. A. a spoločnosťou LESY SR, š.p. existovali už dlhodobo od roku 2000, teda trinásť rokov, čo nepoprel ani samotný žalobca. Napriek tvrdeniu žalobcu o tom, že kontakt mal byť sprostredkovaný spoločnosťou SOMIKRA, s.r.o., táto skutočnosť bola dôvodne spochybnená v rámci daňovej kontroly predovšetkým výpoveďou Ing. Bystrianskeho a skutočnosťou, že takýmto kontaktom žalobca resp. jeho konateľ aj bez tretej osoby disponoval už po dobu 13 rokov. Svedok J. C. síce tvrdil, že kontakt mal byť sprostredkovaný spoločnosťou SOMIKRA, s.r.o., avšak v celom daňovom konaní nebol o tom predložený žiadny konkrétny relevantný dôkaz napríklad v podobe mailovej komunikácie, záznamov o rokovaní s konkrétnymi osobami a pod.. Podľa výpovede Ing. Bystrianskeho taký spôsob nadviazania spolupráce, aký prezentoval zástupca žalobcu G. O., nepoužívali pri uzatváraní obchodov, navyše tento svedok vypovedal, že k spolupráci so žalobcom došlo výlučne na základe predchádzajúcich dlhodobých kontaktov s konateľom žalobcu a o žiadnej tretej osobe, ktorá by mala niečo sprostredkovať, svedok nemal vedomosť. Nepredložením dostatočných dôkazov na vyvrátenie pochybností daňových orgánov teda žalobca dostatočným spôsobom neunesol svoje dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Závery tak správcu dane ako aj žalovaného v ich rozhodnutiach o tom, že žalobca nepreukázal reálne sprostredkovanie obchodnej spolupráce prostredníctvom spoločnosti SOMIKRA, s.r.o. a o tom, že nedošlo k poskytnutiu služby – sprostredkovania dodávky drevnej hmoty touto spoločnosťou, správny súd teda vyhodnotil ako preskúmateľné, dostatočne odôvodnené, majúce oporu v administratívnych spisoch a správne právne posúdené. V tejto časti správny súd nevzhliadol nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

72. Napadnuté rozhodnutie žalovaného je však v prejednávanej veci potrebné posúdiť ako celok a pokiaľ išlo o dodávky kryštálového cukru od dodávateľa YENISEI s.r.o., tu správny súd vzhliadol dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

73. V súvislosti s dodávkami kryštálového cukru od dodávateľa YENISEI s.r.o. správca dane poukázal na rozsiahle vykonané dokazovanie a vo svojich záveroch čiastočne zmätočne uvádzal ako dôvod nepriznania nároku na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období jednak nesplnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH a jednak záver, že vo veci bol vytvorený umelý reťazec, ktorého zámerom bolo zneužitie princípu neutrality DPH, že plnenia deklarované na faktúrach majú čisto umelý charakter

s cieľom získať odpočítania dane a napokon aj to, že vo veci samej malo ísť o typický obchodný reťazec majúci všetky znaky karuselového podvodu a teda, že malo ísť o podvodné konanie. Z dôvodov, o ktoré správca dane opiera svoje rozhodnutie, najmä tých uvádzaných v zhrnutí odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, však možno vyvodiť, že správca dane bol primárne toho názoru, že vo veci samej malo ísť o daňový podvod, resp. zneužitie práva a námietka o nesplnení hmotnoprávnych podmienok sa javila skôr ako druhotná. Správca dane napriek jeho záverom o podvodnom konaní v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia náležitým spôsobom nekonkretizoval a ani to inak z jeho rozhodnutia nevyplýva, či na posúdenie existencie podvodu a prípadnej vedomosti žalobcu o takomto podvodnom konaní, ak sa domnieval, že k nemu došlo, aplikoval tzv. Axel Kittel test, ani dostatočným spôsobom neodôvodnil, ako tento test vyhodnotil.

74. Žalovaný v druhostupňovom rozhodnutí síce okrajovo poukazoval aj na záver správcu dane o údajnom nesplnení hmotnoprávnych podmienok, avšak týmto sa bližšie nezaoberal a primárne svoje rozhodnutie odôvodňoval existenciou daňového podvodu. Opakoval zo záverov správcu dane, že všetky zistenia správcu dane nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu, že v rámci daňovej kontroly boli zistené objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú zneužitie princípu neutrality DPH. Skonštatoval, že vyhodnotením všetkých zistení je dôvodné podozrenie, že spoločnosti zapojené do obchodov s kryštálovým cukrom majú za cieľ čerpanie nadmerných odpočtov, pričom tieto spoločnosti realizujú len fakturačné obchody, pri ktorých pridaná hodnota nevzniká.

75. Hoci závery žalovaného (obdobne ako správcu dane) môžu pôsobiť čiastočne zmätočne vo vzťahu k otázke, čo bolo dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z faktúr za dodávky kryštálového cukru, správny súd viazaný pokynom kasačného súdu, aby v ďalšom konaní primárne ustálil, čo bolo dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane u jednotlivých dodávateľov a v tomto smere potom testoval napadnuté rozhodnutie, posúdil obsah dôvodov uvádzaných žalovaným a ustálil, že hoci daňové orgány čiastočne sponchybovali aj reálnu existenciu tovaru v deklarovovaných množstvách, jeho prepravu prípadne iné skutočnosti, primárnym dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane boli závery správcu dane a najmä žalovaného o podvodnom konaní v rámci reťazca obchodných spoločností a ich názor o tom, že žalobca mal vedieť resp. vedel o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu a že to bol práve žalobca, ktorý získal neoprávnenú daňovú výhodu. Skutočnosti, ktoré by sa mohli javiť ako nesplnenie hmotnoprávnych podmienok v podstate správne orgány len používali ako skutočnosti preukazujúce alebo odôvodňujúce existenciu podvodu, neboli však primárnym dôvodom pre nepriznanie nároku na odpočet DPH.

76. Uvedené potvrdzuje aj to, že v záveroch napadnutého rozhodnutia žalovaný uzatvára, že v zmysle rozsudkov Súdneho dvora EÚ možno situáciu, keď jeden z účastníkov takto vytvoreného reťazca spoločností si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania neoprávneného odpočítania dane, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva EÚ, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti, označiť za daňový podvod, resp. nedovolený daňový únik. Následne žalovaný skonštatoval, že daňový únik v tu prejednávanvej veci vznikol už u slovenskej spoločnosti SATIS-SK s.r.o. a že práve platiteľ (tu žalobca) získal neoprávnené odpočítanie dane tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o. v sume 31 786,08 EUR a následne uplatnil oslobodenie od dane z intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane. Konštatoval, že ním uvedené objektívne skutočnosti preukazujú, že sa kontrolovaný platiteľ (žalobca) zapojil do reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti, čiže ich plnenia boli poznačené podvodným konaním, pričom z výsledkov vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto podvodnom konaní kontrolovaný platiteľ (žalobca) vzhľadom na všetky okolnosti tej-ktorej veci vedel, resp. mohol vedieť.

77. Ak teda v zmysle napadnutého rozhodnutia žalovaného (ako aj rozhodnutia správcu dane) v prejednávanvej veci malo byť primárnym dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podvodné konanie, správny súd poukazuje na to, že dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje správcu dane a je jeho úlohou aj náležite zdôvodniť tak existenciu podvodu ako aj vedomosť žalobcu o ňom a to aplikáciou tzv. Axel Kittel testu.

78. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/11/2022 zo dňa 31.01.2024, v ktorom kasačný súd riešil obdobnú otázku a z ktorého správny súd cituje nasledovne:

„Kasačný súd k otázke prípadného posúdenia účasti sťažovateľa na daňovom podvode vo všeobecnosti odkazuje na judikatúru Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudky vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen; C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling, či C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid), ktorá ako podvod na dani z pridanej hodnoty označuje situácie, v ktorých jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica 2006/112“). Daňové orgány pri posudzovaní jednotlivých prípadov musia zrozumiteľne a presne popísať všetky skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu. Pokiaľ správca dane preukáže objektívne skutočnosti o tom, že daňový podvod nastal, pristúpi k skúmaniu subjektívnej stránky účasti tohto daňového subjektu na podvode. Pri posudzovaní subjektívnej stránky správca dane vyhodnotí aj to, či daňový subjekt prijal primerané opatrenia na to, aby zaistil, že jeho plnenie nebude súčasťou podvodného reťazca.

Súdny dvor EÚ v novšom rozsudku C-537/22 Global Ink Trade taktiež pokiaľ ide o preukazovanie účasti na daňovom podvode skonštatoval, že: „Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby sa daňová správa v prípade, že má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa podieľala na podvode typu „kolotoč“ v oblasti DPH, obmedzila len na preukázanie, že toto plnenie je súčasťou kruhového fakturačného reťazca,

- uvedenej daňovej správe prináleží jednak presne určiť skutočnosti zakladajúce podvod a preukázať podvodné konanie a jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo súčasťou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamená identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa podieľali na podvode, ako aj ich jednotlivých konaní.“

Sumarizujúc preto pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na dani z pridanej hodnoty na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?“

79. Každú z vyššie položených otázok je potrebné náležitým spôsobom aj odôvodniť a zrozumiteľne a presne popísať všetky skutočnosti, ktoré majú svedčiť o tom, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu a že o tomto podvodnom konaní daňový subjekt vedel alebo mohol a mal vedieť.

80. V prejednávanej veci daňové orgány pomerne zmätočne a nedostatočne identifikujú skutočnosti, na základe ktorých dospeli k záverom o existencii daňového podvodu a ešte zmätočnejšie a nedostatočnejšie skutočnosti, ktoré by mali svedčiť o vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto podvode. Niektoré skutočnosti sú uvádzané len vo všeobecnej rovine či ako konštatácia bez prepojenia na konkrétne dôvody, niektoré nemajú súvislosť s kontrolovaným zdaňovacím obdobím, iné sú nedostatočne formulované alebo nedostatočne odôvodnené.

81. Vedomosť žalobcu o tvrdenom podvodnom konaní napríklad daňové orgány opierali čiastočne aj o zistenia z medzinárodnej výmeny informácií ohľadom českej spoločnosti JaS Trading s.r.o., avšak tak ako to namietal aj žalobca v podanej správnej žalobe, v preverovanom zdaňovacom období december 2013 spoločnosť JaS Trading s.r.o. nefigurovala v preverovaných obchodoch, teda nenachádzala sa v reťazci spoločností. Obdobne v daňových rozhodnutiach sa uvádzajú aj niektoré skutočnosti ohľadom skladovania tovaru na území Slovenskej republiky, ktoré nemajú súvis s kontrolovaným zdaňovacím obdobím, prípadne sa poukazuje na výpoveď svedka P. E., bývalého konateľa MÓRÉ-KÉR TRADE kft, ktorý okrem iného uviedol, že nemá informácie o transakciách a činnosti spoločnosti, nevedel

identifikovať faktúru, kde bol tovar nadobudnutý od žalobcu, faktúru nevystavil, peniaze neprevzal, no pritom z jeho výpovede vyplýva, že konateľom spoločnosti MÓRÉ-KÉR TRADE kft. bol v období od 03.06.2013 do 29.11.2013, čo je mimo kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, ako na to správne poukázal aj žalobca v žalobe, preto výpoveď tohto svedka je v spojitosti s tu dotknutým zdaňovacím obdobím irelevantná. Pokiaľ nebol konateľom maďarského odberateľa v kontrolovanom zdaňovacom období december 2013, nevymyká sa základnej logike, že nemal odkiaľ mať vedomosť o zdaniteľných obchodoch realizovaných v kontrolovanom zdaňovacom období.

82. Daňové orgány tiež opierali svoje závery o zistenie, že cukor sa mal predávať za cenu nižšiu, než za akú bol nakúpený. Uvádzali cenu nezabaleného továrenského cukru v rokoch 2013-2014, avšak neuviedli zdroj resp. podkladový materiál, z ktorého pri určovaní týchto cien vychádzali, čo vytkol v zrušujúcom rozsudku aj kasačný súd. Rovnaký argument o neuvedení zdroja, z ktorého malo byť čerpané pri závere o podpriemernej cene cukru za dôvodnú uznal aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/24/2021, kde išlo o obdobnú vec týkajúcu sa rovnakých účastníkov konania. Napokon ako žalobca poukázal v správnej žalobe, tento nedostatok sa udial na inom stupni obchodného reťazca, t. j. medzi inými subjektami než žalobcom. Žalobca vždy tovar (cukor) nakúpil za nižšiu cenu, než za akú ho následne predával, teda mal na preverovaných obchodných transakciách zisk /maržu. Správca dane ani žalovaný nijako neodôvodnili vo svojich rozhodnutiach, ako podľa ich názoru žalobca vedel alebo vedieť mal či mohol o tom, za akú cenu tovar predávali jeho subdodávateľa, čo môže byť predmetom obchodného tajomstva každého podnikateľa. Je bežné v obchodnej praxi, že si podnikatelia chránia a nezverejňujú nadobúdacie ceny tovarov alebo údaje o svojich dodávateľoch, aby ich prípadní zákazníci neobišli a nenakúpili tovar za lacnejšie priamo od ich dodávateľa.

83. Pokiaľ ide o nesplnenie registračnej povinnosti žalobcu na príslušnom orgáne kontroly potravín, správny súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 3. októbra 2019 vo veci C-329/18 Altic, v zmysle ktorého nesplnenie registračnej povinnosti vo vzťahu k obchodovaniu s potravinami u kontrolovaného platiteľa a jeho dodávateľov neznamena, že vedel alebo mal vedieť o daňovom podvode. Nedodržanie registračných povinností na úseku potravinového práva samo o sebe nepostačuje na splnenie vedomostného testu o daňovom podvode, môže však za predpokladu dôvodu osobitných okolností predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH (rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžfk/24/2021 zo dňa 15.11.2022). Daňové orgány však musia presne a zrozumiteľne popísať jednotlivé indície a tieto náležite vyhodnotiť jednotlivo aj v ich vzájomných súvislostiach, čo sa v tu prejednávanom prípade podľa názoru správneho súdu nestalo.

84. Celkovo možno zo záverov žalovaného (ako aj správca dane) vyvodit', že v predmetnej veci náležitým spôsobom neaplikovali tzv. Axel Kittel test. Závery daňových orgánov o podvodnom konaní a vedomosti žalobcu o účasti na podvode bez (dostatočnej) aplikácie Axel Kittel testu sú nesprávnym právnym posúdením veci. Preto námietku žalobcu uvádzanú v správnej žalobe o tom, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci považoval správny súd za dôvodnú.

85. Pokiaľ ide o námietku žalobcu v správnej žalobe o nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu dĺžky jej trvania a z toho plynúcej nezákonnosti protokolu o daňovej kontrole, správny súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú. V tomto smere správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR z 27.07.2016, sp. zn. 3Sžf/46/2015, publikovaný v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 7/2016, z ktorého vyplýva, že ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o legitímnu činnosť správca dane, prostredníctvom ktorej sa do dispozičnej sféry správca dane dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Správca dane tak plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overuje podklady potrebné pre správne a úplné určenie dane.

86. Správny súd tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/33/2022 zo dňa 30.04.2024 a v ňom citovanú judikatúru Súdneho dvora EÚ a cituje z neho nasledovné:

„V kontexte tejto námietky dáva kasačný súd do pozornosti aj rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 – Hydina Sk. Súdny dvor dal v tomto rozhodnutí na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky odpoveď, v zmysle ktorej: „36. Navyše ani články 10 až 12 nariadenia č. 904/2010, ani žiadne iné ustanovenie tohto nariadenia nestanovujú akýkoľvek dôsledok v prípade prekročenia niektorej z lehôt vyplývajúcich z uplatnenia uvedených článkov príslušnými daňovými orgánmi, a to či už pre tieto orgány, alebo pre zdaniteľné osoby. 37. Zo znenia týchto ustanovení a následne z kontextu, do ktorého patrí tento článok 10, teda vyplýva, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených týmto článkom nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok, a to ani pokiaľ ide o zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného vnútroštátnym právom žiadajúceho členského štátu, dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne požadované informácie. 43. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.“

Na základe uvedeného preto platí, že daňový subjekt sa nemôže dovolávať nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu jej neprimeranej dĺžky, ktorá súvisí s MVI podľa vyššie uvedeného nariadenia, a rovnako sa daňový subjekt nemôže z tohto dôvodu dovolávať nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly.“

87. Ako uvádza žalobca, daňová kontrola v danom prípade začala 21.03.2014, prerušená bola od 08.08.2014 do 07.12.2016 a ukončená bola dňa 27.06.2017. Bez prerušenia teda trvala spolu 343 dní, čo je v medziach zákonom stanovenej 1-ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Protokol z tejto daňovej kontroly teda nepredstavuje nezákonne získaný dôkaz, ktorý by nebolo možné v daňovom konaní použiť.

88. K námietke žalobcu v správnej žalobe o porušení jeho práva byť prítomný pri vypočutí svedka, tak ako to dôvodne namietol aj žalovaný vo vyjadrení k žalobe, správny súd uvádza, že žalobca v tomto smere prezentoval len všeobecné konštatovania bez konkrétnych tvrdení, teda neuviedol, o ktorého konkrétneho svedka alebo svedkov malo ísť. Preto správny súd argumentáciu žalobcu v bode IV. jeho žaloby považoval za nedôvodnú a nepreskúmateľnú. Pokiaľ žalobca neskôr v replike špecifikoval, že malo ísť o G. N., v tomto smere správny súd poukazuje na to, že v konaní o všeobecnej správnej žalobe platí prísna koncentračná zásada, žalobca je povinný už v správnej žalobe uviesť konkrétne dôvody podanej žaloby a správny súd v tomto prípade nie je oprávnený ísť nad rámec žalobných bodov uvádzaných v správnej žalobe a ani za žalobcu tieto žalobné body domýšľať. Je úlohou žalobcu, aby jasne a presne konkretizoval žalobné body aj s prepojením na konkrétne okolnosti veci samej. Všeobecné konštatovania žalobcu o porušení práva byť prítomný pri vypočutí svedka bez uvedenia, o ktorého konkrétneho svedka má ísť, tak ako ich tento uvádzal v podanej správnej žalobe, nie sú postačujúce a ich doplnenie v replike je už oneskorené.

89. Pokiaľ žalobca poukazoval na judikatúru Krajského súdu v Trenčíne v iných obdobných veciach žalobcu, v ktorých bolo rozhodnuté v prospech žalobcu z dôvodu, že správca dane a žalovaný neuniesli svoje dôkazné bremeno a nepreukázali, že žalobca mal čo i len vedomosť o údajných podvodných konaniach vo vzťahu k DPH, tieto v časti, v ktorej sú okolnosti jednotlivých prípadov totožné, korešpondujú s týmto rozsudkom. Obdobne týmto rozsudkom sa správny súd neodchýlil ani od judikatúry Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR či Súdneho dvora EÚ, ktoré žalobca v podanej správnej žalobe citoval.

90. K judikatúre, na ktorú poukazoval vo vyjadrení k žalobe žalovaný, správny súd uvádza nasledovné: K rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/26/2018-137 zo dňa 16.01.2019 (za zdaňovacie obdobie november 2013 u tých istých účastníkov konania), ktorým správny súd žalobu zamietol, že tento rozsudok bol zrušený rozsudkom Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/27/2021 zo dňa 28.02.2023 a vec bola vrátená správne mu súdu na ďalšie konanie, preto o závery v zrušenom rozsudku uvedené sa správny súd v tu prejednávanej veci neopieral. K rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/69/2017 zo dňa 21.11.2018, že rozsudok v tu prejednávanej právnej veci s uvedeným rozsudkom NS SR nie je nijako v rozpore, dokonca s týmto sa zaoberal aj kasačný súd v zrušujúcom rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/27/2021 zo dňa 28.02.2023. K rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017, tu išlo o skutkovo odlišnú situáciu, iných účastníkov konania a ani s týmto rozsudkom neexistuje rozpor.

91. Správny súd tak má za to, že v tu prejednávanej veci sa riadne vysporiadal aj s už existujúcou judikatúrou a tento rozsudok korešponduje v skutkovo a právne zhodných alebo obdobných častiach aj s rozsudkami správnych súdov, najmä kasačného súdu, v iných obdobných veciach.

92. Na základe vyššie uvedených dôvodov správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP rozhodnutie žalovaného ako jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil podľa § 191 ods. 4 SSP na ďalšie konanie.

93. Správny súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznameniajú automaticky, že žalobcovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z deklarovaných zdaniteľných obchodov, je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby pri svojom rozhodovaní jednoznačne a zrozumiteľne ustálili dôvod nepriznania odpočítania DPH a tento s ohľadom na jeho povahu podporili relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri rešpektovaní s tým spojeného dôkazného bremena a najmä, pokiaľ je ich rozhodnutie založené na daňovom podvode, aby na vec aplikovali tzv. Axell Kittel test a jeho jednotlivé čiastkové otázky zrozumiteľným a preskúmateľným spôsobom aj dostatočne odôvodnili. Uvedené bude úlohou správnych orgánov po vrátení veci.

94. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 % a to vrátane trov aj pôvodného konania pred správnym súdom a trov kasačného konania. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

95. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech (§ 442 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia Správneho súdu v Banskej Bystrici oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na správnom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal (§ 444 ods. 1 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno 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 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.

(2) Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) 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 podanie pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť: a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva, d) návrh výroku rozhodnutia. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Kasačnú sťažnosť je potrebné 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.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v prípade konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ (správne žaloby v sociálnych veciach) nemusí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom (§ 449 ods. 2 písm. b/ SSP).