

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: PO-6S/48/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200432  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 03. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2023:8020200432.5

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a členov senátu doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD. a JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej v právnej veci žalobcu HYDINA SK s.r.o., so sídlom Kežmarok, Slavkovská cesta 54/1468, IČO: 46 645 454, právne zastúpený KVASŇOVSKÝ & PARTNERS / ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Bratislava - mestská časť Staré Mesto, Dunajská 2317/32, IČO: 51 003 848, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 14.05.2020 číslo: 100897048/2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Stará Ľubovňa zo dňa 26.11.2019 číslo: 102730848/2019 na základe správnej žaloby jednohlasne takto

### rozhodol:

- I. Žalobu z a m i e t a .
- II. Náhradu trov konania účastníkom n e p r i z n á v a .
- III. Návrh žalobcu na prerušenie konania zo dňa 28.06.2022 podľa § 100 ods. 1 písm. c/ Správneho súdneho poriadku z a m i e t a .

### odôvodnenie:

I.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

1. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102730848/2019 zo dňa 26.11.2019 (rozhodnutie správcu dane), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 84 317,29 eur za zdaňovacie obdobie október 2016 daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54/1468, Kežmarok, IČO: 46 645 454 (ďalej kontrolovaný subjekt, daňový subjekt, žalobca), potvrdil.

2. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na podrobné odvolanie daňového subjektu proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré obsahuje skoro identické námietky ako sú uvádzané v žalobných dôvodoch.

3. Žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane a zo spisového materiálu zistil, že Daňový úrad Prešov v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 na základe oznámenia č. 102354091/2017 zo dňa 10.11.2017. Daňová kontrola bola začatá dňa 24.12.2017 (oznámenie č. 102456401/2017 zo dňa 24.11.2017). Pri výkone daňovej

kontroly správca dane zistil, že daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. v zdaňovacom období október 2016 uplatnil odpočítanie dane na základe faktúry č. 82160241 zo dňa 17.10.2016, základ dane 34 405,84 eur, DPH 3 440,58 eur a faktúry č. 82160242 zo dňa 17.10.2016, základ dane 23 446,14 eur, DPH 2 344,61 eur od dodávateľa Domáško, s.r.o., Lieskovská cesta 640/23, 962 21 Lieskovec, IČO 31 719 236, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A., a to v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

4. Daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období október 2016 uplatnil odpočítanie dane aj na základe faktúr od dodávateľa Mima Market, s.r.o., Jaseňová 3220/20, 010 07 Žilina, IČO: 46 956 468, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A. (od 07.11.2017 jej právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia je spoločnosť Alytus, s.r.o., Magurská 37, 974 11 Banská Bystrica, IČO: 36 580 996, DIČ XXXXXXXXXXXX), a to z faktúr za nákup bravčového a hovädzieho mäsa uvedených v tabuľke č. 1, základ dane s 10 % sadzbou v sume 835 907,14 eur, DPH 83 590,72 eur, základ dane s 20 % sadzbou 3 632,82 eura, DPH 726,57 eur a faktúr za prepravu uvedených v tabuľke č. 2 základ dane s 20 % sadzbou v sume 7 100,00 eur, DPH 1 420,00 eur. Prílohou faktúr boli medzinárodné prepravné doklady, v ktorých ako odosielateľ boli uvedené poľské daňové subjekty alebo Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., Vídeňská 635/8, Olomouc, druhý odberateľ Mrazírny Štěpánek, CZ, s.r.o. alebo Mima Market, s.r.o., miesto vykládky HYDINA SK, s.r.o., pôvod Poľsko, Belgicko, Holandsko, tovar prevzal HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, prevádzka: Rozrabkáreň mäsa kopytníkov.

5. Výzvou č. 100244791/2018 zo dňa 29.01.2018 správca dane požiadal Československú obchodnú banku, a.s. o poskytnutie informácie o účte daňového subjektu Mima Market, s.r.o. č. A. XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX za roky 2016 a 2017. Z odpovede č. 93707130/41362/18 zo dňa 23.02.2018 vyplynulo, že dispozičné oprávnenie v požadovanom období mal od 28.02.2014 do 09.11.2017 B. C., B. D. E. XXX/XX, XXX XX D. F. a od 28.02.2014 do 09.11.2017 B. B., G. XXXX/XX, XXX XX H., elektronické disponovanie v požadovanom období mal od 28.02.2014 do 09.11.2017 B. C., od 28.02.2014 do 09.11.2017 B. B. a od 26.05.2016 do 09.11.2017 B. I., Rosina 966, 013 22 Rosina.

6. Správca dane zaslal Ministerstvu vnútra SR, Prezidiu Policajného zboru, Národnej kriminálnej agentúre (NAKA), Košice výzvu č. 100255387/2018 zo dňa 30.01.2018, na základe ktorej žiadal o poskytnutie informácií týkajúcich sa daňového subjektu Alytus, s.r.o., Magurská 37, 974 11 Banská Bystrica, IČO 36 580 996, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A., ktorý je právnym zástupcom spoločnosti Mima Market, s.r.o., Jaseňová 3220/20, 010 07 Žilina, pretože dňa 07.11.2017 došlo k zániku spoločnosti v dôsledku zlúčenia. V doručenej informácii č. PPZ-NKA-JFP4-38-026/2018-PZ zo dňa 03.04.2018 (ev. č. 196840/2018) bolo uvedené, že správcovi dane boli odstupované informácie o daňovom subjekte Mima Market ,s.r.o., ktoré boli v rámci daňovej kontroly použité ako podporné podklady za účelom čo najkompletnejšieho a najúplnejšieho zistenia potrebných skutočností. Z doposiaľ vykonaného preverovania bolo zistené, že daňový subjekt Mima Market, s.r.o.. dodával tovar daňovým subjektom Podtatranská hydina, a.s. v mesiacoch január, február, marec, apríl, máj, jún, júl, august a september 2017, HYDINA SK, s.r.o. v mesiacoch január, február, marec, apríl, máj, jún, júl, august a september 2017, HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. v mesiacoch február, apríl, máj, jún, júl, august a september 2017.

7. Daňový subjekt Mima Market, s.r.o. v zdaňovacích obdobiach január, február, marec, apríl, máj, jún, júl, august a september 2017 nakupoval tovar od daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., Vídeňska 635/8, Olomouc, IČO 02 274 680. Daňový subjekt Mima Market, s.r.o. v mesiacoch august a september 2017 vo svojich účtovných podkladoch deklaroval nákup od spoločnosti ASANIOS Slovakia, s.r.o., ktorá však vo svojich účtovných podkladoch v sledovaných mesiacoch neuvádzala žiadne predaje. Dodávateľom mäsových výrobkov daňovému subjektu Podtatranská hydina, a.s. a daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o. bola v mesiaci november 2017 spoločnosť Mima Market plus, s.r.o., Rajecké Teplice, ktorá za tento mesiac podala prázdne daňové priznanie. Z uvedeného bol zrejmý účelovo vytvorený obchodný reťazec, na konci ktorého boli spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., HYDINA SK, s.r.o. a HYDINA Slovensko, s.r.o., ktoré si uplatňovali neoprávnenú daňovú výhodu na vstupe. Pred týmito boli tzv. nárazníkové spoločnosti, resp. spoločnosti s tzv. strateným obchodníkom, ako napr. Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o..

8. Z účtovných a daňových podkladov- daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. vyplynulo, že tovar nakupoval priamo od daňových subjektov z členských štátov EÚ, čo nasvedčovalo tomu, že obchodné reťazce so zaradením spoločností s tzv. strateným obchodníkom a nárazníkom boli len účelové s cieľom získania neoprávnenej daňovej výhody - DPH na vstupe. B. J. I. dohadoval obchodné podmienky a

určoval spoločnosti tzv. stratených obchodníkov, resp. nárazníkové spoločnosti a spoločnosti, s ktorými sa mali podpísať rámcové dohody, a cez ktoré mali byť realizované úhrady alebo zápočty. Išlo najmä o spoločnosti, ktoré priamo dodávali tovar spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. DIČ J., CEDROB SPOLKA AKCYJNA, UJAZDÓWEK 2A 06-400 CIECHANOV, DIČ PI.4342599908; SPOLKA JAWNA M1KULEC MOSZCZEN1CA NIŻNÁ 144 33-340 STARÝ SACZ, DIČ J.; ZAKLAD PRZETWÓRSTWA DROBIU MARICA SPOLKA JAWNA J.M.E.K. WROBEL, STRACONKI 20 43-300 BIELSKO-BIALA a pod. Obdobná situácia bola zistená aj u daňových subjektov HYDINA SK, s.r.o. a HYDINA SLOVENSKO, s.r.o..

9. V súvislosti s preverovaním daňovej trestnej činnosti konateľov a spoločníkov spoločností Podtatranská hydina, a.s. B. J. I., HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. G. K. a HYDINA SK, s.r.o. B. L. I. bolo ďalej zistené, že jedným zo stratených obchodníkov v rokoch 2015 a 2016 bola tiež aj spoločnosť Mima Market, s.r.o., Žilina. Táto spoločnosť plnila pre daňové subjekty Podtatranská hydina, a.s., HYDINA SK, s.r.o. a HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. funkciu strateného obchodníka. Spoločnosť Mima Market, s.r.o. mala byť podľa získaných poznatkov dodávateľom - strateným obchodníkom, pre spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o. aj začiatkom roka a v 4. štvrtroku 2016. O podozrivom konaní spoločnosti Mima Market, s.r.o., ktorej posledným konateľom bol B. C., svedčila aj skutočnosť, že táto spoločnosť zanikla dňa 20.10.2017, a to zlúčením so spoločnosťou Alytus, s.r.o., Banská Bystrica, v ktorej bolo v súčasnosti celkom zlúčených ďalších 51 spoločností a jej súčasným jediným spoločníkom a konateľom je rumunský štátny občan Dogaru Andrei-Nicusor, ktorý bol slovenskej daňovej správe nedostupný.

10. V súvislosti s podozrením z daňovej trestnej činnosti spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. česká finančná správa vykonala v tejto spoločnosti daňovú kontrolu za mesiace jún a december 2015 a marec 2016. Pochybnosti o reálnej podnikateľskej činnosti podľa českých finančných orgánov vyplynuli zo skutočnosti, že daňový subjekt nevladnil okrem kancelárie žiadne výrobné ani skladovacie priestory a na území Českej republiky nedochádzalo k nakládkam ani vykládkam tovaru. Z preverky vykonanej českými finančnými orgánmi ďalej vyplynulo, že daňový subjekt účtovne deklaroval nákup tovaru väčšinou od poľského dodávateľa CEDROB SPOLKA AKCIJNA, PLOCKA, 506-400 CIECHANOW. J. E., ktorý v tomto prípade vystupoval ako spoločník a konateľ spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., Olomouc, ako spoločník a konateľ spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. so sídlom v Nitrianskom Právne, vo vzťahu k spoločnostiam Podtatranská hydina a.s., HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o. vystupoval ako stratený obchodník, resp. nárazník už v roku 2013. Napríklad protokol č. 21008451/2015 zo dňa 16.10.2015 z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2013. V danom prípade správca dane a odvolací orgán vyhodnotili ako fiktívne a účelové faktúry za dodávky tovaru pre daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. spoločnosťou Peter Štěpánek, s.r.o., a teda ich neuznali. Daňová trestná činnosť spáchaná v jednotlivých zdaňovacích obdobiach rokov 2012 a 2013, kde sú obvinení kompetentní zástupcovia spoločností Podtatranská hydina, a.s.; HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o. je vyšetrovaná NJFP NAKA PPZ expozitúra Východ pod ČVS: J./NKA- FP-VY-2015. Z uvedeného vyplýva, že prvým miestom vyskladnenia produktov živočíšneho pôvodu v Slovenskej republike dovezených z iných členských štátov EÚ, v danom prípade z Poľska, boli priestory uvedených spoločností.

11. Správca dane za účelom preverenia uvedených zdaniteľných obchodov vypočul ako svedkov bývalých konateľov spoločnosti Mima Market, s.r.o., a to B. B. a B. C.. Výsluch svedka B. B. sa uskutočnil dňa 26.02.2018 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100446649/2018), pri ktorom uviedol, že vo firme Mima Market plus, s.r.o. bol konateľom a pracoval tam ako šofér, mal živnostenské oprávnenie na nákup a predaj tovaru a jeho rozvoz, spoločníkom nebol v žiadnej obchodnej spoločnosti. Bol konateľom aj spoločnosti Mima Market, s.r.o. v čase, keď bol konateľom spoločnosti Mima Market, s.r.o., nevedel, že by mala spoločnosť splnomocneného zástupcu, nevedel si spomenúť, či podpisoval nejaké plnomocenstvo; v mene tejto spoločnosti mohol konať aj B. C., v spoločnosti Mima Market, s.r.o. bol iba konateľ, nevedel, kto bol spoločníkom, robil šoféra a o činnosti tejto spoločnosti nerozhodoval; konateľom spoločnosti Mima Market, s.r.o. sa stal tak, že ho oslovil B. C., nevedel uviesť, či táto spoločnosť v súčasnosti ešte vykonávala ekonomickú činnosť, vedel, že sa rušila, pretože boli s B. C. v Bratislave v jednej advokátskej kancelárii, kde podpísali nejaké papiere na zrušenie, meno a adresu advokáta si nepamätal, nevedel odpovedať, či zaplatili za tento prevod spoločnosti Mima Market, s.r.o., k tomu by sa vedel vyjadriť B. C., o osobe menom M. N. O.; v čase, keď bol konateľom, spoločnosť vykonávala nákup a predaj chladeného a mrazeného bravčového a hovädzieho mäsa a hydiny; nevedel, kto boli obchodní partneri, nevedel uviesť, ako prebiehali obchodné transakcie medzi daňovými subjektmi Mima

Market, s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o., nevedel popísať proces nákupu a predaja, či bol nakúpený tovar uskladnený a potom predaný, alebo či tovar nimi nakúpený bol hneď predaný a tovar bol prepravený od ich dodávateľa k ich odberateľovi, t.j. v tomto prípade daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o.. Takmer na všetky otázky správcu dane svedok odpovedal, že o tom by viac vedel povedať B. C..

12. Svedok B. B. nevedel uviesť, kto prevzal účtovníctvo spoločnosti Mima Market, s.r.o. pri začatí funkcie, ani kedy im bolo účtovníctvo odovzdané, v čase, keď bol konateľom spoločnosti; účtovníctvo viedla účtovná firma Konto N, ktorá sídli v Žiline, a ktorá podávala aj daňové priznania. Tejto firme nosil doklady na spracovanie účtovníctva. V období, keď bol konateľom, spoločnosť mala asi 10 zamestnancov, majetok nemala, mali prenajaté sklady a autá od J. E. z Pravenca, resp. Nitrianskeho Pravna. Prenajali si jeden veľký sklad, v ktorom sa nachádzali boxy na vajíčka, mäso a mali v prenájme asi štyri autá na rozvoz mäsa a to dve autá IVECO skriňové, jeden kamión s návesom IVECO a jednu malú dodávku; mal prístup na účet v ČSOB banke spolu s B. C., vklady na účet robili spolu, no úhrady robil výhradne B. C.. Výbery robili obidvaja, platby v hotovosti prijímali obidvaja, ale aj zamestnanci, pričom bol vyhotovený doklad z registračnej pokladnice. V čase, keď bol konateľom, spoločnosť Mima Market, s.r.o. určite plnila svoje zákonom stanovené povinnosti voči daňovému úradu. O spoločnosti HYDINA SK, s.r.o. počul, vozil sa tam nejaký tovar, ale viac o nej nevedel uviesť. Na otázku, čo bolo predmetom podnikateľskej činnosti spoločnosti Mima Market, s.r.o. vo vzťahu k daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o. v roku 2016 a v roku 2017 odpovedal, že mu dovážali mäso, ale nevedel uviesť aké, ani v ktorých mesiacoch roka 2016 a 2017, ako začali spoluprácu, kto zastupoval spoločnosť HYDINA SK, s.r.o., Mima Market, s.r.o. určite zastupoval Miroslav Vdovičík.

13. Správca dane v rámci ústneho pojednávania predložil svedkovi k nahliadnutiu faktúry za dodanie tovaru od dodávateľa Mima Market, s.r.o., na základe ktorých si daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. uplatnil odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie október 2016. B. B. uviedol, že predmetné faktúry nevyhotovil a v mene spoločnosti Mima Market, s.r.o. nevyhotovil žiadne faktúry. Nevedel povedať, kto vystavil faktúry, kto ich podpisoval a ako boli doručované spoločnosti HYDINA SK, s.r.o.; nevedel povedať, či je zhodný formát faktúry a pečiatka, aký tovar bol fakturovaný na uvedených faktúrach, ako prebiehali obchodné transakcie, kto zabezpečoval prepravu tovaru, kde začala a kde končila preprava tovaru, kto bol pri vykladaní tovaru, kto bol vlastníkom tovaru v čase nakládky, v čase prepravy, či mala spoločnosť Mima Market, s.r.o. skladové priestory vhodné na uskladnenie mäsa, či mala spoločnosť Mima Market, s.r.o. oprávnenie na predaj mäsa; prečo ku výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september 2016, október 2016 a august 2017 u daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. boli k faktúram od spoločnosti Mima Market, s.r.o. predložené aj medzinárodné prepravné listy, v ktorých v kolónke odosielateľ boli uvedení poľskí alebo českí dodávateľia, v kolónke príjemca, ak boli uvedení poľskí dodávateľia ako príjemca, bol uvedený český odberateľ, ak boli uvedení českí dodávateľia, potom príjemca bola uvedená spoločnosť Mima Market, s.r.o., v kolónke miesto vyskladnenia tovaru bola uvedená buď HYDINA SK, s.r.o.. Slavkovská cesta 1731 alebo len Slavkovská cesta 1731, Kežmarok alebo Olomouc, v kolónke miesto a dátum nakladania tovaru bolo uvedené Poľsko alebo Belgicko a v kolónke tovar prevzal HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54/1731, Kežmarok. B. B. nevedel uviesť, prečo na medzinárodných prepravných listoch bol ako príjemca v niektorých prípadoch uvedený český odberateľ, prečo na niektorých medzinárodných prepravných listoch bolo miesto vyskladnenia tovaru uvedené Olomouc, nevedel, kto vykonal, komu bola fakturovaná a kto zaplatil za prepravu, kto vystavoval medzinárodné prepravné listy. Na všetko odpovedal, že by o tom vedel povedať B. C.. Správca dane predložil svedkovi B. B. k nahliadnutiu faktúry za dodanie prepravných služieb od dodávateľa Mima Market, s.r.o., na základe ktorých si daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. uplatnil odpočítanie dane. Svedok uviedol, že v mene spoločnosti Mima Market, s.r.o. faktúry nevyhotovil, a že mali v prenájme nákladné autá od J. E. z Pravenca, no k samotnej preprave uviedol, že na všetko by vedel odpovedať B. C..

14. Výsluch svedka B. C. sa uskutočnil dňa 28.02.2018 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100462431/2018), pri ktorom uviedol, že momentálne je zamestnancom Mima Market, plus s.r.o., kde pracuje ako manažér, bol konateľom a spoločníkom v spoločnosti AQAROYAL s.r.o., Mima Market plus, s.r.o. a v spoločnosti Mima Market, s.r.o. v čase, keď bol konateľom a spoločníkom spoločnosti Mima Market, s.r.o., spoločnosť nemala splnomocneného zástupcu, ale mala druhého konateľa B. B.. Spoločnosť Mima Market, s.r.o. od 07.11.2017 bola dobrovoľne vymazaná v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Alytus s.r.o., Magurská 37, 974 11 Banská Bystrica, pretože dostal ponuku na predaj; typ dostal od známeho, meno si už nepamätal, a prevod riešila bratislavská právnická firma, ktorej názov si nepamätal. Za prevod spoločnosti doteraz nikto nezaplatil, dohodli sa ústne so zástupcom konateľa

spoločnosti Alytus, s.r.o., osoba menom Dogaru Andrei-Nicusor mu niečo hovorí, no splnomocnenie dával inej osobe, ktorej meno si nepamätá, s M. N. sa nestretol, iba so zástupcom, ktorému odovzdával doklady. Spoločnosť Mima Market, s.r.o. v čase, keď bol jej konateľom a spoločníkom, vykonávala nákup a predaj mrazeného a chladeného mäsa, syrov a vajčiek a obchodnými partnermi boli HYDINA SK, s.r.o.; Podtatranská hydina, a.s.; HYDINA SLOVENSKO, s.r.o.; Pozana mäso, s.r.o.; Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.; CORAL, s.r.o.; Marsan, s.r.o.; Kovačič, s.r.o.; Líška atď. V období, keď bol konateľom a spoločníkom spoločnosti, mala 12 zamestnancov, 2 chladiace autá a ostatné boli v prenájme od firmy J. E., Nitrianske Právno; mali prenajaté aj sklady a kancelárie, ktoré sa nachádzali v Pravenci, spoločnosť mala 2 účty, a to v ČSOB, a.s. a v Tatra Banka, a.s.; spoločnosť HYDINA SK, s.r.o. zastupoval pán I., objednávky riešili zamestnanci P. Q., J. E. a D. I.. Faktúry pre spoločnosť HYDINA SK, s.r.o. vystavovali P. Q., J. E. a D. I., podpisovali ich, boli zasielané emailom a potom originály poštou. Nepamätal, aké údaje boli uvedené v kontrolných výkazoch a v daňových priznaniach daňového subjektu Mima Market, s.r.o. za zdaňovacie obdobia roka 2016 a roka 2017. Faktúry od dodávateľa Mima Market, s.r.o., na základe ktorých si daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. uplatnil právo na odpočítanie dane, podľa B. C. vystavili P. Q., J. E. a D. I., boli doručené emailom a poštou, formát faktúry a pečiatka boli zhodné. Fakturovaný bol tovar, aký bol uvedený na faktúrach. Obchodné transakcie prebiehali tak, že na základe objednávky od HYDINA SK, s.r.o. tovar objednávali u daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., tovar išiel z Poľska priamo daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o., tovar nebol uskladnený v spoločnosti Mima Market, s.r.o., bol to trojstranný obchod, riešili to ich účtovníci, potvrdil, že dodávka tovaru bola spojená s prepravou tovaru, prepravu tovaru zabezpečovala poľská firma, ktorá dodávala mäso, preprava začala v Poľsku a pri nakladaní tovaru za daňové subjekty Mima Market, s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o. nebol nikto prítomný, auto sa v Poľsku zaplombovalo a odplombovalo sa až v sklade daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o.; spoločnosť HYDINA SK, s.r.o. nahlasovala za spoločnosť Mima Market, s.r.o. každú dodávku na regionálnu veterinárnu a potravinovú správu, preprava tovaru skončila v sklade spoločnosti HYDINA SK, s.r.o. a za spoločnosť Mima Market, s.r.o. pri vykladaní tovaru nebol nikto prítomný. V čase nakládky vlastníkom tovaru boli Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a v čase prepravy bola vlastníkom tovaru spoločnosť Mima Market, s.r.o.; Miroslav Vdovičik sa nevedel vyjadriť, prečo boli k faktúram od daňového subjektu Mima Market, s.r.o. predložené aj medzinárodné prepravné listy, v ktorých v kolónke odosielateľ boli uvedení poľskí alebo českí dodávatelia, v kolónke príjemca, ak boli uvedení poľskí dodávatelia, príjemca bol uvedený český odberateľ, a ak sú českí dodávatelia príjemcom, bol uvedený daňový subjekt Mima Market, s.r.o., v kolónke miesto vyskladnenia tovaru HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 1731, len Slavkovská cesta 1731, Kežmarok alebo Olomouc, v kolónke miesto a dátum nakladania tovaru Poľsko alebo Belgicko a v kolónke tovar prevzal HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54/1731, Kežmarok. Prepravu vykonávala väčšinou spoločnosť, u ktorej sa nakupovalo, spoločnosť Mima Market, s.r.o. prepravu nezabezpečovala a ani neobjednávala; komu bola preprava fakturovaná, si nepamätal, dával pokyny k preprave, s tovarom v čase prepravy nebolo manipulované, medzinárodné prepravné listy vystavoval dopravca. Bol v skladových priestoroch spoločnosti HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská 54/1468, Kežmarok a B. J. I. a B. L. I. poznal. Poznal aj poľské spoločnosti „BIELA“ A. R., ZAKLADY MIESNE "TUR" SPÓLKA JAWNA J.K.J. TOPORKIEWICZ, Kobylec 230, Lapanów, „MIPOL“ P. MIKULEC, M.J.B. SPÓLKA JAWNA, Moszczenica Wyzna 72, Stary Sacz, F.H.U. EXPORT-IMPORT Karína Franczak. S. A. XX/X, XX-XXX G., A. G. B., B. O. XXX, A. A., ale neobchodovali s nimi. Ďalej uviedol, že je možné, že tieto spoločnosti vykonávali pre nich prepravu, ale s mäsom s nimi neobchodovali. S daňovým subjektom Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., Vídeňská 635/8, 779 00 Olomouc v mesiacoch september 2016, október 2016 a august 2017 obchodoval s mäsom.

Správca dane predložil svedkovi k nahliadnutiu faktúry za dodanie prepravných služieb od dodávateľa Mima Market, s.r.o. na základe ktorých si daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. uplatnil právo na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie október 2016. Faktúry uvedené v tabuľke č. 2 v mene spoločnosti Mima Market, s.r.o. vyhotovila P. Q., ktorá ich aj podpísala, uvedené faktúry boli odovzdané spoločnosti HYDINA SK, s.r.o. emailom a originály poštou, na uvedených faktúrach bola fakturovaná preprava spojená s dodávkami mäsa pre spoločnosť HYDINA SK, s.r.o.; spoločnosť dostala faktúru od poľského prepravcu a následne bola prefakturovaná spoločnosti HYDINA SK, s.r.o., preprava bola uskutočnená poľskými dodávateľmi a na CMR boli uvedené evidenčné čísla áut, tovar bol prepravený pre HYDINA SK, s.r.o. a preprava bola uskutočnená podľa CMR. uvedená preprava tovaru súvisela s dodávkami tovaru, ktoré boli uvedené v tabuľke č. 2.

15. Za účelom objasnenia deklarovanych zdaniteľnych obchodov správca dane predvolaním č. 1005426927/2018 zo dňa 13.03.2018 predvolal B. L. I., konateľku spoločnosti HYDINA SK, s.r.o. B. L. I. sa z objektívnych príčin nezavinených na jej strane na ústnom pojednávaní nemohla zúčastniť.

16. Výzvou č. 101378918/2019 zo dňa 06.06.2017 správca dane požiadal Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu (RVaPS), Jedľová 44, Žilina za účelom poskytnutia informácií, prípadne kópií písomností týkajúcich sa daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o., ktorá v mesiacoch september 2016 až december 2016 a august 2017 nakupovala bravčové mäso od spoločnosti Mima Market, s.r.o.. V odpovedi doručenej dňa 19.06.2019 (ev. č. 250345729/2019) RVaPS, Žilina uviedla, že daňový subjekt Mima Market, s.r.o. nebol v mesiacoch september - december 2016 a august 2017 registrovaný v súlade s platnou legislatívou na účely obchodovania s mäsom, ako prevádzkovateľ potravinových podnikov; nemal registrované prevádzkarne, ktoré vykonávajú činnosti na niektorom stupni výroby, spracúvania a distribúcie potravín, ktoré by sa nachádzali v pôsobnosti RPaVS, Žilina a boli by pod jej kontrolou. V prílohe listu boli zaslané vygenerované zásielky za obdobie september - december 2016 a august 2017. RVaPS, Žilina nedisponuje dokladmi súvisiacimi s uvedeným daňovým subjektom. (Spísaný úradný záznam č. 101518769/2019 zo dňa 20.06.2019).

17. Výzvou č. 101449197/2019 zo dňa 12.06.2017 požiadal správca dane Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu (RVaPS), Partizánska 83, Poprad o poskytnutie informácií, prípadne kópií písomností a iných vecí týkajúcich sa daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o., ktorý v mesiacoch september 2016 až december 2016 a august 2017 nakupoval bravčové mäso od daňového subjektu Mima Market, s.r.o.. Dňa 25.06.2019 bola správcovi dane doručená odpoveď (ev. č. 250351989/2019), v ktorej RVaPS, Poprad uviedla, že nie je pre daňový subjekt Mima Market, s.r.o. vecne a miestne príslušná, preto uvedený daňový subjekt nemá voči nej oznamovaciu povinnosť. Uvedený daňový subjekt nemá na RVaPS Poprad registrované žiadne prevádzkarne, ktoré by vykonávali činnosti na niektorom stupni výroby, spracúvania a distribúcie potravín, ani ako podnikateľ oprávnený na obchodovanie s mäsom, prepravu mäsa alebo sprostredkovanie obchodu s mäsom. Daňový subjekt Mima Market, s.r.o. ako príjemca podľa výstupných zostav z elektronickej aplikácie „Zásielky“ nahlásil pri obchodovaní v rámci Spoločenstva za obdobie september 2016 - december 2016 a august 2017 miesto určenia HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok zásielky produktov živočíšneho pôvodu z iných členských štátov, ktoré tvoria prílohu.

18. Správca dane na základe údajov z kontrolných výkazov u daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. a Mima Market, s.r.o. za zdaňovacie obdobie október 2016 zistil, že kontrolovaný daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. spolupracoval s daňovým subjektom Mima Market, s.r.o. a na základe údajov z kontrolných výkazov vytvoril schému priebehu obchodov: Poľskí dodávatelia → Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o. → Mima Market, s.r.o. → HYDINA SK, s.r.o.. Preto na základe nariadenia Rady č. 904/2010/EU o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH (Nariadenie) žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) č. 130000013714/18 zo dňa 25.04.2018 požiadal českú daňovú správu o preverenie zdaniteľných obchodov týkajúcich sa daňového subjektu Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o., Vídeňská 635/8, 779 00 Olomouc, T..

19. Správca dane žiadal o preverenie obchodných transakcií medzi daňovými subjektmi Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. → Mima Market, s.r.o. → HYDINA SK, s.r.o., pretože na základe údajov z medzinárodného prepravného listu vplýva, že tovar bol vyložený v daňovom subjekte HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 1931, Kežmarok. V odpovedi doručenej Finančnému riaditeľstvu SR dňa 06.08.2018 česká daňová správa uviedla, že tovar bol doručený na adresu Slavkovská cesta 1731, 060 01 Kežmarok. Tovar bol zakúpený od dodávateľov daňového subjektu Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o. a to STANISLAW BIELA, STARÉ BYSTRÉ 370A, 34- 407 CICHE, VAT ID J., ZAKLADY MIESNE "TUR" J.K. TOPORKIEWICZ B. SZEWCZYK SPÓLKA JAWNA, KOBYLEC 230, 32-740 LAPANÓW, VAT ID J., SPÓLKA JAWNA MIKULEC, MOSZCZENICA NIŻNÁ 144, 33-340 STARÝ SACZ, VAT ID J., KARINA FRANCAK, SOBIESKIEGO 42, 34-480 JABLONKA, VAT ID 7351131300. Tovar bol predaný obchodnej spoločnosti Mima Market, s.r.o., Jaseňová 3220/20, 010 07 Žilina, IČ DPH A.. Bol spísaný protokol o ústnom pojednávaní so zástupcom českého daňového subjektu, ktorý sa následne vyjadril k otázkam správcu dane a k obchodným aktivitám s jednotlivými poľskými dodávateľmi. Prílohou boli zaslané daňové doklady, prepravné dokumenty, doklady o úhradách a protokol o ústnom pojednávaní so zástupcom českého daňového subjektu (odpoveď č. 95621F/I8/Ska zo dňa 01.08.2018).

20. Správca dane požiadal českú daňovú správu o doplnenie odpovede na žiadosť č. 13000013714/18, pretože v odpovedi č. 95647F/18/Ska sa daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. vyjadroval len k svojim poľským subdodávateľom, a nevyjadril sa k zdaniteľným obchodom s odberateľom Mima Market, s.r.o., Žilina. Súčasťou žiadosti o doplnenie odpovede sú otázky k všetkým zdaniteľným obchodom, ktoré boli deklarované faktúrami vystavenými pre odberateľa Mima Market, s.r.o., pri ktorých preprava tovaru skončila v priestoroch daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o., a zoznam medzinárodných nákladných listov (CMR), ku ktorým správca dane žiadal predložiť faktúry.

Dňa 21.02.2019 došla správcovi dane odpoveď č. 106955/2019 (ev. č. 95657/2019 dňa 18.02.2019), v ktorej sa uvádza, že daňový subjekt Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o. mal splnomocneného zástupcu (U. M. O.) pre všetky rokovania so správcom dane, ktorý následne otázky preposlal konateľovi daňového subjektu J. E.. J. E. cez zástupcu daňového subjektu mal zaslať svoje vyjadrenie správcovi dane. Vzhľadom na miesto trvalého pobytu konateľa daňového subjektu, t.j. Pravenec 406, Slovenská republika, by bolo hospodárnejšie, aby bol konateľ daňového subjektu vypočítaný slovenským finančným úradom. Správcovi dane však nebolo známe, či sa konateľ daňového subjektu zdržiaval na území Slovenskej republiky. U daňového subjektu prebiehalo konanie, ktoré viedla Colná správa Slovenskej republiky. Tá zaslala kompletne účtovníctvo daňového subjektu za roky 2016 a 2017 na Slovensko orgánom činným v trestnom konaní. Správca dane tak už nemal v súčasnej dobe prístup k akýmkoľvek dokladom daňového subjektu za uvedené roky a prípadné budúce žiadosti by tak mali smerovať na orgán činný v trestnom konaní. Správca dane vykonával u daňového subjektu kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2015 až apríl 2016. Slovenskej finančnej správe bola zaslaná dňa 18.06.2016 žiadosť o výmenu informácií. Správca dane do dnešného dňa nemal konečnú kvalifikovanú odpoveď na svoju žiadosť.

V odpovedi na dožiadanie česká daňová správa uviedla vyjadrenia J. E. k otázkam položeným v rámci dožiadania; daňové subjekty, ktoré sa zúčastnili trojstranného obchodu, jeho fakturačné toky a v prílohe zaslala CD s požadovanými dokladmi za zdaňovacie obdobia september až december 2016 a august 2017.

21. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000013716/18 zo dňa 25.04.2018 správca dane požiadal českú daňovú správu o preverenie intrakomunitárnych dodávok tovaru pri obchodnej transakcii medzi daňovými subjektmi Pradsiebiorstwo, Produkcynjo-Handlowo- Usługowe „BIELA“ - Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. - Mima Market, s.r.o. - HYDINA SK, s.r.o.; pri obchodnej transakcii medzi daňovými subjektmi Zakłady Miesne "Tur" - Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. - Mima Market, s.r.o. - HYDINA SK, s.r.o.; pri obchodnej transakcii medzi daňovými subjektmi SPÓLKA JAWNA MIKULEC - Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. - Mima Market, s.r.o. - HYDINA SK, s.r.o. a pri obchodnej transakcii medzi spoločnosťami F.H.U. EXPORT-IMPORT, Karina Frańczak - Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. - Mima Market, s.r.o. - HYDINA SK, s.r.o..

22. Dňa 01.08.2018 bola správcovi dane doručená konečná odpoveď č. 95621F/18/Ska, z ktorej vyplynulo, že sa dňa 06.06.2018 uskutočnilo ústne pojednávanie so zástupcom daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. U. M. O. (protokol o ústnom pojednávaní č.j. 1346698/18/3101-61561-809387). Konateľ spoločnosti J. E. sa vyjadril k priebehu realizácie zdaniteľného obchodu s daňovým subjektom A. R., Zakłady Miesne "Tur", SPÓLKA JAWNA MIKULEC, EXPORT-IMPORT, Karina Frańczak. Prílohou odpovede boli požadované doklady.

23. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000016603/2018 zo dňa 07.09.2018 správca dane žiadal o preverenie obchodných transakcií medzi daňovými subjektmi P.P.H.U. „BIELA“, A. R. —> Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o. —> Mima Market, s.r.o. —> HYDINA SK, s.r.o.

Konečná odpoveď č. 1 13658F/18/Orm bola doručená správcovi dane dňa 01.03.2019, v ktorej sa uvádza, že IČ DPH platiteľa dane je stále platné, hovädzie štvrte pochádzajú z bitúnku poľského daňového subjektu, CMR doklady zaslané v prílohe žiadosti sa týkajú transakcií medzi poľským daňovým subjektom a daňovým subjektom Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.. V prospech daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. poľský daňový subjekt deklaroval v zdaňovacom období august 2017 dodanie tovaru v hodnote 61 033,64 eur, v zdaňovacom období september 2016 v hodnote 87 709,07 eur, v zdaňovacom období október 2016 v hodnote 82 565,95 eur, v zdaňovacom období november 2016 v hodnote 66 355,46 eur, v zdaňovacom období december 2016 IC v hodnote 80 747,16 eur, pohľadávky za dodaný tovar boli uhradené bankovým prevodom, v hotovosti, ktorú prevzal dňa 02.11.2016 zamestnanec poľského daňového subjektu F. G. pri pokladni spoločnosti HYDINA SK (v hodnote 2 750,08 eur a 3 997,80 eur, zápočtom (ku faktúre č. 1298/2017); objednávky zadal J. E. (majiteľ Mrazírny Štěpánek CZ,

s.r.o.), ktorý volal do kancelárie poľského daňového subjektu, alebo boli odovzdané vodičom poľského daňového subjektu. Spolupráca s daňovým subjektom Mrazírny Štěpánek CZ ,s.r.o. začala v júni 2015, rokovania ohľadom spolupráce sa uskutočnili v Kežmarku na Slovensku. A. R. (majiteľ spoločnosti), B. F., A. A. (zamestnanci) vystupovali v mene poľského daňového subjektu. Poľský daňový subjekt neuzavrel žiadnu zmluvu so slovenskými daňovými subjektmi, a ani s daňovým subjektom Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.; platby uhradil daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.; v cene bola zahrnutá aj preprava, platba bola v hotovosti, pri nakládke tovaru v Poľsku boli prítomní iba zamestnanci daňového subjektu A. A., A. V., B. I.; podľa vyjadrenia daňového subjektu preprava skončila na adrese A. T. XX/XXXX, XXX XX I.. Na CMR je uvedená adresa A. T. XXXX, XXX XX I., Slovensko. Daňový subjekt uviedol, že na oboch adresách sa nachádzajú mäsiarstva patriace daňovým subjektom B. J. I.; pri vykládke tovaru boli prítomní zamestnanci daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o., okrem iných I. I. a J. E., za daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. doklady podpísala Katarína Kowalczykowa v Kežmarku. J. E. podpísal doklady za daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.; vlastníkom tovaru v čase nakládky a prepravy bol daňový subjekt P.P.H.U. „BIELA“ A. R., ktorý spĺňa personálne a materiálne podmienky na nákup a predaj mäsa a mäsových výrobkov, má vlastný bitúnok a je registrovaný ako sprostredkovateľ v obchode s potravinovými výrobkami živočíšneho pôvodu (veterinárne číslo 1211602), pôvod tovaru sa uvádza v dokladoch. CMR týkajúce sa predaja v prospech daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.. V zdaňovacom období september až december 2016 a august 2017 daňový subjekt nepredal tovar daňovému subjektu Mima Market, s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o..

Podľa vyjadrenia vodičov trasa vozidla KNT14050 a KNT7LK4 bola na trase Stare Bystre - Nowy Targ - Debno - hraničný priechod Niedzica - Biala Spiska – Kežmarok, KNT15838 na trase Stare Bystre - Nowy Targ - Debno - hraničný priechod Jurgów - Biala Spiska - Kežmarok, tovar objednával J. E. a bola mu fakturovaná preprava, cena tovaru zahŕňala náklady na prepravu, trasu prepravy určil zamestnanec daňového subjektu P.P.H.U „BIELA“, B. F..

V prílohe boli zaslané zápisnice z výsluchov vodičov, ktorí svedčili, že uskutočnili prepravu v dátumoch uvedených na CMR dokladoch; tovar bol naložený na adrese A. R. XXXX a doručený do Kežmarku; vodiči nepoznajú údaje osôb, ktoré potvrdili prijatie tovaru, tovar počas prepravy nebol prekladaný.

Súčasťou faktúr sú doklady CMR, kde v kolónke 24 - „Tovar prevzal“ je uvedený podpis a pečiatka daňového subjektu HYDINA SK ,s.r.o, prevádzka: Rozrábkáreň mäsa kopytníkov, na CMR dokladoch chýbajú čísla CMR a oválna pečiatka.

Správca dane porovnal jednotkové ceny mäsa (netto) za 1 kg (štvrtky hovädzie) A. R. 3,10 eura/kg. Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. 3,12 eura/kg a Mima Market, s.r.o. 3.13 eura/kg. Porovnaním jednotlivých cien za 1 kg mäsa správca dane poukazuje na to, že v spoločnosti Mima Market ,s.r.o. sa nepreukazuje obchodná transakcia s ekonomickým opodstatnením na dosiahnutie zisku, keďže predávala mäso s navýšením 0,01 eur za 1 kg mäsa. Z uvedenej obchodnej transakcie je vidieť, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nejavila znaky obchodnej súťaživosti na trhu.

24. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 1300000136639/2018 zo dňa 10.09.2018 správca dane žiadal o preverenie obchodných transakcií medzi daňovými subjektmi Zaklady Miesne "TUR" J.K.J. Toporkiewicz —» Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. —» Mima Market, s.r.o. —» HYDINA SK, s.r.o..

Konečná odpoveď č. 113985F/18/Orm bola doručená správcovi dane dňa 10.01.2019. v ktorej poľská daňová správa uvádza, že G. F., spolumajiteľ daňového subjektu, tvrdil, že v predmetnom období spoločnosť nedodávala tovar daňovému subjektu Mima Market, s.r.o.; osoba zodpovedná za kontakty bol G. F.. Daňový subjekt Zaklady Miesne „TUR“ neuzavrel zmluvy o vzájomnej spolupráci s daňovým subjektom Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o.. Objednávky boli zadané e-mailom alebo telefonicky. Daňový subjekt už nemá k dispozícii korešpondenciu z toho obdobia. Platby za tovar sa uskutočnili bankovými prevodmi. V prípade, keď sa preprava tovaru uskutočnila vlastnými vozidlami, hodnota prepravy bola zahrnutá v cene tovaru. Daňový subjekt Zaklady Miesne „TUR“ neplatil náklady za prepravu, keď tovar prepravil externý prepravca. Nakládka tovaru sa uskutočnila v daňovom subjekte Zaklady Miesne „TUR“ ; vodič a ďalší zamestnanci boli prítomní pri nakládke. Preprava tovaru vozidlami, ktoré vlastní daňový subjekt Zaklady Miesne „TUR“, pre Mrazírny Štěpánek CZ, miesto vykládky podľa pokynov odberateľa Hydina SK, s.r.o. A. T. XXXX/XX, I., CMR potvrdzujúci prijatie tovaru bol prílohou každej faktúry HYDINA SK, s.r.o., miesto vykládky HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 1731/61, Kežmarok. Tovar predaný daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. bol vyložený v daňovom subjekte HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 1731/61, Kežmarok, kde sa podľa vyjadrenia nachádzajú skladové priestory s rampou prispôsobenou na vykládku. Všetky náležitosti týkajúce sa

vykládky nakúpeného tovaru zabezpečil B. J. I.. Pokyny týkajúce sa miesta vykládky zakaždým uviedol J. E., majiteľ spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.. v čase zadávania objednávok. G. F. nevie o obchodných vzťahoch medzi týmito dvoma spoločnosťami. Miesto, kde je tovar vyložený, je veľký sklad s prispôsobenou vykladacou rampou. Doklady týkajúce sa dodaní boli potvrdené pečiatkou a podpisom B. J. I.. Dodanie bolo fakturované daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a osoba zodpovedná za zasielanie faktúr bola D. I.. Tovar bol vyložený na adrese, ktorú uviedol odberateľ a pri prijatí tovaru boli prítomní zamestnanci uvedených spoločností, po kontrole kvality a váhy tovaru bol tovar prevzatý. Tovar pochádzal z bitúnku, ošípané boli nakúpené od jednotlivých chovateľov a fariem zaoberajúcich sa chovom ošípaných. Majiteľom tovaru v čase jeho nakládky bol daňový subjekt Zaklady Miesne „TUR“, nie je sprostredkovateľom v obchode s tovarom, ale výrobcom, čo dokazuje rozhodnutie veterinárnej správy č. 103/2004 zo dňa 13.04.2004 a rozhodnutie č. 68/2012 zo dňa 28.11.2012, na základe ktorého môže prevádzkovať bitúnok a predávať na trh EÚ.

Daňový subjekt Zaklady Miesne „TUR“ dodal tovar vozidlami ťahač KBC19JF, chladiarenský náves KBC29230, ťahač KBC20359, chladiarenský náves KBC2L91, ťahač KBC24226, chladiarenský náves KR4C821, chladiarenský náves KR5C252 a vodičmi boli zamestnanci B. I., G. B., W. F., I. N., N. V., B. V.. Trasa prepravy závisela od typu vozidla, t.j. od jeho nosnosti. V prípade špedičnej prepravy tovar prepravil externý prepravca SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Miesto vykládky bolo u daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 1731/61, Kežmarok. Tovar prevzala žena, ktorá tvrdila, že je zodpovedná za príjem a vykládku tovaru. Tiež podpísala doklady. Údaje o tejto žene nie sú k dispozícii. Súčasťou faktúr sú doklady CMR, kde v kolónke 24 - „Tovar prevzal“ je uvedený podpis a pečiatka daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54/1468, Kežmarok, prevádzka rozrabkáreň mäsa kopytníkov. Na CMR dokladoch chýbajú čísla, niektoré CMR nie sú označené oválnou pečiatkou, niektoré oddiely CMR sa nezhodujú - údaje sú prečiarknuté, prípadne prepísané.

Správca dane na základe uvedených informácií porovnal jednotkové ceny mäsa (netto) za 1 kg (bravčové polovičky). Zaklady Miesne „TUR“ 1,70 eur/kg, Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. 1,72 eur/kg a Mima Market, s.r.o. 1,73 eur/kg. Porovnaním jednotlivých cien za 1 kg mäsa správca dane poukazuje na to, že v daňovom subjekte Mima Market, s.r.o. sa nepreukazujú obchodné transakcie s ekonomickým opodstatnením s cieľom dosiahnuť zisk, keďže predával mäso s navýšením 0,01 eur za 1 kg mäsa. Z uvedenej obchodnej transakcie je vidieť, že daňový subjekt Mima Market, s.r.o. nejavil znaky obchodnej súťaživosti na trhu.

25. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000016697/2018 zo dňa 10.09.2018 správca dane žiadal o preverenie obchodných transakcií medzi daňovými subjektmi SPÓLKA JAWNA MIKULEC → Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. → Mima Market, s.r.o. → HYDINA SK, s.r.o.. Konečná odpoveď č. 113987F/18/Orm bola správcovi dane doručená dňa 10.01.2019, v ktorej poľská daňová správa uvádza, že hodnota dodania tovaru od daňového subjektu Spolka G. B. daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. za september 2016 až december 2016 bola v sume 1 608 114,16 PLN a august 2017 v sume 742 905,38 PLN. Daňový subjekt tiež deklaroval poskytnutie prepravných služieb v prospech daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. v zdaňovacom období september 2016 v hodnote 100,00 eur a v októbri 2016 v hodnote 200,00 eur.

G. B. zastupoval daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC a J. E. B. E. T. „A.“, spolupráca na základe ústnej dohody začala začiatkom roka 2016. Podľa vyjadrenia daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC platby sa uskutočnili v dňoch 24.11.2016 a 29.11.2016 v celkovej hodnote 200 000,00 eur a 02.12.2016 a 05.12.2016 v celkovej hodnote 1 237 000,00 PLN, uhradené v plnej výške na základe faktúr vystavených v zdaňovacích obdobiach september 2016 až december 2016 a dňa 27.07.2017, dňa 03.08.2017 a dňa 06.08.2017 v celkovej hodnote 949 500,00 PLN, uhradené v plnej výške na základe faktúr vystavených v zdaňovacom období august 2017.

V prípadoch, keď prepravu tovaru uskutočnil poľský daňový subjekt, náklady na prepravu znášal daňový subjekt. Náklady na ostatné prepravy znášali dodávateľia poľského daňového subjektu. Za daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC boli pri nakládke tovaru prítomní vodiči, a to v prípadoch, keď tovar prepravoval daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Zástupca daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. pri nakládke tovaru nebol prítomný.

Preprava tovaru skončila na Slovensku na adresách: Slavkovská cesta 54, Kežmarok, Košice, Napájadla 1. Nitrianske Pravno.

Daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC v kontrolovanom zdaňovacom období október 2016 nedeclaroval v prospech daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. žiadne obchodné prípady. Informácie, ktoré boli v uvedenej odpovedi, správca dane nevyužil pre závery v kontrolovanom zdaňovacom období.

26. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000016721/2018 zo dňa 11.09.2018 správca dane žiadal o preverenie obchodných transakcií medzi daňovými subjektmi F.H.U. EXPORT-IMPORT Karina Frańczak → Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. → B. B., s.r.o. → HYDINA SK, s.r.o..

V čiastočných odpovediach č. 114224F/18/Onn a č. 114224F/18/Orm sa uvádza, že je potrebné vypočítať vodičov, preto predpokladaný dátum konečnej odpovede bude 31.05.2019.

V odpovedi sa uvádza, že daňový subjekt deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru pre daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. v septembri 2016 v hodnote 40 283,65 eur a v auguste 2017 v hodnote 378 304,64 eur. Tovar nakúpil od daňových subjektov NV COMMON MARKET MEAT COMPANY, R., NV NOORDVLEES VAN GOOL, R., VAN ROOI MEAT B.V., O. a DULCO INTERNATIONAL A/S, M.. V transakciách s uvedenými dodávateľmi poľský daňový subjekt používal identifikačné číslo DPH pridelené v Poľsku a tieto transakcie deklaroval ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru.

Daňový subjekt predložil faktúry a CMR týkajúce sa predaja tovaru daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. V zdaňovacom období september 2016 - december 2016 a august 2017 daňový subjekt FHU Export Import I. Q. nevystavil faktúry týkajúce sa predaja tovaru daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o..

Daňový subjekt objednal prepravu u prepravcov Ekofrost Sp. z o.o., PHU ITC Jacek Kula, Usługi Transportowe Jan Jachymiak, Omega Pilzno International Transport&amp, Spedition Godawski&amp, Godawski Sp. z o.o.. Daňové subjekty Ekofrost Sp. z o.o. a PHU ITC Jacek Kula subdodávateľský uskutočnili prepravu pre iné spoločnosti. Pokyny ku preprave zadal daňový subjekt FHU Export Import I. Q.. Z výpovedí vodičov vyplynulo, že preprava tovaru v dňoch uvedených na CMR sa uskutočnila.

V konečnej odpovedi č. 114224F/18/Orm, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 05.06.2019 sa uvádza, že bolo vykonané vypočítanie týchto vodičov J. O., N. I. W. K., X. J. I. M., ktorí potvrdili uskutočnenie prepravy v dátumoch uvedených na CMR. Daňový subjekt FHU Export Import I. Q. zastupoval W. Q. (v zmysle ústnej plnej moci, ktorú mu udelila jeho manželka I. Q.) a I. Q.. Náklady na prepravu hradil daňový subjekt FHU Export Import I. Q.. Vo väčšine prípadov za tovar platil daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. len bankovými prevodmi.

Poľský daňový subjekt nebol prítomný pri nakládke tovaru, preto nie je k dispozícii informácia, kto zastupoval daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. prítomný pri nakládke tovaru. Miesto vykládky bolo u daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 1731, Kežmarok; HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54/1468, Kežmarok a Pozana Meat, s.r.o. Budča 422. Vlastníkmi mäsa v čase nakládky boli daňové subjekty, od ktorých ho poľský daňový subjekt nakúpil. Po nakládke tovaru na vozidlo sa vlastníkom stal daňový subjekt FHU Export Import Karina Q.. Vlastníkom tovaru počas prepravy bol daňový subjekt FHU Export Import I. Q.. V zdaňovacom období september 2016 - december 2016 a v auguste 2017 daňový subjekt Q. P. U. I. Q. nevystavil žiadne faktúry týkajúce sa predaja mäsa daňovému subjektu Mima Market, s.r.o..

Obchodné transakcie FHU Export Import I. Q. pre daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. v zdaňovacom období október 2016 neboli deklarované. Informácie, ktoré boli v uvedenej odpovedi poskytnuté, správca dane nevyužil v kontrolovanom zdaňovacom období.

27. Prepravu časti tovaru, ktorý bol deklarovaný na faktúrach vystavených v mene spoločnosti Mima Market, s.r.o., vykonávala spoločnosť Omega Pilzno, preto správca dane žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000016785/2018 zo dňa 14.09.2018 požiadal o preverenie uvedenej prepravy.

V odpovedi č. 114492F/18/Orm, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 09.01.2019, poľská daňová správa uviedla, že v zdaňovacích obdobiach august - december 2016 a august 2017 daňový subjekt

poskytol prepravu tovaru, ktorú potvrdil daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. v celkovej hodnote 113 010,00 eur. Faktúry boli vystavené pre daňové subjekty Mima Market, s.r.o.; Pozana mäso, s.r.o.; Domäsko, s.r.o.. CMR doklady vystavili zamestnanci odosielateľa uvedeného na CMR, daňový subjekt prijal objednávky a pokyny ohľadom prepravy e-mailom od I. I.. Z objednávok vyplývalo, že I. I. konala v mene objednávateľov Domäsko, s.r.o., Mima Market, s.r.o., Pozana mäso, s.r.o.. Ich daňový subjekt nemal prístup k e-mailom z rokov 2016 a 2017. Preprava vždy začala v mieste nakládky tovaru a bola uvedená na CMR.

Daňový subjekt Omega Pilzno nemal údaje o osobách, ktoré boli prítomné pri nakládke - pravdepodobne išlo o zamestnancov odosielateľa tovaru, a preprava vždy skončila v Kežmarku. Nemal údaje ani o osobách, ktoré boli prítomné pri vykládke - pravdepodobne išlo o zamestnancov spoločnosti, ktorá tovar vykladala. Preprava sa vždy uskutočnila z miesta nakládky tovaru (Belgicko, Holandsko) priamo do Kežmarku. Doklady potvrdzujúce prepravu (v prílohe) sú CMR a faktúry za prepravu. S tovarom počas prepravy nemanipuloval nikto. Daňový subjekt Omega Pilzno bol oprávnený poskytovať prepravné služby vrátane prepravy mäsa a prepravu tovaru uskutočnili jeho vozidlá, resp. vozidlá použité na základe nájomnej alebo lízingovej zmluvy. Evidenčné čísla vozidiel boli uvedené na priložených faktúrach a CMR dokladoch. Správcovi dane boli zaslané údaje podľa čísla faktúr s uvedením mena a priezviska vodiča. Vodiči okrem Rodžer Bieda neboli zamestnancami daňového subjektu Omega Pilzno, išlo o podnikateľov (samostatne zárobkovo činné osoby), preprava bola fakturovaná daňovým subjektom Domäsko, s.r.o.; Mima Market, s.r.o.; Pozana mäso, s.r.o.. Platby za tieto faktúry sa uskutočnili bankovými prevodmi na bankový účet, v niektorých prípadoch vodiči dostali dve CMR. Daňový subjekt X. J. nevedel uviesť dôvod. Faktúry boli zaslané poštou na adresu, ktorá bola na nich uvedená.

Za daňový subjekt Omega Pilzno nikto nepoznal spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., ani nikto zo zástupcov nikdy nebol v sídle tejto spoločnosti, o existencii tejto spoločnosti vedeli iba z prijatých prepravných dokladov. Taktiež nikto zo zástupcov spoločnosti Omega Pilzno nebol nikdy v sídle spoločnosti Mima Market, s.r.o., neboli podpísané žiadne zmluvy o spolupráci. Zástupcovia spoločnosti Omega Pilzno neboli nikdy ani v sídle spoločnosti HYDINA SK, s.r.o.. Za daňový subjekt Omega Pilzno nikto nepoznal ani osoby menom J. E., B. B. a B. C.. Zástupca daňového subjektu Omega Pilzno sa stretol s B. J. I. za účelom stanovenia obchodných podmienok prepravy mäsa z Belgicka, Holandska, Francúzska do Kežmarku, no B. L. I., Nová Ľubovňa 505 nepoznal. V súvislosti s prepravou zdokladovanou faktúrami č. 1584/117/16. č. 1609/117/16, č. 1944/117/16. č. 1955/117/16. č. 2030/117/16. č. 2044/117/16 a č. 2492/117/16 daňový subjekt nepredložil CMR s menom skutočného odosielateľa tovaru, iba doklady, na ktorých bol uvedený daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o..

Správca dane v rozhodnutí na základe dokladov, ktoré mal k dispozícii z odpovede prepravcu Omega Pilzno, uviedol prípady, v ktorých k faktúram boli vystavované dve CMR, resp. boli zistené rozdielne údaje v jednotlivých kolónkach CMR, čo sa týka odosielateľa, príjemcu, prípadne chýbal údaj o pôvode mäsa. Doklad CMR je veľmi dôležitý dokument, ktorý slúži ako podklad pre zistenie skutkového stavu v danom okamihu. Je základný prepravný dokument, ktorý musí obsahovať minimálne tri pôvodné vyhotovenia. Jedno vyhotovenie má odosielateľ, druhé príjemca a tretie dopravca. Iba ak sa všetky 3 listy zhodujú, možno brať dokument ako relevantný, čo v prípade tejto kontroly bolo spochybnené.

28. Správca dane nahliadol do spisu daňového subjektu BAMOS, spol. s r.o., Radničné námestie 20, 085 01 Bardejov, IČO 31 701 833, ktorý zanikol v dôsledku zlúčenia s daňovým subjektom Alytus, s.r.o., právnym nástupcom daňového subjektu Mima Market, s.r.o. (úradný záznam č. 101874986/2019 zo dňa 05.08.2019).

Konateľ spoločnosti M. N., narodený XX.XX.XXXX, trvalý pobyt T. R. O. XXX, G. M. A. R., Rumunsko v písomnom vyjadrení uviedol, že nemá žiadnu ekonomickú činnosť na Slovensku, 2-3 roky dozadu bol na Slovensku pracovať ako vodič pre B. B., nehovorí po slovensky, nie je vlastníkom slovenskej spoločnosti, nevie nič o účtovných záznamoch, obchodných dokumentoch, prepravných dokumentoch; na Slovensku bol asi 10 x a podpisoval dokumenty B. B., nevie nič o obsahu týchto dokumentov, predpokladal, že to boli dokumenty o pracovnej zmluve a identifikácii vozidla, všetky dokumenty zoslali u B. B..

29. Z informačného systému finančnej správy a obchodného registra správca dane zistil, že daňový subjekt Mima Market, s.r.o. obchodoval s takými daňovými subjektmi, ktoré sa buď zlučovali s inými daňovými subjektmi alebo boli ex offo vymazané z obchodného registra alebo neuvádzali žiadne predaje. Išlo o daňový subjekt Karat, s.r.o., hotel Filagor č. s. 952, 018 41 Dubnica nad Váhom, IČO 44 575 734. DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A. XXXXXXXXXXXX, ktorý bol dobrovoľne vymazaný v dôsledku zlúčenia a jeho právnym nástupcom sa stal dňa 18.05.2017 daňový subjekt SG GRESA,

s.r.o., Dr. I. Markoviča 2083/1, 915 01 Nové Mesto Nad Váhom, IČO 36 464 465, DIČ2020012489, do ktorého bolo zlúčených 47 spoločností. Daňový subjekt SG GRESA zanikol dobrovoľným výmazom v dôsledku zlúčenia, a jeho právnym nástupcom sa stal dňa 09.09.2017 daňový subjekt ICHTIA, s.r.o., J. Jesenského 1892/11,957 01 Bánovce nad Bebravou, IČO 36 857 360. DIČ XXXXXXXXXX, do ktorého bolo zlúčených 9 spoločností. Daňový subjekt ICHTIA, s.r.o. bol dňa 28.10.2017 ex offo vymazaný z obchodného registra. Daňový subjekt KAPLAN. s.r.o., 013 22 Rosina 966, IČO 44 023 553, DIČ XXXXXXXXXX, IČ DPH A., zapísaný Okresným súdom Žilina, oddiel: Sro, vložka číslo: 65100/L, založený dňa 27.03.2008. Konateľom je od 09.01.2016 J. E., XXX XX J. XXX a je zároveň spoločníkom spoločnosti. Personálne prepojenie osôb s daňovým subjektom Peter Štepánek, s.r.o., Nitrianske Pravno 1200, IČ DPH A., kde konateľom bol J. E., J. XXX, ktorý mal obchodné aktivity s daňovým subjektom HYDINA SK, s.r.o. v zdaňovacom období júl 2013, v ktorom bola vykonaná daňová kontrola. Daňový subjekt SLOVRESPO, s.r.o podľa výpisu z obchodného registra je od 30.07.2014 nástupníckou spoločnosťou daňového subjektu Peter Štepánek, s.r.o. v dôsledku zlúčenia. Z týchto zistení vyplýva, že obchodné vzťahy daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. s J. E. sú dlhodobé.

30. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane konštatoval, že preverované obchodné prípady naplnili znaky podvodu typu „zmiznutý obchodník“ definovaného v judikatúre Súdneho dvora EÚ.

Poľské daňové subjekty fakturačne predávali tovar českému odberateľovi Mrazírny Štepánek CZ, s.r.o., ktorý následne vyhotovil faktúry pre daňový subjekt Mima Market, s.r.o.. Daňový subjekt Mima Market, s.r.o. vyhotovil faktúry pre daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o.. Deklarované obchody kontrolovaný daňový subjekt a jeho dodávateľ osvedčili iba vyhotovenými faktúrami zaúčtovanými v účtovníctve, no nepreukázali žiadnymi inými relevantnými dôkazmi.

Z predložených dokladov CMR, z výpovedí bývalých konateľov spoločnosti Mima Market, s.r.o. a z vyjadrení poľských dodávateľských spoločností vyplýva, že v zdaňovacom období október 2016 bol tovar prepravený priamo do skladu spoločnosti HYDINA SK, s.r.o.. Slavkovská cesta 54, Kežmarok.

Aj podľa odpovedí regionálnej veterinárnej a potravinovej správy je preukázané, že nadobúdateľom tovaru nebol daňový subjekt Mima Market, s.r.o., ale kontrolovaný daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o., ktorému bol tovar priamo prepravený a prevzatie tovaru potvrdzoval svojim podpisom a pečaťou.

V danom prípade podľa správcu dane išlo o reťazový obchod s mäsom, ktorého sa mali zúčastniť poľskí dodávateľia P.P.H.U. „BIELA“, A. R., Zaklady Miesne “Tur“ J.K.J. Toporkiewicz Sp.J., SPÓLKA JAWNA M1KULEC, F.H.U. EXPORT-IMPORT, Karina Frańczak a Mrazírny Štepánek CZ, s.r.o., Mima Market, s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o..

Ide o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky podvodného konania. Zistené skutočnosti týkajúce sa obchodu s mäsom medzi jednotlivými článkami fakturačného reťazca nemajú ekonomické opodstatnenie, ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nemal daňový subjekt nárok, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti. Taký obchod nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade možno hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúce zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty, a to všetkými zúčastnenými článkami obchodného reťazca, do ktorého bol zapojený zmiznutý obchodník, a to daňový subjekt Mima Market, s.r.o..

31. Správca dane z obchodného registra Okresného súdu Žilina, oddiel: Sro. vložka číslo: 63654/L o spoločnosti Mima Market ,s.r.o. zistil, že od 07.11.2017 zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť Alytus, s.r.o.. Magurská 37, 974 11 Banská Bystrica. Konateľom spoločnosti v čase od 11.01.2014 do 06.11.2017 bol B. C., B. D. E. 565/12. 013 13 Rajecké Teplice a B. B., Jaseňová 3220/20, 010 07 Žilina. Z obchodného registra Okresného súdu Banská Bystrica, oddiel: Sro. vložka číslo: 31731/S o spoločnosti Alytus, s.r.o. zistil, že konateľom a spoločníkom spoločnosti od 22.02.2017 je Dogaru Andrei-Nicusor, Cal. Bailestiului nr. 102. Jud. DJ Sat Boureni (Com. Afumati), Rumunsko.

32. Dňa 14.09.2018 správca dane nazrel do spisu daňového subjektu Alytus, s.r.o., Magurská 37, 974 11 Banská Bystrica. Boli vyhotovené fotokópie dokladov. V písomnom vyjadrení Dogaru Andrei-Nicusor uviedol, že nemal žiadnu ekonomickú činnosť na Slovensku, 2-3 roky dozadu pracoval na Slovensku ako vodič na pracovnú dohodu, na dobu obmedzenú pre B. B., pracoval iba 3 - 4 dni mesačne. Vodičom sa stal na odporúčenie B. T. B. B. hovoril po slovensky, prekladal mu a žiadal o podpísanie rozličných dokumentov, nebol vlastníkom slovenskej spoločnosti. Z informačného systému finančnej správy správca dane zistil, že spoločnosť Alytus, s.r.o. podala poslednýkrát daňové priznania

na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2017, na dani z príjmov za rok 2015, na dani z motorových vozidiel za rok 2016, a že v podanom dodatočnom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016 deklaruje vysoké obraty. Zamestnanci správcu dane sa dňa 25.01.2018 dostavili na adresu sídla daňového subjektu Alytus, s.r.o. za účelom preverenia zdaniteľných obchodov za zdaňovacie obdobie január - december 2016 (úradný záznam č. 100232054/2018). Správca dane zistil, že na adrese sídla daňového subjektu Magurská 37, 974 11 Banská Bystrica sa nachádza bytový dom s vchodom č. XX, na ktorom nebola žiadna poštová schránka, ani časť vchodu označená obchodným menom spoločnosti Alytus, s.r.o.. ani žiadnym obchodným menom do nej zlúčených spoločností, menom spoločníkov a konateľov. Správca dane nedisponuje žiadnymi daňovými a účtovnými dokladmi spoločnosti Alytus, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január - december 2016.

Konateľ spoločnosti Mima Market, s.r.o. B. C. sa dňa 28.02.2018 vyjadril, že v kancelárii v Bratislave u notára podpísal spolu s B. B. splnomocnenia, za spoločnosť Alytus, s.r.o. nebol nikto prítomný. Pri odovzdávaní dokladov bol nejaký pán, meno si nepamätal, na spoločnosť Alytus, s.r.o. ho odporučil známy, ohľadom zlúčenia spoločnosti bola vyhotovená zápisnica, ktorú podpísali s B. B. bez prítomnosti zástupcu spoločnosti Alytus, s.r.o.. K podpísaniu došlo v Bratislave v právnickej firme, nikto nezaplatil za prevod spoločnosti, dohodli sa ústne so zástupcom konateľa spoločnosti Alytus, s.r.o., že nebudú odpovedať, za akú sumu bola predaná spoločnosť, o osobe menom M. N. uviedol, že dával splnomocnenie inej osobe, meno si nepamätal; s M. N. sa nestretol, iba so zástupcom, ktorému odovzdával doklady.

Konateľ spoločnosti Mima Market, s.r.o. B. B. sa dňa 26.02.2018 vyjadril, že všetky obchodné záležitosti zabezpečoval B. C., vôbec sa nevedel k obchodným transakciám so spoločnosťou HYDINA SK, s.r.o. vyjadriť. Ak by správca dane nebral do úvahy fakturačnú postupnosť tovaru od daňových subjektov, ktoré boli zapojené do obchodu iba fakturačne, potom by kontrolovaný daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. bol nadobúdateľom tovaru z členského štátu EÚ (§ 11 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov) a podľa § 11 a § 49 ods. 2 písm. c) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c) zákona o DPH by uplatnil samozdanenie. Výsledkom na dani z pridanej hodnoty by z obstarania tovaru bola nula. Pri tomto toku by nedochádzalo k umelému znižovaniu daňovej povinnosti.

33. Správca dane konštatoval, že v informácii č. PPZ-NKA-JFP4-38-026/2018-PZ zo dňa 03.04.2018 sa uvádza, že bol účelovo vytvorený obchodný reťazec, na konci ktorého okrem iných spoločností bola aj HYDINA SK, s.r.o.. na základe čoho si spoločnosť uplatňovala neoprávnenú daňovú výhodu na vstupe. Pred touto spoločnosťou boli tzv. nárazníkové spoločnosti, resp. spoločnosti so strateným obchodníkom. Z účtovných a daňových podkladov daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. vyplývalo, že spoločnosť nakupovala tovar priamo od daňových subjektov z členských štátov EÚ. t. j. poľských dodávateľov, a do obchodného reťazca bola vsunutá spoločnosť Mima Market, s.r.o., ktorá mala byť strateným obchodníkom pre spoločnosť HYDINA SK, s.r.o. začiatkom roka 2016 a v 4. štvrtroku 2016. O podozrivom konaní spoločnosti Mima Market, s.r.o., ktorej posledným konateľom bol B. C., svedčila aj skutočnosť, že táto spoločnosť zanikla 20.10.2017, a to zlúčením so spoločnosťou Alytus, s.r.o., v ktorej je v súčasnosti zlúčených ďalších 51 spoločností a jej súčasným jediným spoločníkom a konateľom je rumunský štátny občan M. N., ktorý bol slovenskej daňovej správe nedostupný.

34. Ďalej správca dane konštatoval, že v spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., ktorá bola odberateľom tovaru od poľských dodávateľov, česká finančná správa vykonávala daňovú kontrolu. Pochybnosti o reálnej podnikateľskej činnosti podľa českých finančných orgánov vyplývali zo skutočnosti, že daňový subjekt v Českej republike nevlastnil okrem kancelárie žiadne výrobné ani skladovacie priestory a na území ČR nedochádzalo k nakládkam ani vykládkam tovaru. J. E., ktorý vystupoval ako spoločník a konateľ spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. bol spoločníkom a konateľom spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. so sídlom v Nitrianskom Pravne, ktorý vo vzťahu k spoločnosti Hydina SK, s.r.o. vystupoval ako stratený obchodník, resp. nárazník už aj v roku 2013. Bolo známe, že prvotné kontakty s dodávateľmi z iných členských štátov EÚ nadviazal B. J. I., ktorý v minulosti aj v súčasnosti dohadoval obchodné podmienky a určoval spoločnosti tzv. stratených obchodníkov, resp. nárazníkové spoločnosti, o čom svedčili výpovede poľských dodávateľov, ktorí dodávali tovar spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a táto následne spoločnosti Mima Market, s.r.o..

35. Správca dane v tejto súvislosti poukázal aj na odpoveď poľského dodávateľa ZAKLADY MIESNE „TUR“ J.K.J. TOPORKIEWICZ, podľa ktorej všetky náležitosti týkajúce sa vykládky nakúpeného tovaru zabezpečoval B. J. I., t.j. pri dodaní tovaru bol doklad opečiatkovaný s podpisom B. J. I.. Ak prepravu

nevykonali vodiči firmy, tak tovar prepravil externý prepravca SPÓLKA JAWNA MIKULEC, pritom B. B. a J. I. boli činní aj v minulosti a daňovými kontrolami bol spochybnený ich obchod pri nákupe, predaji a vývoze mäsa.

Z vyjadrenia zástupcu dodávateľa P.P.H.U. "BIELA", A. R. vyplýva že o spolupráci so E. rokoval v Kežmarku, preprava tovaru končila v Kežmarku v mäsiarstvach, ktoré patria B. J. I..

V odpovedi u prepravnej spoločnosti Omega Pilzno bolo uvedené, že nadviazanie spolupráce s ich spoločnosťou sprostredkoval B. B., ktorý J. I. odporúčal ako prepravnú spoločnosť poskytujúcu služby na území Európy. U tejto prepravnej spoločnosti všetky objednávky vykonávala I. I. ( išlo o dcéru bývalej konateľky spoločnosti HYDINA SK, s.r.o. B. L. I.). Daňový subjekt Spolka G. B. bol tiež poľským dodávateľom mäsa pre spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ ,s.r.o..

36. Medzinárodné prepravné dokumenty (CMR) poľských dodávateľov a spoločnosti Mima Market, s.r.o. nemali všetky náležitosti, ktoré by mal obsahovať tento medzinárodný prepravný dokument, na niektorých dokladoch nie sú uvedené čísla CMR, chýbal údaj o vozidlách, ktoré vykonali prepravu a miesto nakladania tovaru. CMR predložené spoločnosťou Mima Market, s.r.o. deklarujú, že odosielateľom tovaru je daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. chýbal údaj o vozidlách, ktoré vykonali prepravu tovaru a miesto nakladania tovaru. CMR poľského prepravcu Omega Pilzno deklarovali, že odosielateľom mäsa boli daňové subjekty COVAMEAT NV, WESTVLEES NV, Compax Meat, NV VLESESGROOTHANDEL, príjemcom tovaru POZANA MÄSO, s.r.o., pôvod tovaru Belgicko, Holandsko.

37. Správca dane v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2016 v súlade s ustanovením § 24 ods. 4 Daňového poriadku využil výsledky z daňových kontrol dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia rokov 2013 vykonaných u daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. (úradný záznam č. 102178042/2019 zo dňa 17.09.2019). Zo spisu bolo zistené, že daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. bol zapojený do reťazového obchodu, kde samotný obchod prebiehal s daňovými subjektmi HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a Podtatranská hydina, a.s. tak, že B. J. I. nakupoval do týchto daňových subjektov tovar (mäso bravčové a hovädzie, mäsové výrobky, živú hydinu, krmne zmesi) od poľských dodávateľov. Uvedené produkty nakupoval cez tuzemské daňové subjekty (stratený obchodník) z dôvodu optimalizácie daňovej povinnosti v daňových subjektoch, v ktorých mal vplyv. Tovar od zahraničných dodávateľov bol priamo dodávaný týmto daňovým subjektom (HYDINA SK, s.r.o.; HYDINA SLOVENSKO, s.r.o.; Podtatranská hydina, a.s.), pričom objednávky mal na starosti B. J. I. a osoby ním určené.

Daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. s uvedeným druhom tovaru obchodoval v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roku 2013. V roku 2014 na základe zvýšeného počtu vykonávaných daňových kontrol a miestnych zisťovaní zo strany správcu dane došlo k výmene tuzemských daňových subjektov (stratených obchodníkov), pretože im bola zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty.

38. Správca dane poukázal, že podstatou reťazových obchodov je fakturácia tovaru prostredníctvom dlhých reťazcov, ktoré prekračujú hranice jednotlivých členských štátov Európskej únie, a pri ktorých v určitom okamihu dochádza ku kráteniu dane. pričom posledný článok v reťazci si uplatňuje nadmerné odpočty dane z pridanej hodnoty alebo si výrazne znižuje výšku vlastnej daňovej povinnosti, ktorá však na začiatku reťazca nebola zaplatená.

Spoločným znakom týchto daňových subjektov v postavení strateného obchodníka je, že vykazujú intrakomunitárne nadobudnutie tovaru z iných členských štátov, ale majú aj vysoké odpočítanie dane v tuzemsku. Nárazník deklaruje dodávky veľkého rozsahu služieb a tovarov pre preverovaný daňový subjekt, a zároveň uplatňuje odpočítanie dane z tovarov a služieb kúpených od stratených obchodníkov; preverovaný daňový subjekt deklaruje obstaranie tovaru a služieb od nárazníka spoločnosti, čím znižuje vlastnú daňovú povinnosť, ktorú by mal z titulu dodávok výrobkov do tuzemských obchodných reťazcov.

39. S poukazom na vyššie uvedené daňový subjekt Mima Market, s.r.o. mal vedomosť o tom, od koho bol tovar nakúpený, kde začala preprava tovaru a kde skončila, nebol skutočným príjemcom tovaru a nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Preverovaný tovar bol daňovým subjektom Mima Market, s.r.o. deklarovanej ako intrakomunitárne nadobudnutie od českého daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pričom uvedený daňový subjekt si tento tovar deklaroval ako intrakomunitárne nadobudnutie od zahraničného daňového subjektu z Poľska. Český daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a ani daňový subjekt Mima Market, s.r.o. však nikdy neboli reálnym nadobúdateľom tovaru v

tuzemsku z iného členského štátu, pretože preverovaný tovar bol od odosielateľa tovaru prepravovaný priamo daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o. na adresu Slavkovská cesta 54/1468 v Kežmarku.

Daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. vedel o všetkých týchto obchodných transakciách, ktoré riadil a koordinoval B. J. I.. Tieto obchody potvrdili aj kompetentní zástupcovia poľských daňových subjektov. Obchodnú spoluprácu potvrdili už od roku 2011 s daňovými subjektmi Podtatranská hydina, a.s.; HYDINA SK, s.r.o.; HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., ktoré výlučne zastupoval B. J. I., a ktorý mal dohadovať obchodné podmienky. Bez ohľadu na to, s ktorým slovenským daňovým subjektom boli v časovom horizonte rokov 2011 - 2016 uzatvárané zmluvy na základe pokynu B. J. I., bol tovar prepravovaný do priestorov HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok.

40. Tieto zistené skutočnosti boli správcom dane uvedené v protokoloch z vykonávaných daňových kontrol u týchto prepojených daňových subjektoch za jednotlivé zdaňovacie obdobia od roku 2012 do roku 2015. Daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. vedel o jednotlivých daňových subjektoch, ktoré sa v uvedených obdobiach menili a umelo vsúvali do reťazcov. O týchto obchodných transakciách daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. bol informovaný, pretože z výsledkov operatívneho preverovania NAKA vyplýva, že na vyšetrovanom trestnom čine sa fiktívnymi obchodnými a účtovnými aktivitami mal podieľať daňový subjekt Mima Market, s.r.o.. Z predložených CMR ku kontrole vyplýva, že dodávateľom preverovaného tovaru boli poľské daňové subjekty a odberateľom český daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pričom ako miesto vykládky tovaru bol uvedený daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok. Medzinárodné prepravne doklady (CMR) mal daňový subjekt k dispozícii, pretože na nich potvrdzoval prevzatie tovaru otláčkom pečiatky, podpisom a dátumom prevzatia.

41. Správca dane dôvodil, že v preverovaných prípadoch nemohlo ísť ani o trojstranný obchod v zmysle § 45 zákona o DPH, pretože trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak sa na obchode zúčastňujú tri osoby a ten istý tovar je odoslaný alebo prepravený od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z iného členského štátu. Daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. vedel, že daňový subjekt Mima Market, s.r.o. nie je druhým odberateľom tovaru v rámci trojstranného tovaru, a nie je ani nadobúdateľom tovaru v inom členskom štáte, pretože na základe predložených dokladov daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. potvrdil prevzatie tovaru.

42. Správca dane argumentoval, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ je nárok na odpočítanie dane chránený iba za situácie, že daňový subjekt o zámere skrátiť daň nevedel, s prihliadnutím na všetky okolnosti ani nemohol vedieť, a hlavne prijal všetky opatrenia, ktoré by vylúčili jeho účasť na takomto konaní (rozsudok C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel). Osoba povinná platiť daň, ktorá vedela, alebo mala vedieť, že sa svojím nákupom zúčastňuje plnení, ktoré sú súčasťou podvodného konania na dani z pridanej hodnoty, musí byť pre účely Smernice považovaná za osobu, ktorá sa tohto podvodného konania zúčastňuje, a to bez ohľadu na to, či má z následného predaja prospech, alebo nie. Spoločnosti v dodávateľskom reťazci preukázateľne vykazovali umelé fakturácie, výšku dane skrátili umelými fakturáciami medzi sebou na vstupe, nepodievali sa na reálnej obchodnej činnosti a kontrolovaný platiteľ prijal umelé plnenia od tuzemského dodávateľa a taktiež vedel o prijatí umelo vytvorených plnení s miestom dodania v tuzemsku. Cieľom prijatia faktúr s nepravdivými údajmi bolo krátiť vlastnú daňovú povinnosť cez umelo vsunutú spoločnosť priameho dodávateľa.

43. Uvedenú judikatúru je možno podľa správcu dane aplikovať k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 u kontrolovaného daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o., ktorý už pri dodaní tovaru vedel, že nadobúdateľom tovaru v tuzemsku nemohol byť daňový subjekt Mima Market, s.r.o..

Prijatie faktúry s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane u daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu, že ju daňový subjekt Mima Market, s.r.o. uviedol na faktúrach. Samotné dodávateľské faktúry, vyhotovené pre daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. nie sú dôkazom toho, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako bol deklarovaný, a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť. Uvedené faktúry v tomto prípade nie sú faktúrami vyhotovenými podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH za uskutočnené dodávky na základe vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku, ale je ich možné považovať iba za doklady, na ktorých je uvedená daň. Z predmetných deklarovaných transakcií bol

dodávateľ povinný platiť daň z pridanej hodnoty iba z titulu jej uvedenia na faktúrach v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. Preto správca dane daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o. v zdaňovacom období október 2016 neuznal právo na odpočítanie dane vo výške 41 840,88 eur z nákupu tovaru (mäsa) na základe predložených faktúr č. 201610200, 201610098, 201610103, 201610106, 201610109, 201610119, 201610150, 201610152, 01610153, 201610174, 201610201, 201610207, 201610233, 201610237, 201610239, 201610240, 201610243, 201610244, 201610245, 201610246, 201610247, 201610250, 201610251, 201610257, 201610238, 201610263 vyhotovených daňovým subjektom Mima Market, s.r.o..

44. Daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období október 2016 uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 42 476,41 eur z faktúr č. 201610095 zo dňa 17.10.2016, č. 201610107 zo dňa 19.10.2016, č. 201610113 zo dňa 19.10.2016, č. 201610235 zo dňa 25.10.2016, č. 201610236 zo dňa 26.10.2016, č. 201610241 zo dňa 31.10.2016, č. 201610242 zo dňa 31.10.2016, č. 201610248 zo dňa 31.10.2016, č. 201610249 zo dňa 31.10.2016, č. 201610262 zo dňa 31.10.2016, č. 201610264 zo dňa 31.10.2016 vyhotovených daňovým subjektom Mima Market, s.r.o. Išlo o faktúry a CMR, ktoré preukazujú, že príjemcom tovaru nebol daňový subjekt Mima Market s.r.o., ale daňový subjekt POZANA MÄSO s.r.o.

45. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000016785/18 zo dňa 13.09.2018 správca dane požiadal poľskú daňovú správu o preverenie deklarovanej prepravy tovaru prepravcom Omega Pilzno Internacionál Et Spediton, Godawski Sp. z.o.o., ul. Kraszewskiego 44, 39 220 Pilzno, J. (Omega Pilzno), ktorá bola odoslaná z Finančného riaditeľstva SR dňa 14.09.2018.

Dňa 09.01.2018 bola správcovi dane doručená konečná odpoveď č. 114492F/18/Orm (poľskou daňovou správou doručená na FR SR dňa 12.12.2018), v ktorej sa uvádzalo, že v zdaňovacom období október 2016 daňový subjekt poskytol prepravu tovaru daňovému subjektu POZANA MÄSO, s.r.o..

Daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. v podanom daňovom priznaní deklaroval, že uskutočnil trojstranný obchod s uvedením, že daňový subjekt B. B. ,s.r.o. bol nadobúdateľom tovaru v tuzemsku, t. j. na Slovensku. Z uvedených faktúr a dokumentov CMR, ktoré si správca dane zaobstaral na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií od prepravcu Omega Pilzno, porovnaním údajov je zrejmé, že príjemcom tovaru nebol daňový subjekt Mima Market, s.r.o.. Podľa odpovede prepravcu X. J. boli vystavované dva dokumenty CMR. Faktúry dokladujúce poskytnutie prepravy boli vystavené pre daňové subjekty Mima Market, s.r.o.; POZANA MÄSO s.r.o.; Domäsko, s.r.o.. CMR doklady vyhotovovali zamestnanci odosielateľa uvedeného na CMR a daňový subjekt nemal žiadne údaje o tých osobách, išlo o prepravu mäsa, objednávky a pokyny ohľadom prepravy boli zasielané e-mailom od I. I.. Z objednávok vyplynulo, že I. I. konala v mene objednávateľov Domäsko, s.r.o.; Mima Market, s.r.o.; POZANA MÄSO, s.r.o., miesto nakládky tovaru bolo Belgicko, Holandsko, miesto vykládky tovaru Kežmarok; spoločnosť Omega Pilzno nepozná spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., iba z prijatých prepravných dokladov, nadviazanie spolupráce medzi spoločnosťou X. J. a B. J. I. sprostredkoval B. B., ktorý spoločnosť Omega Pilzno odporučil ako prepravnú spoločnosť.

46. Správca dane porovnaním CMR zistil rozdielne údaje u daňového subjektu Mima Market, s.r.o. a Omega Pilzno.

CMR u daňového subjektu Mima Market, s.r.o. odosielateľa uvádzali Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o.; príjemcu Mima Market, s.r.o., Žilina; miesto nakládky Belgicko, Holandsko; miesto vykládky HYDINA SK, s.r.o., Kežmarok; prepravcu Omega Pilzno, 39220 Pilzno.

CMR u daňového subjektu Omega Pilzno odosielateľa uvádzali WESTVLEES NV, Compaxo Meat, N.V.VLESGROOTHANDEL, COVAMEAT NVC; príjemcu POZANA MÄSO, s.r.o., Zvolen; miesto nakládky Belgicko, Holandsko; miesto vykládky HYDINA SK, s.r.o., Kežmarok; prepravcu Omega Pilzno.

CMR u daňového subjektu Mima Market, s.r.o. deklarujú, že odosielateľom je daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. ; príjemcom Mima Market, s.r.o., Žilina.

CMR u poľského prepravcu X. J. uvádzajú, že odosielateľom tovaru sú daňové subjekty WESTVLEES NV, Compaxo Meat; COVAMEAT NVC, N.V. VLESGROOTHANDEL a príjemcom POZANA MÄSO, s.r.o., Pribinova 176, Zvolen; evidenčné čísla vozidiel a dátumy prepravy sú zhodné na obidvoch CMR; označenie tovaru a hmotnosť sú zhodné na obidvoch CMR (u prepravcu sú údaje opravované), faktúry za prepravu tovaru uhradil daňový subjekt POZANA MÄSO, s.r.o..

Jednou z povinných náležitostí CMR je vyplnenie všetkých jeho koloniiek, pretože CMR je veľmi dôležitý dokument, ktorý slúži ako podklad pre zistenie skutkového stavu v danom okamihu. Je základný prepravný dokument, ktorý musí obsahovať minimálne tri pôvodné vyhotovenia. Jedno vyhotovenie má odosielateľ, druhé príjemca a tretie prepravca. Iba, ak sa všetky 3 dokumenty zhodujú, je možné ich brať ako relevantné doklady o preprave, čo v prípade tejto daňovej kontroly bolo spochybnené. Konateľ spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. sa vyjadril, že dodanie tovaru bolo vždy predmetom trojstranného obchodu v zmysle § 45 zákona o DPH medzi poľským, českým (Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.) a slovenským daňovým subjektom (Mima Market, s.r.o.), avšak fyzickým odberateľom nebol daňový subjekt Mima Market, s.r.o., ktorému bol tovar fakturovaný, ale daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o..

47. Podľa správcu dane jednou z podmienok trojstranného obchodu je, že prvý dodávateľ z členského štátu má uzatvorenú kúpnu zmluvu s kupujúcim z iného členského štátu (Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o), ktorý si objedná tovar pod identifikačným číslom DPH prideleným v členskom štáte, ale dá pokyn na prepravenie tovaru do tretieho členského štátu. Kúpna zmluva a objednávky tovaru neboli poľskou daňovou správou predložené. Je veľmi dôležité a rozhodujúce, medzi ktorými zmluvnými stranami bola dohodnutá preprava tovaru (poľský daňový subjekt a prvý predávajúci alebo český daňový subjekt a druhý predávajúci). V tomto prípade je tvrdenie konateľa spoločnosti nepravdivé, pretože bolo preukázané, že odosielateľom tovaru neboli poľské daňové subjekty, ale podľa jednotlivých vystavených faktúr boli odosielateľmi daňové subjekty z Belgicka alebo Holandska. Preto v žiadnom prípade sa nemôže pri týchto transakciách deklarovať trojstranný obchod. Podľa predložených CMR daňový subjekt Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o. je odosielateľom tovaru a právo nakladať s tovarom ako vlastník nadobudol v Belgicku alebo Holandsku, a to bez prepravy. Z uvedeného vyplýva, že daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o mal byť registrovaný pre DPH v týchto štátoch a tam mal zaplatiť daň.

48. Správca dane konštatoval, že faktúry vyhotovené daňovým subjektom Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o pre Mima Market, s.r.o. neobsahujú v zmysle § 45 ods. 3 zákona o DPH slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Z dôvodu, že dodanie tovaru dodávateľom Mima Market, s.r.o. bolo na základe skutočností zistených správcom dane spochybnené, v nadväznosti na vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a daň uvedená na faktúrach od dodávateľa Mima Market, s.r.o. sa stala splatnou iba z titulu jej uvedenia na faktúrach v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. Takto splatná daň z hľadiska uplatnenia práva na odpočítanie dane u platiteľa nie je použiteľná. Podmienky uvedené v ustanoveniach § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil, musí byť schopný preukázať reálne dodanie deklarovaného tovaru od dodávateľa Mima Market, s.r.o.. ktorý je uvedený v dodávateľských faktúrach. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočítanie dane správcom dane uznaný ako oprávnený. Musí si byť vedomý, že pri výkone daňovej kontroly je povinný preukázať dôkazy o uskutočnení zdaniteľného obchodu.

49. Správca dane na základe zistených skutočností a dôkazov dospel k záveru, že u kontrolovaného daňového subjektu HYDINA SK, s.r.o. v zdaňovacom období október 2016 neboli naplnené hmotnoprávne podmienky nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 51 a § 19 ods. 1 zákona o DPH z faktúr č. 201610095, č. 201610107, č. 201610113, č. 201610235, č. 201610236, č. 201610241, č. 201610242, č. 201610248. č. 201610249, č. 201610262 a č. 201610264 od dodávateľa Mima Market, s.r.o. vo výške 42 476,41 eur. Celkový rozdiel odpočítania dane za zdaňovacie obdobie október 2016 podľa výsledkov daňovej kontroly predstavuje sumu 84 317,29 eur.

50. Správca dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyzval daňový subjekt, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril a pravdivosť údajov riadne preukázal (oboznámenie č. 101865275/2018 zo dňa 21.09.2018, vyjadrenie daňového subjektu zo dňa 09.10.2018. ev. č. 6/13330805/2018, oboznámenie č. 101922354/2019 zo dňa 12.08.2019, vyjadrenie daňového subjektu zo dňa 03.09.2019, ev. č. 6/13998263/2019). Z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2016 správca dane vyhotovil protokol č. 102260100/2019 zo dňa 30.09.2019 (Protokol), ktorý spolu s výzvou č. 102260203/2019 zo

dňa 30.09.2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručil daňovému subjektu dňa 02.10.2019.

51. Daňový subjekt v stanovenej lehote doručil písomné vyjadrenie (ev. č. 6/165232248/2019 zo dňa 30.10.2019) a dňa 18.11.2019 sa uskutočnilo ústne pojednávanie o priebehu a výsledkoch dokazovania (zápisnica č. 102645185/2019). Vo vyjadrení nepredložil žiadne dôkazy a skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výsledky zistení správcom dane, preto správca dane uvedenú zápisnicu považoval za poslednú vo vyrubovacom konaní.

52. Správca dane v súlade s § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutím č. 102730848/2019 zo dňa 26.11.2019 vyrubil daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o. za zdaňovacie obdobie október 2016 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 84 317,29 eur.

53. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie.

54. Žalovaný ako odvolací orgán sa následne v odôvodnení rozhodnutia vysporiadal s námietkami daňového subjektu uvedenými v odvolaní:

K námietke daňového subjektu, že došlo k porušeniu jeho práv z dôvodu, že mu správca dane neumožnil vyjadriť sa k informáciám, ktoré získal prostredníctvom žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií žalovaný argumentoval, že správca dane v priebehu daňovej kontroly v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku oboznámením č. 101865275/2018 zo dňa 21.09.2018 a oboznámením č. 101922354/2019 zo dňa 12.08.2019 vyzval daňový subjekt, aby sa vyjadril ku kontrolným zisteniam. Zároveň daňový subjekt sa mal možnosť vyjadriť ku kontrolným zisteniam uvedeným v Protokole z daňovej kontroly (výzva č. 102260203/2019 zo dňa 30.09.2019). Na uvedené výzvy správcu dane daňový subjekt reagoval, no z dôvodu, že pri ústnom pojednávaní dňa 18.11.2019 nepredložil žiadne nové dôkazy, nebol dôvod pokračovať v ďalšom dokazovaní, preto správca dane v súlade s ustanovením § 68 ods. 3 Daňového poriadku považoval túto zápisnicu za poslednú vo vyrubovacom konaní.

55. K námietke daňového subjektu o porušení § 25 ods. 4 Daňového poriadku v súvislosti so žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií žalovaný poukázal, že správca dane ani v jednom prípade nepožadoval daňovú správu v inom členskom štáte, aby vypočul ako svedka niektorú konkrétnu osobu.

56. V časti II. odvolania daňový subjekt namietal nesúlad v skutkových zisteniach a podľa jeho názoru nárok na odpočítanie dane mu správca dane zamietol iba na základe pochybností, ktoré sa týkajú jeho obchodných partnerov.

Žalovaný dôvodil, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov a v súlade s ustanovením § 3 ods. 1 Daňového poriadku chránil záujmy štátu a obcí a dbal pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu; konal v súlade s Ústavou SR, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanovuje zákon. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Táto zásada však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochybne nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu, ktoré uviedol v podanom daňovom priznaní, a správcom dane preverovaných skutočností, pretože daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím.

Správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil, že kontrolovaný daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Mima Market, s.r.o. za dodanie mäsa. Správca dane vykonal viaceré preverovania týkajúce sa dodávateľa Mima Market s.r.o., pričom využil údaje získané z databáz jednotlivých inštitúcií a zistil skutočnosti preukazujúce spojenie dodávok s podvodom na dani z pridanej hodnoty, t. j. zapojenie zmiznutého obchodníka (Mima Market, s.r.o.) do obchodného reťazca. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru. Zároveň je potrebné v tejto súvislosti uviesť, že existencia tovaru ešte nie je dôkazom, že tovar bol skutočne dodaný označeným dodávateľom (Mima Market, s.r.o.).

Preverovaný tovar bol daňovým subjektom Mima Market, s.r.o. deklarován ako intrakomunitárne nadobudnutie od českého daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pričom uvedený daňový subjekt tento tovar deklaroval ako intrakomunitárne nadobudnutie od poľských daňových subjektov. Avšak daňové subjekty Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. ani Mima Market, s.r.o. nikdy neboli reálnym

nadobúdateľom tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, pretože preverovaný tovar bol od odosielateľa tovaru prepravovaný priamo daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o. na adresu A. T. XX/XXXX, I.; pritom konečný príjemca tovaru vedel o všetkých týchto obchodných transakciách, pretože ich riadil a koordinoval B. J. I. (personálne prepojená osoba). Tieto obchody potvrdili aj kompetentní zástupcovia poľských daňových subjektov.

Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú sa daňový subjekt odvoláva, je nárok na odpočítanie dane chránený iba za situácie, že daňový subjekt o zámere skrátiť daň nevedel a s prihladením na všetky okolnosti ani nemohol vedieť, a hlavne, že prijal všetky opatrenia, ktoré by vylúčili jeho účasť na takomto konaní.

57. Žalovaný sa nestotožnil ani s námietkou daňového subjektu, že správca dane nedodrжал zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu, že odpovede na žiadosti o výmenu daňových informácií mu neboli doručené do troch mesiacov tak, ako to ustanovuje nariadenie Rady č. 904/2010 zo dňa 17.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Nariadenie).

Lehoty na výmenu informácií v citovanom nariadení boli podľa odvolacieho orgánu ustanovené za účelom zrýchlenia a zintenzívnenia komunikácie medzi daňovými správami jednotlivých štátov, no s ich nedodržaním citované nariadenie nespája žiadne právne dôsledky. Odvolací orgán podotkol, že obsah takého opatrenia v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty by nemal ovplyvniť dostatočne zistený skutkový stav práve pri daňovej kontrole, kde sa zisťuje, či daňové subjekty pri deklarovanom zdaniateľnom obchode postupovali v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty. Podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podmieňuje prerušenie výkonu daňovej kontroly do dňa prijatia konečnej odpovede. Pretože informácie z tejto medzinárodnej výmeny informácií sú rozhodujúcou skutočnosťou pre správne určenie dane a pre vydanie rozhodnutia, bez tejto informácie nie je možné ukončiť daňovú kontrolu.

Daňová kontrola sa u daňového subjektu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 začala dňa 24.12.2017 a do jej prerušenia dňa 12.06.2018 trvala celkom 171 dní. Správca dane vo výkone kontroly pokračoval odo dňa 10.08.2018 do 25.09.2018. čo bolo 46 dní. Odo dňa 25.09.2018 do 05.06.2019 bola daňová kontrola prerušená a až do dňa ukončenia daňovej kontroly 02.10.2019 výkon daňovej kontroly trval celkom 119 dní. Celkový výkon daňovej kontroly trval 336 dní, t. j. správca dane ju ukončil v zákonom stanovenej lehote (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku). Preto námietka daňového subjektu o tom, že správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, je podľa žalovaného neopodstatnená.

58. Daňový subjekt v odvolaní namietal porušenie interného aktu, konkrétne príkazu prezidenta finančnej správy č. 16/2012/1020304, ktorý bol vydaný za účelom minimalizovania zneužívania medzinárodnej výmeny informácií pri čerpaní nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty. Žalovaný poukázal, že v danom prípade nešlo o kontrolu oprávnenosti nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ale o vykonávanie riadnej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2016. Daňový subjekt v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie október 2016 deklaroval vlastnú daňovú povinnosť v sume 2 810,54 eur.

59. K námietke daňového subjektu, že správca dane dňa 18.11.2019 formálne viedol ústne pojednávanie, pri ktorom sa prerokovávali jeho pripomienky k protokolu č. 102260100/2019 zo dňa 30.09.2019, a že mu správca dane neumožnil vyjadriť sa k obsahu zápisnice z tohto pojednávania (č. 102645185/2019) žalovaný poukázal, že predmetom ústneho pojednávania boli skutočnosti, ktoré daňovému subjektu boli známe. Neboli tam uvedené žiadne nové skutočnosti alebo zistenia, ku ktorým by sa daňový subjekt nevedel vyjadriť, všetky zistenia, ktoré boli prerokované s daňovým subjektom, boli uvedené v protokole. Správca dane už v priebehu výkonu daňovej kontroly priebežne informoval daňový subjekt o kontrolných zisteniach, ku ktorým sa daňový subjekt vyjadroval (oboznámenie č. 101865275/2018 zo dňa 21.09.2018 a č. 101922354/2019 zo dňa 12.08.2019). Vzhľadom na to, že daňový subjekt vo vyjadreniach k týmto dokumentom, a ani vo vyjadrení k protokolu nepredložil žiadne nové návrhy na doplnenie dokazovania, správca dane považoval uvedenú zápisnicu za poslednú vo vyrubovacom konaní a následne vydal rozhodnutie vo veci.

60. Daňový subjekt namietal, že k uplatneniu práva na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Mima Market, s.r.o. predložil všetky potrebné doklady, ktoré správca dane neakceptoval, a tým na daňový subjekt preniesol dôkazné bremeno.

Podľa odvolacieho orgánu podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane vyplývajúce z ustanovení § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a nárok na odpočítanie dane sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu, a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Správca dane je preto povinný skúmať realizáciu zdaniteľného obchodu nielen z formálnej stránky, ale aj so skutočným stavom. V prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúr nebol uskutočnený dodávateľmi na nich uvedenými, potom len formálna existencia faktúr, ako aj preukazovanie ich zaplatenia nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

Pri posudzovaní dodržiavania ustanovení zákona o DPH správca dane konštatoval, že v danom prípade bolo jednoznačne preukázané, že preverovaný tovar bol daňovým subjektom Mima Market, s.r.o. deklarovaný ako intrakomunitárne nadobudnutie od českého daňového subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pričom uvedený daňový subjekt si tento tovar deklaroval ako intrakomunitárne nadobudnutie z Poľska. Pri spochybnení obchodných transakcií s obchodnou spoločnosťou Mima Market, s.r.o. správca dane vychádzal z predložených dodávateľských faktúr aj s prílohami, z dodacích listov a hlavne z prepravných dokladov (CMR). Práve z CMR vyplynulo, že daňový subjekt nakupoval mäso od spoločnosti Mima Market, s.r.o., ktoré bolo pôvodom z Poľska, Holandska, Belgicka, a toto mäso bolo poľskými dodávateľmi fakturované spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., ale ako miesto vykladania tovaru bola uvedená adresa HYDINA SK, s.r.o., Slávkovská cesta 54, Kežmarok. Kontrolovaný daňový subjekt potvrdzoval prevzatie tovaru na predložených CMR. Z týchto skutočností vyplynulo, že daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. musel vedieť o všetkých týchto obchodných transakciách, pretože ich riadil a koordinoval B. J. I.. To znamená, že vedel, že mäso pochádzalo priamo z Poľska, a nie od tuzemskej spoločnosti Mima Market, s.r.o..

Pri spochybnení zdaniteľných obchodov realizovaných daňovým subjektom Mima Market, s.r.o. správca dane vychádzal aj zo zmien, ktoré sa udiali v spoločnosti Mima Market s.r.o., ako je zmena konateľa, zánik v dôsledku zlúčenia, tiež výsledky dožiadaní a žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií či výpovede bývalých konateľov spoločnosti Mima Market, s.r.o.. Podľa odvolacieho orgánu uvedené skutočnosti jednoznačne preukazujú podozrenie z daňového podvodu, preto poukázanie správcu dane na závery rozsudku Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-442/04 Axel Kittel vychádzalo z dostatočne zisteného skutkového stavu.

Na základe preverovaných informácií získaných správcom dane ide o vytvorený reťazec daňových subjektov, ktoré sa zúčastňovali na obchodovaní s daňovým subjektom Mima Market, s.r.o.. Daňové subjekty Mima Market, s.r.o. a Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. boli vložené do obchodných vzťahov medzi poľskými dodávateľmi a slovenského odberateľa HYDINA SK, s.r.o., a to bez ekonomickej opodstatnenosti, pričom pre lepšie vystihnutie ich postavenia správca dane použil termín ako nárazníková spoločnosť, resp. zmiznutý obchodník.

61. K názoru kontrolovaného daňového subjektu, že konateľ spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. sa vyjadril, že dodanie tovaru bolo vždy predmetom trojstranného obchodu odvolací orgán poukázal, že z ustanovenia § 45 zákona o DPH vyplýva, že jednou z podmienok trojstranného obchodu je, aby prvý dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty z jedného členského štátu mal uzatvorenú kúpnu zmluvu s kupujúcim z druhého členského štátu (v danom prípade Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.), ktorý objednal tovar pod identifikačným číslom prideleným v druhom členskom štáte, ale dal pokyn na prepravu tovaru do tretieho členského štátu. Kúpna zmluva a objednávky tovaru neboli poľskou daňovou správou predložené. V tomto prípade tvrdenie konateľa spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. je neopodstatnené, pretože bolo preukázané, že odosielateľom tovaru neboli poľské spoločnosti, ale podľa jednotlivých vystavených faktúr boli odosielateľmi z Poľska, Holandska a Belgicka.

Daňový subjekt HYDINA SK s.r.o. už pri dodaní tovaru vedel, že nadobúdateľom tovaru v tuzemsku nemohla byť spoločnosť Mima Market, s.r.o., pretože nebola skutočným príjemcom tovaru a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vyplýva to aj z predložených CMR, kde dodávateľom preverovaného tovaru boli poľské spoločnosti a odberateľom česká spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pričom miesto vykládky tovaru bolo v sídle daňového subjektu HYDINA SK s.r.o., Slávkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, ktorý tieto CMR potvrdzoval.

V súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ nárok na odpočítanie dane je chránený iba za situácie, že platiteľ o zámere skrátiť daň nevedel, s prihliadnutím na všetky okolnosti ani nemohol vedieť, a hlavne, že prijal všetky opatrenia, ktoré by vylúčili jeho účasť na takomto konaní. Uvedené skutočnosti podľa odvolacieho orgánu jednoznačne preukazujú, že podozrenie správcu dane o personálnom prepojení

daňových subjektov bolo opodstatnené. V danom prípade všetky skutočnosti jednoznačne potvrdzujú záver správcu dane, že celý reťazec je poznačený umelou konštrukciou a bol založený iba za účelom vyhotovovania faktúr spoločnosťou Mima Market, s.r.o. bez ekonomickej podstaty. Z tohto dôvodu námietku daňového subjektu, že správca dane svojím postupom neprimerane a v rozpore s Daňovým poriadkom rozšíril dôkazné bremeno na daňový subjekt, odvolací orgán považuje za právne irelevantnú. Vyhodnotením všetkých zistení možno podľa odvolacieho orgánu jednoznačne konštatovať, že v danom prípade neboli preukázané zdaniteľné obchody medzi daňovými subjektmi HYDINA SK, s.r.o. a Mima Market, s.r.o..

62. K námietke daňového subjektu k používaniu pojmov: „náravník, účelová spoločnosť, umelo včlenená spoločnosť“ žalovaný uviedol, že správca dane jednoznačne preukázal spojenie dodávok s podvodom na dani z pridanej hodnoty, t. j. zapojenie zmiznutého obchodníka (Mima Market, s.r.o.) do obchodného reťazca. Preverovaný tovar bol spoločnosťou Mima Market, s.r.o. deklarovaný ako intrakomunitárne nadobudnutie od českej spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pritom uvedená spoločnosť si tento tovar deklarovala ako intrakomunitárne nadobudnutie od zahraničnej spoločnosti z Poľska. Česká spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a ani spoločnosť Mima Market s.r.o. však nikdy nebola reálnym nadobúdateľom tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, pretože preverovaný tovar bol od odosielateľa tovaru prepravovaný priamo spoločnosti HYDINA SK, s.r.o. na adresu Slavkovská cesta 54/1468 v Kežmarku. Daňový subjekt HYDINA SK s.r.o. vedel o všetkých týchto obchodných transakciách, ktoré riadil a koordinoval B. J. I., preto námietku daňového subjektu, že v tomto reťazci bol nevinne zúčastnený, odvolací orgán považuje za právne irelevantnú.

63. Podľa daňového subjektu právne a skutkové závery správcu dane sú vo vzťahu k nemu absolútne irelevantné a odporujú judikatúre Najvyššieho súdu SR, pretože podľa záverov rozsudku sp. zn. 3SŽF 1/2011, ak je nesporná existencia nakúpeného materiálu, a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Podľa žalovaného k preukázaniu nároku na odpočítanie dane nepostačuje predložiť faktúru a dodacie listy. Ak správca dane na základe vykonaných dôkazov nadobudne dôvodnú pochybnosť o realnosti takéhoto zdaniteľného obchodu, môže vyzvať daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov.

64. K námietkam daňového subjektu ohľadom identifikácie ekonomickej kauzy v danom prípade žalovaný argumentoval, že v prípade uplatňovania nároku na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a tovar reálne dodaný. Daňový subjekt má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré pre prípadnú kontrolu je povinný predložiť správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Je výlučne na kontrolovanom daňovom subjekte, akými vierohodnými dôkazmi preukáže údaje uvedené na dodávateľských faktúrach. Požadované skutočnosti daňový subjekt nepreukázal, aj keď bol na to správcom dane vyzvaný. Daňový subjekt v tejto rozsiahlej časti odvolania k preukázaniu ekonomickej kauzy uvádza svoje námietky všeobecne a nešpecifikoval presne, aké skutočnosti správcu dane neakceptoval a ktorých zistení sa jeho námietky týkajú. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly neprenášal dôkazné bremeno na daňový subjekt, bolo v záujme daňového subjektu, aby vyvrátil tvrdenia správcu dane hodnovernými dôkazmi, pričom daňový subjekt počas daňovej kontroly nepredložil správcovi dane žiadne hodnoverné dôkazy o tom, že dodanie tovaru spoločnosťou Mima Market, s.r.o. bolo realizované tak, ako bolo fakturované. Správca dane v protokole z daňovej kontroly podrobne uviedol všetky zistenia, vyhodnotil ich a prijal záver o nepriznaní odpočítania dane z fakturovaných obchodov, pretože bolo preukázané, že tieto nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam, a daňový subjekt HYDINA SK, s.r.o. sa prijatím obchodu včlenil do reťazca daňových subjektov poznačeného daňovým podvodom.

65. K návrhu daňového subjektu na doplnenie dokazovania vypočutím ako svedka B. J. I. žalovaný poukázal, že v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku dokazovanie vedie správca dane. V zmysle citovaného ustanovenia je zodpovedný za to, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňového subjektu. Správca dane podľa odvolacieho orgánu v danej veci dostatočne a spoľahlivo zistil skutkový stav a daňový subjekt na výzvy správcu dane nepredložil žiadne dôkazy o tom, že dodanie tovaru daňovým subjektom Mima Market, s.r.o. bolo realizované tak, ako bolo fakturované. Ak daňový subjekt vedel o prípadných nových skutočnostiach, ktoré by mohli zmeniť prijatý záver správcu dane, mohol to oznámiť správcovi dane v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho či odvolacieho konania. Daňovému subjektu bolo umožnené

uplatniť si právo vyjadrovať sa ku všetkým zisteniam, ktoré vyšli najavo v priebehu daňovej kontroly, a toto právo platiteľ aj využil.

II.

## Argumenty žalobcu v žalobe

66. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 14.05.2020, aj rozhodnutia správcu dane zo dňa 26.11.2019. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania a žiadal vo veci nariadiť pojednávanie. V žalobe žalobca poukázal na komunitárne právo, porušenie základných princípov uvedených v Daňovom poriadku. Následne vzniesol námietky v procesnoprávnej rovine týkajúce sa postupu správcu dane. V zmysle § 185 Správneho súdneho poriadku žiadal priznať odkladný účinok správnej žalobe až do právoplatného rozhodnutia vo veci samej.

67. Namietal, že výkon daňovej kontroly u žalobcu prekročil zákonnú lehotu jedného roka odo dňa jej začatia, vrátane lehoty v zmysle Nariadenia EÚ č. 904/2010, čím došlo zo strany správcu dane k závažnému porušeniu princípu proporcionality pri výkone daňovej kontroly.

Žalobca poukázal, že daňová kontrola začala 26.12.2017 a bola ukončená dňa 30.09.2019. Prerušenie výkonu daňovej kontroly bolo realizované v čase od 14.06.2018 do 15.08.2018 a následne od 20.09.2018 do 06.06.2019, teda v súhrnom číselnom a časovom vyjadrení 11,5 mesiacov.

68. Žalobca zastáva názor, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom a nariadením a musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takej skutočnosti, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty 1 roka na vykonanie daňovej kontroly vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas kontroly (teda aj z medzinárodnej výmeny informácií) dôsledne zdôvodniť aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Ak rozhodnutia daňových orgánov takéto náležitosti neobsahujú, absentuje v nich požiadavka riadneho odôvodnenia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

69. Zo skutočností, ktoré boli správcom dane oznámené daňovému subjektu nevyplýva, aby správca dane realizoval úkony po uplynutí lehôt stanovených nariadením Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 (Nariadenie), ktoré by smerovali k urgencii a urýchleniu realizácie medzinárodnej výmeny informácií. V tejto súvislosti poukázal na realizovanú medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. Olomouc, na ktorej je absolútne zjavné ako správca dane umelo predlžuje výkon daňovej kontroly. Žiadosť o MVI správca zaslal absolútne nepripravenú a nekoordinovanú. Správca dane dožiadaného štátu konštatoval neefektivitu daného dožiadania, nakoľko by bolo hospodárnejšie, aby bol konateľ daňového subjektu vypočítaný slovenskou finančnou správou, nakoľko konateľ danej spoločnosti je štátnym občanom Slovenskej republiky a aj tak je potrebné dôkazy na území Slovenskej republiky. Takisto správca dane si nedal námahu zistiť skutočnosti, že daňové doklady spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ ,s.r.o. sú zaistené orgánmi činnými v trestnom konaní.

70. Žalobca poukázal, že v zmysle článku 25 Nariadenia lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu. Z obsahu administratívneho spisu nie je preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval resp. že by mu nebol poskytol primeranú súčinnosť. Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým Daňový poriadok, ako aj zásadu primeranosti v daňovom konaní a s prihliadnutím na absenciu odôvodnenia medzinárodnej výmeny informácií je rozhodnutie nepreskúmateľné. Podľa znenia článku 10 oddiel 2 Nariadenia- lehota na poskytovanie informácií- žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v čl. 7 a 9 tak rýchlo ako je to len možné, no najneskôr 3 mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na 1 mesiac. Z uvedeného tak vyplýva, že správca dane mal jednoznačne pokračovať po tom ako došlo k uplynutiu lehôt určených Nariadením a to aj v prípade, ak nezískal konečnú odpoveď v rámci MVI. Konečná odpoveď ako vyplýva

z rozhodnutia nepredstavovala totiž rozhodujúci dôkazný prostriedok pre realizáciu daňovej kontroly a bolo možné realizovať úkony v rámci daňovej kontroly aj bez danej odpovede.

71. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na viaceré rozsudky Krajského súdu Bratislava s uvedením spisových značiek a dospel k záveru, že ak správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a Protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade ak bol použitý, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

72. Žalobca zdôraznil, že správcovia dane zneužívajú MVI na umelé predĺženie dĺžky daňovej kontroly, čo je všeobecne známe, a uvedomuje si to aj žalovaný. Prezident finančnej správy za účelom minimalizovania zneužívania medzinárodnej výmeny informácií prikázal riaditeľom daňových úradov a všetkým kontrolórom striktno dodržiavať zásady medzinárodnej výmeny informácií v oblasti DPH v zmysle Nariadenia t.j. zvažovať vhodnosť zasielania medzinárodnej výmeny informácií so zamedzením zneužívania tohto inštitútu. V zmysle uvedeného interného príkazu pri medzinárodnej výmene informácií v prípade, že daňový úrad neobdrží odpoveď po uplynutí štyroch mesiacov od zaslania žiadosti o MVI v oblasti DPH, zašle oddeleniu CLO urgenciu na vybavenie tejto žiadosti ak po uplynutí ďalších troch mesiacov v oblasti DPH, nebude stále k dispozícii odpoveď na predmetnú žiadosť, daňový úrad zašle oddeleniu CLO ďalšiu urgenciu a naďalej bude sledovať lehoty na jej vybavenie. Žalobca poukazuje, že správca dane neposlal ani jednu urgenciu a takéto konanie je v rozpore s interným predpisom žalovaného a jednoznačne prejavom nečinnosti správcu dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR zo dňa 26.02.2010 čj. 5Afs 71/2009-48, z ktorého vyplýva, že je potrebné skúmať a odôvodniť, či išlo úkon faktický alebo len formálny. Ako vyplýva z konštantnej judikatúry, dôkazné bremeno nesie v daňovom konaní primárne daňový subjekt. Pokiaľ správcovi dane vzniknú pochybnosti o deklarovanych obchodných prípadoch, pričom jedným zo subjektov týchto vzťahov bude subjekt zahraničný, bude v prvom rade na strane daňového subjektu, aby svojimi dôkaznými prostriedkami tieto pochybnosti odstránil, ako to bolo v prejednávnom prípade. Až za situácie, keď pochybnosti neodstránil, nepredložil dôkazné prostriedky, prípadne tieto pochybnosti pretrvávajú, resp. ak nie je možné inak zistiť skutkový stav, zistí správca dane riadne skutkový stav, aj za použitia žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Tento postup ako aj samotné použitie inštitútu medzinárodnej výmeny informácií musí byť v rozhodnutiach náležite odôvodnený, inak je rozhodnutie nepreskúmateľné a medzinárodná výmena informácií nezákonná.

73. Ďalej žalobca namietal porušenie jeho procesných práv správcom dane. Poukázal, že správca dane predložil splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu písomné vyhotovenie zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 18.11.2019 v rozsahu niekoľko desiatok strán s výsledkami ďalšieho konania nadväzujúceho na daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016, 2017. Predmetnú zápisnicu správca dane označil ako poslednú zápisnicu z vyrubovacieho konania. Predmetom zápisnice bolo množstvo vyjadrení a vysporiadaní sa so skutočnosťami, ktoré uviedol žalobca v rámci vyjadrenia sa k Protokolu. V rámci samotného ústneho pojednávania po zbežnom preštudovaní a vyhodnotení zápisnice nebolo zo strany žalobcu možné reflektovať na všetky nové skutočnosti a informácie obsiahnuté v zápisnici. Na základe tejto závažnej skutočnosti požiadal žalobca správcu dane o poskytnutie lehoty na vyjadrenie sa k obsahu zápisnice v dĺžke trvania 8 kalendárnych dní, aby bolo možné zodpovedne k novým skutočnostiam zaujať stanovisko. Požiadavku zástupcu žalobcu označil správca dane za neopodstatnenú a uviedol, že túto považuje za poslednú a na základe nej vydá rozhodnutie. V tejto súvislosti namietal žalobca porušenie § 45 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane tak daným postupom poznačil vyrubovacie konanie vadou nezákonnosti, kedy hrubo porušil a zasiahol do práv daňového subjektu.

74. Žalobca tiež namietal porušenie procesných práv s poukazom na nedostatočne zistený skutkový stav veci. Poukázal, že správca dane na zistenie skutkového stavu veci vykonal dožiadanie prostredníctvom žiadosti v rámci medzinárodnej výmeny informácií, z ktorých pre správcu dane vyplynuli určité informácie týkajúce sa predmetných obchodov. Tieto informácie bol správca dane povinný v rámci prejednávacej zásady uvedenej v ustanovení § 24 ods. 2 Daňového poriadku zistiť a konkrétne vykonané dôkazy predložiť žalobcovi a dať mu možnosť vyjadriť sa ku všetkým týmto dôkazom v zmysle § 3 ods. 2, 8 a

§ 24 ods. 3, 4 Daňového poriadku. V tejto súvislosti žalobca poukázal na ustálenú judikatúru Súdneho dvora, v zmysle ktorej informácie získané v rámci MVI nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní, pretože tieto majú charakter informatívny, ktorými sa preveruje skutkový stav veci, ktorý má byť následne potvrdený dokazovaním. Správca dane tak postupoval v rozpore s čl. 48 ods. 2 Ústavy, § 24 ods. 2 Daňového poriadku a aj v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu SR, nakoľko porušil prejednávaciu zásadu a porušil právo daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom. Informácie zistené v rámci MVI ohľadne dopravy tovaru pri obchodoch neuznaných správcom dane sú podľa názoru žalobcu nepoužiteľné.

75. Žalobca taktiež v používaní pojmov „zmiznutý obchodník“, „nárazník“, „účelovo vložená spoločnosť“ správcom dane vidí vadu vydaného rozhodnutia. Správca dane terminologicky naznačil účasť žalobcu v podvodnom reťazci spoločnosti, v ktorom figurovali spoločnosti neplniace si svoje daňové povinnosti, čo umožnilo ďalším článkom reťazca neoprávnene uplatňovať odpočítanie dane alebo znižovať daňovú povinnosť, avšak zistený skutkový stav nevyhodnotil z hľadiska judikatúry Európskeho súdneho dvora a neaplikoval vo svojich záveroch rozsudky ESD.

76. Ak správca dane tvrdí, že transakcie boli realizované za účelom dosiahnutia daňovej výhody, a to nároku na odpočítanie dane, žalobca poukázal, že uplatnenie si odpočítania dane nie je daňovou výhodou, ale ide o právo, ktoré si daňový subjekt uplatňuje za podmienky, že transakcie majú ekonomické opodstatnenie, teda dosiahnutie zisku, čo potvrdzujú reálne vykonané transakcie. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf 1/2011 (R 1/2011), z ktorého vyplýva, že ak je nesporná existencia nakúpeného materiálového plnenia, a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ktoré nie je absolútne. Žalobca poukázal, že správca dane absolútne nepochopil ekonomickú podstatu a význam jednotlivých obchodných partnerov daňového subjektu, ale automaticky aplikoval teóriu o reťazových obchodoch s cieľom získania daňovej výhody. Zamestnanci správcu dane automaticky už nazerajú zaujato na daňový subjekt ako na subjekt, ktorého jedinou snahou je získať daňovú výhodu a tak aj posudzujú a vyhodnocujú dôkazné prostriedky. Zamestnanci správcu dane nijakým spôsobom nevyhodnocujú a neberú do úvahy dôkazné prostriedky, ktoré svedčia v prospech daňového subjektu, ale stále do úvahy berú len dôkazné prostriedky, ktoré svedčia v jeho neprospech, čo je v rozpore s § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

77. Žalobca ďalej namietal neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly. Podľa jeho názoru je takou vadou konania, ktorá neumožňuje dodatočnú nápravu, ktorá má za následok nezákonnosť takto vedenej daňovej kontroly. Dôvod daňovej kontroly musí byť jasný, zrozumiteľný a vopred poznateľný a vymedzený konkrétnymi skutočnosťami, v opačnom prípade by išlo o svojvôľu, pretože správca dane by mohol vykonávať daňovú kontrolu u kohokoľvek a kedykoľvek len podľa svojho vlastného uváženia.

78. Žalobca namietal, že celý proces zabezpečovania vykonávania dôkazov správcom dane je smerovaný k tomu, aby sa prioritne preverila a preukázala vedomá a priama účasť žalobcu na opisovanom konaní poznačenom podvodom. Správca dane ako aj žalovaný odlišne od ustanovení Trestného poriadku, zákona o policajnom zbore, čl. 2 os. 2 Ústavy SR vo svojich rozhodnutiach celkom zjavne zastupujú úlohy príslušných orgánov činných v trestnom konaní, pričom svojvoľne zaujímajú postavenie zákonného sudcu rozhodujúceho o vine a nevine žalobcu v časti naplnenia skutkovej podstaty hospodárskeho trestného činu – podvodu v oblasti správy daní. Žalovaný a správca dane celkom zjavne opomenuli zásadu trestného konania, ktorou je prezumpcia neviny. Je nevyhnutné toto rešpektovať a nijakým spôsobom nekonať a nerozhodovať spôsobom, ktorým by svojvoľné poukázanie na vine akéhokoľvek subjektu mohlo navodiť jeho vnímanie ako na právoplatne odsúdeného páchatela trestného činu. Túto úlohu je potrebné ponechať na príslušné orgány, ktoré si plnia úlohy v oblasti trestného práva a zároveň rešpektovať princípy a zásady, ktoré predstavujú základ právneho štátu. Je povinnosťou správcu dane špecifikovať v akých skutkových okolnostiach daňový podvod spočíval. Samotné neodvedenie dane, ktoré žalovaný vzal za podvodné konanie podvodom v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je. V rámci daňového konania existujú legitímne nástroje, ktoré správca dane môže resp. musí využiť k zabezpečeniu splnenia dlžnej daňovej povinnosti, predovšetkým vo vzťahu k skutočnému daňovému dlžníkovi.

79. Žalobca v žalobe tiež poukázal obšírne na neobstaranie dostatočného množstva podkladov, neúplné zistenie skutkového stavu pre rozhodnutie vo veci, na neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena

na žalobcu v neprimeranom rozsahu, účelové spochybnenie predložených dokladov, prekročenie medze zákonom povolenej úvahy, nevydanie rozhodnutí obsahujúcich zákonom predpísané náležitosti.

80. V závere žaloby žalobca všeobecne zhrnul, že rozhodnutia daňových orgánov vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci; že sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov; že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci; že skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu; že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

### III.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

81. K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný písomným podaním zo dňa 09.11.2020, v ktorom zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmvanom rozhodnutí, navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť a vo veci nariadiť pojednávanie.

### IV.

Replika žalobcu

82. V replike žalobca požiadal správny súd o prerušenie správneho súdneho konania a to až do skončenia prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom Európskej únie v konaní vedenom pred Najvyšším súdom SR sp.zn. 5Sžfk/34/2018. Zároveň poukázal, že je nevyhnutné, aby žalovaný v dodatočnom rozsahu odôvodnil prečo nesúhlasí s priznaním odkladného účinku. Žiadal, aby správny súd priznal správnej žalobe odkladný účinok.

### V.

83. Správny súd uznesením č.k. 6S/48/2020-158 zo dňa 18.02.2021 priznal správnej žalobe odkladný účinok a odložil vykonateľnosť rozhodnutia žalovaného č.100897048/2020 zo dňa 14.05.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č.102730848/2019 zo dňa 26.11.2019 do právoplatného skončenia konania vedeného na Krajskom súde v Prešove pod sp.zn.6S/48/2020.

84. Správny súd uznesením č.k. 6S/48/2020-169 zo dňa 18.02.2021 prerušil konanie vo veci do doručenia rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v konaní o prejudiciálnych otázkach podaných Najvyšším súdom SR v konaní vedenom pod sp.zn. 5Sžfk/34/2018 podľa § 100 ods. 2 písm. a/ a ods. 3 Správneho súdneho poriadku. Súdnemu dvoru EÚ boli Najvyšším súdom SR predložené prejudiciálne otázky týkajúce sa otázky zákonnosti trvania daňovej kontroly v prípade jej prerušenia z dôvodu vykonania medzinárodnej výmeny informácií správcom dane.

85. Uznesením zo dňa 14.06.2022 č. k. 6S/48/2020-205 správny súd rozhodol o pokračovaní v konaní, nakoľko bolo rozhodnuté o prejudiciálnych otázkach podaných Najvyšším súdom SR v konaní vedenom pod sp.zn. 5Sžfk/34/2018.

### VI.

Skutkové zistenia a právne závery správneho súdu

86. Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

87. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Podľa ods. 2 tohto ustanovenia každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

88. Podľa § 2 ods. 2 SSP, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

89. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

90. Podľa § 178 ods. 1 SSP, žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

91. Podľa § 180 ods. 1 SSP, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, ak je žalobcom fyzická osoba alebo právnická osoba. Ak osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie.

92. Podľa § 190 ods. 1 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospieje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

93. Krajský súd ako správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu, vypočul poverenú zástupkyňu žalovaného, vec prejednal v súlade s § 114 SSP a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, pretože rozhodnutia a postup daňových orgánov sú v súlade so zákonom.

94. Predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 65 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 84 317,29 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania v zdaňovacom období október 2016 odoprel žalobcovi právo na odpočítanie dane z nákupu tovaru (mäsa) na základe faktúr vystavených spoločnosťou Mima Market, s.r.o. č.201610200, 201610098, 201610103, 201610106, 201610109, 201610119, 201610150, 201610152, 201610153, 201610174, 201610201, 201610207, 201610233, 201610237, 201610239, 201610240, 201610243, 201610244, 201610245, 201610246, 201610247, 201610250, 201610251, 201610257, 201610238, 201610263 vo výške 41 840,88 eur. V danom prípade neboli preukázané plnenia medzi žalobcom a daňovým subjektom Mima Market, s.r.o.. Správca dane aplikoval závery Súdneho dvora v rozsudkoch ESD v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (bod 55,56,57,59,61), nakoľko preukázal, že žalobca vedel, resp. musel vedieť, že prijatím plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom.

Zároveň správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že u žalobcu v zdaňovacom období október 2016 neboli naplnené hmotnoprávne podmienky nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 a § 19 ods. 1 zákona o DPH z faktúr od dodávateľa Mima Market s.r.o. vo výške 42 476,41 eur. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období október 2016 uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 42 476,41 eur z faktúr č.201610095, 201610107, 201610113, 201610235, 201610236, 201610241, 201610242, 201610248, 201610249, 201610262, 201610264 vyhotovených daňovým subjektom Mima Market, s.r.o.. Išlo o faktúry a CMR, ktoré preukazujú, že príjemcom tovaru nebol daňový subjekt Mima Market, s.r.o. Žilina, ale daňový subjekt POZANA MASO, s.r.o. Zvolen.

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

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

97. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je

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.

98. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

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

100. Podľa § 27 ods. 1 Daňového poriadku, ak nie je lehota pre niektorý úkon ustanovená týmto zákonom alebo osobitným predpisom, určí primeranú lehotu správca dane a zároveň upozorní na následky nedodržania tejto lehoty. Lehotu kratšiu ako 8 dní možno určiť len výnimočne pre jednoduché úkony alebo osobitne naliehavé úkony.

101. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

102. Podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

103. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

104. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

105. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

106. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac 1 rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 (veta prvá).

107. 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.

108. Podľa § 61 ods. 3 Daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

109. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

110. Podľa § 45 ods.1 písm. a/ zákona o DPH, trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak sa na ňom zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu.

111. Podľa § 45 ods.3 zákona o DPH, pri trojstrannom obchode prvý odberateľ vyhotoví pre druhého odberateľa faktúru, ktorá nebude obsahovať sumu dane a v ktorej uvedie „prenesenie daňovej povinnosti“.

112. 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.

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

114. 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.

115. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

116. Preskúmaním celého obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že totožné námietky ako uviedol žalobca v podanej žalobe vzniesol aj v odvolaní podanom proti rozhodnutiu správcu dane. Súčasne správny súd zistil, že so všetkými podstatnými námietkami sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí dôsledne vysporiadal.

117. Nie je úlohou správneho súdu opakovať odpovede na tieto žalobné námietky, pokiaľ sa s totožnými odvolacími námietkami dostatočne vysporiadal žalovaný v rámci odvolacieho konania. Správny súd dospel k záveru, že sa žalovaný logickým a konzistentným spôsobom v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu ako odvolateľa. S právnym posúdením, ako aj právnymi závermi žalovaného sa správny súd stotožnil.

118. V konaní o všeobecnej žalobe proti rozhodnutiu správneho orgánu platí dispozičná zásada; je na žalobcovi, aby vymedzil žalobné body a vymedzil tak rozsah súdnej kontroly, pričom uvedenie konkrétnych žalobných námietok nie je možné nahradiť zopakovaním námietok uvedených v odvolaní, prípadne samotným odkazom na odvolanie. Nie je povinnosťou ani právom súdu namiesto žalobcu dohľadávať skutkové a právne dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. V opačnom prípade by sa súd ocitol v pozícii žalobcovho advokáta a ignoroval by tak dispozičnú zásadu. Pokiaľ sa s odvolacími námietkami už vysporiadal žalovaný, a tieto námietky potom žalobca iba „skopíroval“ do žalôb, miera žaloby de facto iba voči rozhodnutiam orgánu prvého stupňa. Práve v napádaných rozhodnutiach je uvedená argumentácia správneho orgánu, ktorá sa s týmito námietkami vysporiadala, pričom pokiaľ žalobca v žalobách proti tejto argumentácii žalovaného neuviedol žiadne námietky, nie je súd oprávnený za žalobcu domýšľať jednotlivé skutkové a právne dôvody, ktoré by argumentáciu žalovaného

vecne napadli a spochybnili. Takýmto žalobám potom absentuje v podstate právny základ pre súdny prieskum, t.j. spôsobilé žalobné body. Zopakovaním odvolacích námietok žalobca iba vyslovil nesúhlas so spôsobom, akým sa s týmito námietkami vysporiadal žalovaný v napádaných rozhodnutiach, pričom samotnú existenciu nesúhlasu nie je možné hodnotiť ako dôvod pre vecný prieskum napádaných rozhodnutí, pokiaľ k tomu chýbajú spôsobilé žalobné body. Nič teda nebráni žalobcovi v tom, aby v rámci žalobných bodov zopakoval svoje argumenty vyjadrené v priebehu konania pred správnymi orgánmi. Musí však vziať do úvahy, že žalobou napáda práve rozhodnutie o odvolaní, ktoré sa vysporiadalo s ním uplatnenými odvolacími argumentmi uplatnenými v daňovom odvolacom konaní a žalobné body by sa mali vzťahovať práve k obsahu napádaných rozhodnutí, prípadne k postupu žalovaného správneho orgánu pri vydaní napadnutých rozhodnutí.

119. V tomto smere správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 20.11.2013 pod číslom jednania 4As/78/2012-125, rozsudok číslo jednania 8Afs/55/2005-74 zo dňa 22.01.2007 a rozsudok 8Afs/5/2006-56 zo dňa 20.04.2007, z ktorých vyplýva, že skopírovanie odvolacích námietok do žaloby bežne nepostačí pre naplnenie podmienky uvedenia žalobných bodov, ktoré majú právne - argumentačný význam aj v prejednávanej veci.

120. Zo všetkých vyššie citovaných ustanovení Daňového poriadku vyplýva, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušným hmotnoprávnym predpisom, čiže zákonom o DPH. Pretože ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti žalobcu.

121. Je nepochybné, že podľa Daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane žalobcu, ktorý si nárok na odpočet dane uplatnil, pretože v daňovom konaní je povinnosťou žalobcu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

122. V daňovom konaní platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov, ale aj zásada prejednávacia. V preskúmvanej veci žalobca ako daňovník nemohol od správcu dane právom očakávať, že správca dane bude čakať, či daňovník v budúcnosti bude schopný zabezpečiť si dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v jeho prospech, resp. že správca dane musí predložiť dôkaz o opaku, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo.

123. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžfk/64/2017 zverejnený v ZSP 20/2021).

124. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosť preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaným daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 21.04.2020 sp.zn. 9Sžfk/1/2019 zverejnený v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 2/2021).

125. Kontrolovaným daňovým subjektom predložené doklady sú použiteľné v súlade so zákonom iba vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t.j. sú hodnoverné a vystavil ich ten subjekt, ktorý ich vystaviť mal a ktorý bol v týchto dokladoch uvedený ako dodávateľ a za plnenia, ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nepostačuje, aby bola táto zákonná povinnosť splnená tým, že je

uvedená na daňovom doklade. Faktúry samé o sebe nie sú preukázaním realizácie dodávok a akýkoľvek listinný dôkaz bez preukázania skutkovej podstaty je len tvrdenie o tejto skutočnosti. Správca dane preto preveroval túto formálnu deklaráciu uvedenú na predložených faktúrach tak, aby doklady boli odrazom reálneho zdaniteľného plnenia a to v zmysle zákona o DPH, ale aj s prihliadnutím na cieľ uznaný v smernici rady 2006/112ES týkajúci sa boja proti podvodom, resp. zneužívaním práv týkajúcich sa daní z pridanej hodnoty. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku veta prvá pri uplatňovaní osobitných predpisov (daň z pridanej hodnoty) pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane.

126. Daňový poriadok zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zisťovať a preverovať dodržiavanie zákonných povinností daňových subjektov z hľadiska príslušných hmotnoprávnych predpisov. Rovnako z ustanovenia § 24 ods. 1 ako aj z ustanovenia § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku vyplýva dôkazná povinnosť daňovému subjektu a teda ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil kontrolovaný daňový subjekt, ale vykonal k tomuto účelu dokazovanie, pričom zaobstarané dôkazy hodnotil jednotlivo, ale aj vo vzájomnej súvislosti. Dokazovanie je procesný postup, ktorým správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Takýto postup Daňový úrad Prešov uplatnil aj v prípade daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2016 u daňového subjektu HYDINA SK s.r.o..

127. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane začal dňa 24.12.2017 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2016, ktorá bola ukončená v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku dňa 30.09.2019. Kontrolou predložených dokladov a záznamov žalobcu, ako aj na základe zistení získaných počas daňovej kontroly, správca dane dospel k záveru, že zo strany žalobcu neboli splnené podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých služieb deklarovaných na základe faktúr od dodávateľa Mima Market s.r.o., čím žalobca porušil § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Správca dane tiež skonštatoval, že aj keď sa navonok javí, že žalobca ako platiteľ dane splnil podmienky stanovené v zmysle § 49 ods.1 a 2 písm.a/ a § 51 ods.1 písm.a/ zákona o DPH, ale vo svetle celkových zistení tak, ako sú vyššie popísané, je zrejmé, že transakcie v reťazci, na akých sa žalobca podieľal, nemali žiadne ekonomické opodstatnenie, v reťazci došlo k daňovému úniku, pričom žalobca s odkazom na všetky uvádzané okolnosti vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu.

128. Správny súd konštatuje, že daňovou kontrolou na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 preveroval správca dane dodržiavanie jednotlivých ustanovení zákona o DPH, a to nielen po formálnej stránke, ale aj po materiálnej stránke a j z dôvodu pochybnosti reálneho zdaniteľného obchodu. Pri výkone daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 boli žalobcom predložené zákonom požadované daňové doklady ako nedostatočné. Správca dane hodnotil všetky dôkazy v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, tj. dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo a zistil skutočnosti preukazujúce účasť resp. spojenie dodávok s podvodom na DPH, tj. zapojenie zmiznutého obchodníka (Mima Market, s.r.o.) do obchodného reťazca.

129. Správca dane nespochybnuje existenciu tovaru, ale existencia tovaru ešte nie je dôkazom, že tovar bol skutočne dodaný práve spoločnosťou Mima Market, s.r.o.. Spoločnosť Mima Market, s.r.o. mala vedomosť o tom, od koho bol tovar nakúpený, kde začala preprava tovaru a kde skončila preprava tovaru. Miestne príslušný správca dane dospel k záveru, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nebola skutočným príjemcom tovaru a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníč. Z uvedených zistení vyplýva, že preverovaný tovar bol spoločnosťou Mima Market, s.r.o. deklarovaný ako intrakomunitárne nadobudnutie od českej spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pričom uvedená spoločnosť si tento tovar deklarovala ako intrakomunitárne nadobudnutie od zahraničnej spoločnosti z Poľska. Česká spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a ani spoločnosť Mima Market, s.r.o. však nikdy nebola reálnym nadobúdateľom tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, pretože preverovaný tovar bol od odosielateľa tovaru prepravovaný priamo spoločnosti HYDINA SK, s.r.o., na adresu Slavkovská cesta 54/1468 v Kežmarku.

130. Žalobca vedel o všetkých týchto obchodných transakciách, ktoré riadil a koordinoval B. J. I. (personálne prepojená osoba). Tieto obchody potvrdili aj kompetentní zástupcovia poľskej spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC, Moszczenica Niżná 144. 33-340 Starý Sacz, J., ZAKLADY MIESNE „TUR“ J.K.J. TOPORKIEWICZ, KOBYLEC 230, J., F.H.U. EXPORT-IMPORT, I. Q., S. A. XX, XX-XXX G. J., STANISLAW BIELA, STARÉ BYSTRÉ 370A, 34 407 CICHE, J.. Obchodná spolupráca pretrváva až po súčasnosť, potvrdili spoluprácu už od roku 2011 so spoločnosťami Podtatranská hydina, s.r.o.; HYDINA SK, s.r.o.; HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., ktoré výlučne zastupoval B. J. I., ktorý mal dohadovať obchodné podmienky. Bez ohľadu na to, s ktorou slovenskou spoločnosťou boli v časovom horizonte rokov 2011 - 2016 uzatvárané zmluvy, na základe pokynu B. J. I. bol tovar prepravovaný na Slovensku do priestorov žalobcu.

131. Tieto zistené skutočnosti boli správcom dane uvedené v protokoloch z vykonávaných daňových kontrol u týchto prepojených spoločností za jednotlivé zdaňovacie obdobia od roku 2012 do roku 2015. Žalobca vedel o jednotlivých spoločnostiach, ktoré sa v uvedených obdobiach menili a umelo vsúvali do reťazcov. O týchto obchodných transakciách bol žalobca informovaný, nakoľko z podnetu na trestné stíhanie, ako aj z doposiaľ vykonaného vyšetrovania PPZ, NAKA, národná jednotka finančnej polície a z výsledkov operatívneho preverovania vyplýva, že na vyšetrowanom trestnom čine sa fiktívnymi obchodnými a účtovnými aktivitami mala podieľať uvedená spoločnosť Mima Market, s.r.o..

132. Z predložených CMR dokumentov pri výkone daňovej kontroly vyplýva, že dodávateľom preverovaného tovaru boli poľské spoločnosti (PL) a odberateľom česká spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pričom ako miesto vykládky tovaru bola uvedená spoločnosť HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok (žalobca). Medzinárodné prepravné doklady (CMR) mal žalobca k dispozícii, nakoľko na nich potvrdzoval prevzatie tovaru otlačkom pečiatky spoločnosti, podpisom a dátumom prevzatia. Z uvedeného dôvodu nadobúdateľom tovaru v tuzemsku nemohla byť spoločnosť Mima Market, s.r.o., pretože nebola skutočným príjemcom tovaru, a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. V preverovaných prípadoch sa nemohlo jednať ani o trojstranný obchod (v zmysle § 45 zákona o DPH), pretože trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak sa na obchode zúčastňujú tri osoby a ten istý tovar je odoslaný alebo prepravený od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z iného členského štátu.

133. Žalobca vedel, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nie je druhým odberateľom tovaru v rámci trojstranného tovaru (je to iba vyjadrenie daňového subjektu Mima Market, s.r.o., že ide o trojstranný obchod) a nie je ani nadobúdateľom tovaru v inom členskom štáte, pretože na základe predložených dokladov spoločnosť HYDINA SK, s.r.o. potvrdila prevzatie tovaru. B. C. ako zástupca spoločnosti Mima Market, s.r.o. ktorá mala byť priamym dodávateľom pre spoločnosť HYDINA SK, s.r.o. sa nevedel vyjadriť, kto za jeho spoločnosť odovzdával tovar odberateľovi HYDINA SK, s.r.o., čo je pri týchto objemoch nepochopiteľné. Na základe tohto jeho vyjadrenia je zrejmé, že sa ako konateľ spoločnosti nezaoberal skutočnosťami, ktoré majú jednoznačne preukázať reálnosť uskutočnenia predmetného obchodu a teda aj takto preukázal, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nie je spoločnosťou, ktorá by predmetný tovar odovzdávala a teda dodávala spoločnosti HYDINA SK, s.r.o.. Uvedeným tvrdením vylúčil, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. bola súčasťou trojstranného obchodu ako druhý odberateľ v trojstrannom obchode, respektíve, že bola súčasťou intrakomunitárneho nadobudnutia od spoločnosti Mrazírny Štěpánek. CZ, s.r.o., nakoľko tovar bol dodaný priamo spoločnosti HYDINA SK s.r.o., ktorá navyše prevzatie tovaru na Slovensku potvrdila na predmetných medzinárodných prepravných listoch.

134. Z uvedených skutočností vyplýva, že predmetom vyššie uvedených zdaniteľných obchodov bolo dodanie toho istého tovaru medzi viacerými spoločnosťami v nezmenenom stave. V tomto prípade išlo o dodávky, ktoré zakladali iba jeden pohyb tovaru a možno ich považovať za časovo po sebe nasledujúce. Predmetné obchody - nákup a predaj predmetného tovaru žalobca uskutočňoval v rámci reťazca, tzn. že ten istý tovar bol dodávaný medzi viacerými platiteľmi a bol prepravovaný od nákupu u prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci. Reťazový obchod je špecifický tým, že je to dodanie toho istého tovaru medzi viacerými (minimálne tromi) platiteľmi; tovar je dodaný priamo od prvého dodávateľa v reťazci k poslednému odberateľovi; dodávky, ktoré zakladajú jeden pohyb tovaru, sú považované za časovo po sebe nasledujúce; každý dodávateľ sa považuje za priameho dodávateľa tovaru pre najbližšieho nasledujúceho odberateľa; každý z podnikateľov zúčastnených na reťazovom obchode môže previesť na druhého podnikateľa právo disponovať s tovarom ako vlastník, len ak toto právo predtým získal od svojho dodávateľa; každý zmluvný vzťah v rámci reťazového

obchodu je potrebné posudzovať samostatne. Deklarované reťazové obchody žalobca a jeho dodávateľ osvedčili iba vyhotovenou faktúrou, nachádzajúcou sa v účtovníctve spoločnosti, nie však žiadnymi inými relevantnými dôkazmi preukazujúcimi transakcie uvedené na dodávateľských faktúrach.

Pri uzatváraní obchodov medzi prvým dodávateľom a prvým odberateľom bol sprostredkovateľom obchodov konečný odberateľ, ku ktorému bol tovar prepravený priamo od prvého dodávateľa. Z toho vyplýva neopodstatnenosť ďalších článkov v reťazci - odberateľov v preverovaných obchodoch. Ak by sa abstrahovalo od schémy, kde boli zapojené daňové subjekty iba fakturačne; potom by žalobcovi vznikla daňová povinnosť za zdaňovacie obdobie október 2016. Pri tomto toku by nedochádzalo k umelému znižovaniu daňovej povinnosti. V tomto prípade by bol nadobúdateľom tovaru z členského štátu EÚ žalobca, ktorý by uplatnil samozdanenie podľa § 11 (nadobudnutie tovaru v tuzemsku) a § 49 ods. 2 písm. c) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c) (odpočítanie dane) podľa zákona o DPH - výsledkom na DPH by z obstarania tovaru bola nula.

135. Vzhľadom na riadenie obchodu osobami zastupujúcimi žalobcu, alebo osobami úzko prepojenými, spoločnosť HYDINA SK, s.r.o. mala vedomosť o tom, že tovar nakupovaný od spoločnosti Mima Market, s.r.o. je vo vyššie uvedenom fakturačnom toku. Zo skutkového stavu zisteného správcom dane spoločnosť Mima Market, s.r.o. v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2016 síce priznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ale prispôsobila si podané daňové priznanie tak, aby jej vznikla nízka daňová povinnosť; správcom dane bolo zistené, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. obchodovala s takými spoločnosťami, ktoré sa buď zlučovali s inými spoločnosťami alebo boli ex offo vymazané z obchodného registra alebo neudávali žiadne dodania; nebolo možné preveriť, či spoločnosť Mima Market, s.r.o. priznala daň v správnej výške z dôvodu, že jej právny nástupca Alytus, s.r.o. nie je kontaktný; spoločnosť Mima Marke, s.r.o. bola účelovo zrušená - vyplýva, že žalobca sa zapojil do reťazca spoločnosti, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, k znižovaniu daňovej povinnosti, čiže ich plnenia boli poznačené podvodným konaním. Z výsledkov vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto podvodnom konaní žalobca vzhľadom na všetky okolnosti tej - ktorej veci vedel, resp. mohol vedieť. Subdodávateľia boli zapojení do reťazového obchodovania pričom nebolo preukázané, že disponujú ekonomickými, personálnymi a materiálno-technickými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. Zároveň skutočný výkon reálnej obchodnej činnosti daňových subjektov v rámci reťazca, bol správcom dane spochybnený.

136. Prijatím týchto plnení zakladajúcich právo na odpočítanie žalobca vedel alebo mal vedieť, že bol súčasťou dodávateľského reťazca majúceho znaky podvodného konania. Z dôvodu, že judikatúra Súdneho dvora tento pojem používa na označenie situácií, keď v rámci reťazového obchodu si jeden z účastníkov nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju odpočíta za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je priamo v rozpore s účelom európskeho daňového práva, presnejšie povedané daňového práva Európskej únie.

V súlade s judikatúrou ESD a odvolávajúc sa na uvedenú judikatúru je nárok na odpočítanie dane chránený iba za situácie, že platiteľ o zámere skrátiť daň nevedel, s prihliadnutím na všetky okolnosti ani nemohol vedieť, a hlavne prijal všetky opatrenia, ktoré by vylúčili jeho účasť na takomto konaní. Tento výklad je v súlade s cieľom Smernice (rozsudok C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému štátu a taktiež Recolta Recycling SPRL). Osoba povinná platiť daň, ktorá vedela, alebo mala vedieť, že sa svojim nákupom zúčastňuje plnení, ktoré sú súčasťou podvodného konania na dani z pridanej hodnoty, musí byť pre účely Smernice považovaná za osobu, ktorá sa tohto podvodného konania zúčastňuje, a to bez ohľadu na to, či má z následného predaja prospech, alebo nie. Spoločnosti v dodávateľskom reťazci preukázateľne vykazovali umelé fakturácie, výšku dane skrátili umelými fakturáciami medzi sebou na vstupe, nepodíeľali sa na reálnej obchodnej činnosti a žalobca prijal umelé plnenia od tuzemského dodávateľa, a taktiež vedel o prijatí umelo vytvorených plnení s miestom dodania v tuzemsku. Cieľom prijatia faktúr s nepravdivými údajmi bolo krátiť vlastnú daňovú povinnosť cez umelo vsunutú spoločnosť priameho dodávateľa.

137. Správny súd konštatuje, že tieto skutočnosti rovnako možno aplikovať k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 u kontrolovaného platiteľa dane HYDINA, SK s.r.o.. Žalobca už pri dodaní tovaru vedel, že nadobúdateľom tovaru v tuzemsku nemohla byť spoločnosť Mima Marke, s.r.o., pretože nebola skutočným príjemcom tovaru a nenadobudla právo nakladať s

tovarom ako vlastník, vyplýva to aj z predložených CMR dokumentov, kde dodávateľom preverovaného tovaru boli poľské spoločnosti a odberateľom česká spoločnosť Mrazímy Štěpánek CZ, s.r.o., pričom ako miesto vykládky tovaru bola uvedená spoločnosť HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, ktorá tieto CMR dokumenty potvrdzovala. Z vyššie uvedeného rozsudku ESD vyplýva, že daňový subjekt musí jednať v dobrej viere, aby sa mohol dovolávať svojho nároku, t.j. práva na odpočítanie dane.

Celý reťazec je poznačený umelou konštrukciou a vznikol a bol založený iba za účelom vyhotovovania faktúr spoločnosťou Mima Market, s.r.o. bez ekonomickej podstaty, bolo preukázané že žalobca vedel o tom, že prijal faktúry od dodávateľa, ktorý mu nedodal tovar v takom rozsahu ako deklaroval. Takéto konanie je účelové a javí známky podvodného konania za účelom skrátenia vlastnej daňovej povinnosti. Správca dane porovnaním cien pri predaji mäsa u poľského, českého a slovenského dodávateľa zistil, že sa mäso predávalo s navýšením ceny iba o 0,01 cent za 1 kg. V spoločnosti Mima Market, s.r.o. sa nepreukázali obchodné transakcie s ekonomickým opodstatnením na dosiahnutie zisku, keďže predávala mäso žalobcovi s nízkou pridanou hodnotou, pričom k cene by sa mali prirátat ešte aj náklady za dopravu, balenie, skladovanie, zisk obchodníka, aby sa dosiahla určitá celková cena za 1 kg mäsa (z uvedenej obchodnej transakcie je vidieť, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nejavila znaky obchodnej resp. hospodárskej súťaživosti na trhu). Z uvedeného vyplýva, že žalobca pri reťazovom obchodovaní s mäsom musel vedieť, že sa ceny predražujú, ale v danom prípade vedel, že to takto nebude.

138. Správca dane argumentoval aj zákonom č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov a zákon č. 152/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších predpisov.

Pre spoločnosti, ktoré obchodujú v rámci Európskeho spoločenstva s potravinárskym tovarom a komoditami ako je mäso a mäsové výrobky, takéto obchodovanie v zmysle vyššie uvedených zákonov podlieha obchodovanie s potravinami povinnej registrácii na príslušnej regionálnej veterinárnej a potravinovej správe (RVaPS), ktorá registruje a schvaľuje obchodníkov s potravinami, chovateľov, prepravcov a vedie ich register. Pôvod potravín musí byť preukázaný. Na trh nesmú byť uvádzané potraviny neznámeho pôvodu.

V zmysle Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady č.853/2004 prevádzkovatelia potravinárskych podnikov nesmú uviesť na trh produkt živočíšneho pôvodu ak tento nemá zdravotnú značku v súlade s nariadením (ES) 854/2004 alebo identifikačnú značku, ak nariadenie (ES) 854/2004 neuvádza požiadavku na použitie zdravotnej značky. Porážka živých zvierat podlieha veterinárnemu dohľadu, a je ju možné vykonávať len na registrovaných bitúnkoch. Certifikácii podlieha takisto obchod s hydinou.

V zmysle vyššie uvedených nariadení (ES) zásielky produktov živočíšneho pôvodu musia sprevádzať certifikáty alebo iné doklady, z ktorých musí byť zrejмый ich pôvod. Certifikáty sú evidované v medzinárodnom systéme TRACES, do ktorého majú prístup veterinári, resp. ŠVaPS a RVaPS. Pri obchodovaní s mäsom, ktoré je produktom bitúnkov (štvrte, polky, búrané mäso, mäso po rozrábke) toto musí byť prejsť veterinárnou kontrolou a musí byť opatrené zdravotnou značkou oválneho tvaru s presne stanovenými parametrami a údajmi. Uvedeným oválom musí byť opatrený aj sprievodný doklad, sprevádzajúci zásielku, ktorým je obvykle faktúra a dodací list, prípadne CMR. Povinnosť preukazovania pôvodu výrobkov od schválených dodávateľov je aj pri obchodovaní s chladeným, mrazeným mäsom, mäsovými výrobkami, vajcami a inými potravinami. Tovar musí pochádzať výlučne od schváleného dodávateľa a musí byť dodávaný výlučne do schválených prevádzok vedených v registri ŠVPS, resp. RVPS. Aj v tomto prípade platí povinnosť preukázania označenia dodávky znakom schváleného dodávateľa. Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 931/2011 z 19.09.2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu, účinného od 01.07.2012 ustanovilo všeobecné zásady výsledovateľnosti potravín v článku 18.

Nariadenie (EÚ) č. 931/2011 sa vzťahuje na všetkých prevádzkovateľov potravinárskych podnikov vo všetkých fázach výroby, spracovania a distribúcie potravín živočíšneho pôvodu vrátane prvovýrobcov, maloobchodu, veľkoobchodu, sprostredkovateľov, skladovateľov a prepravcov potravín živočíšneho pôvodu; nespracované výrobky živočíšneho pôvodu spracované výrobky živočíšneho pôvodu; všetky potraviny živočíšneho pôvodu, na ktoré sa vzťahuje nariadenie (ES) č. 853/2004.

139. Na základe informácií získaných v priebehu daňovej kontroly, spoločnosť Mima Market, s.r.o., dodávateľ tovaru (mäsa) pre žalobcu nebola v mesiacoch september až december 2016, august 2017 na RVaPS Žilina registrovaná ako prevádzkovateľ potravinárskeho podniku v súlade s platnou legislatívou na účely obchodovania s mäsom. Na základe informácií získaných v priebehu daňovej kontroly, spoločnosť Mima Market, s.r.o., dodávateľ tovaru (mäsa) pre žalobcu, nebola v mesiacoch september

až december 2016, august 2017 na RVaPS Poprad registrovaná ako prevádzkovateľ potravinárskeho podniku v súlade s platnou legislatívou na účely obchodovania s mäsom a nedisponovala žiadnou prevádzkou v mieste príslušnej RVaPS.

140. Správny súd zdôrazňuje, že prijatie faktúry s formálne splnenými náležitosťami podľa ustanovenia § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr. Právo na odpočítanie dane v celkovej výške u žalobcu sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu, že ju platiteľ B. B., s.r.o. uviedol na faktúrach. Samotné dodávateľské faktúry, vyhotovené pre žalobcu nie sú dôkazom toho, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako bol deklarovaný a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť. Uvedené faktúry v tomto prípade nie sú faktúrami vyhotovenými podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH za uskutočnené dodávky na základe vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku, ale je ich možné považovať iba za doklady, na ktorých je uvedená daň. Právo na odpočítanie dane sa v takomto prípade nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu, že je uvedená na faktúre. Z predmetných deklarovaných transakcií nevznikla daňová povinnosť od vyššie uvedeného dodávateľa, ktorý bol povinný platiť daň z pridanej hodnoty iba z titulu jej uvedenie na faktúrach v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH.

141. K žalobným námietkam týkajúcim sa nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho posúdenia dôkazov daňovými orgánmi, správny súd konštatuje, že správca dane v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku použil ako dôkazy informácie z obchodného registra, informačného systému Finančnej správy, informácie správcu dane z miestnych zisťovaní a zistil, že dňa 07.11.2017 bola spoločnosť Mima Market, s.r.o. dobrovoľne vymazaná a zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom je Alytus, s.r.o., Banská Bystrica. Z informačného systému Finančnej správy zistil, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. podala poslednýkrát daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2017. V dodatočnom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 dňa 21.12.2016 deklaruje vysoké obraty. Spoločnosť Alytus, s.r.o., Banská Bystrica podala poslednýkrát daňové priznanie na dani z príjmov za rok 2015. Správca dane predvolal konateľa spoločnosti Alytus, s.r.o. Dogara Andrei-Nicusor, Rumunsko na ústne pojednávanie, pričom zásielka sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Správcom bolo zistené, že spoločnosť Alytus, s.r.o. je právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia 54 spoločností. V čase výkonu daňovej kontroly došlo k zlúčeniu spoločnosti Mima Market, s.r.o. do spoločnosti Alytus s.r.o., ktorá so správcom dane nekomunikuje, zásielky nepreberá. Spoločnosť si nespĺnila svoju registračnú povinnosť na dani z pridanej hodnoty. Spoločnosť Mima Market, s.r.o. vykazovala vysoké obraty a nízku daňovú povinnosť. Jedná sa o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky podvodného konania. Obchod s mäsom medzi jednotlivými článkami fakturačnými reťazca nemá ekonomické opodstatnenie a výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti. Takýto obchod nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. Možno hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúcom zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty, a to všetkými vyššie uvedenými zúčastnenými článkami obchodného reťazca.

Za účelom preverenia a objektívneho posúdenia reálnosti obchodných transakcií podľa dodávateľských faktúr správca dane počas výkonu daňovej kontroly vykonal preverovania týkajúce sa zdaňovacieho obdobia október 2016 vypočutím svedkov. Konateľ spoločnosti Mima Market, s.r.o. B. C. v zápisnici zo dňa 28.02.2018 uviedol, že k priebehu zlúčenia spoločnosti došlo v kancelárii v Bratislave u notára, podpísal aj s B., ďalším konateľom spoločnosti splnomocnenia; za spoločnosť Alytus, s.r.o. nebol nikto prítomný, pri odovzdávaní dokladov za spoločnosť bol nejaký pán, ktorého meno si nepamätá. Na spoločnosť Alytus, s.r.o. ho odporučil nejaký známy. Ohľadom zlúčenia spoločnosti bola vyhotovená zápisnica, ktorú podpísali spolu s B. bez prítomnosti spoločnosti Alytus, s.r.o., pričom k podpísaniu došlo v Bratislave v právnickej firme. Na otázku, či niekto zaplatil za prevod spoločnosti uviedol, že doteraz nikto nezaplatil, dohodli sa ústne so zástupcom konateľa spoločnosti Alytus, s.r.o. a nechcel uviesť za akú sumu spoločnosť predal. S M. N. sa nestretol, iba so zástupcom, ktorému odovzdával doklady. Ďalší konateľ spoločnosti Mima Market, s.r.o. B. B. v zápisnici zo dňa 26.02.2018 uviedol, že všetky obchodné záležitosti zabezpečoval B. C. a vôbec sa nevedel vyjadriť k obchodným transakciám so spoločnosťou HYDINA SK, s.r.o. Z uvedeného vyplynulo, že žalobca mal nekontaktného dodávateľa, od ktorého vstupná daň z prijatých plnení predstavovala podstatnú časť uplatneného nadmerného odpočtu. Ani jeden z uvedených konateľov nepredložil žiadne doklady, a tým nebolo možné zo strany správcu dane preveriť reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov u dodávateľa Mima Market, s.r.o..

142. Žalobca ďalej namieta nezákonnosť daňovej kontroly s poukazom na nedodržanie maximálnej lehoty v súvislosti s prerušením daňovej kontroly za účelom získania medzinárodnej výmeny informácií. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2016 trval v období od jej začatia (začatá dňa 24.12.2017) do prerušenia (prerušená dňa 12.06.2018 do 10.08.2018), 171 dní. Od 10.08.2018 do 25.09.2018 výkon daňovej kontroly pokračoval a trval 46 dní. Dňa 25.09.2018 do 05.06.2019 bola daňová kontrola prerušená. Dňa 05.06.2019 pominuli dôvody, pre ktoré bola kontrola prerušená až do dňa ukončenia daňovej kontroly 02.10.2019, výkon daňovej kontroly trval 119 dní (doručením protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku). Celkový výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2016 trval 336 dní. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly, ak je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynie. Prerušenie daňovej kontroly teda znamená, že časový interval medzi začatím daňovej kontroly a jej ukončením môže byť dlhší ako jeden rok.

Zo samotného nariadenia o spolupráci síce vyplývajú lehoty na vykonanie určitého úkonu, ale nariadenie zároveň výslovne predpokladá, že vybavenie MVI môže trvať aj dlhšie. Dĺžka lehôt stanovená v čl. 10 Nariadenia Rady č. 2010/904/ES o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH (Nariadenie) je záväzná pre výkon výmeny informácií, ktorú vykonáva na to stanovený orgán, a nie po dobu, na ktorú bola prerušená daňová kontrola na základe § 61 ods. 1 Daňového poriadku. Z tohto dôvodu nie je možné spájať lehotu na poskytnutie informácií uvedenú v čl. 10 Nariadenia so zákonom stanovenými lehotami na vykonanie daňovej kontroly a prerušení daňovej kontroly, keďže samotné nariadenie neupravuje dĺžku výkonu daňovej kontroly.

Správca dane za účelom zistenia skutočností potrebných na správne a úplné určenie dane prerušil daňovú kontrolu. Z judikatúry Najvyššieho súdu SR vyplýva, že trojmesačná lehota sa vzťahuje na medzinárodnú výmenu informácií, nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Medzinárodná výmena informácií je dôvodom na prerušenie konania, počas ktorého neplynú lehoty. Správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. použitím MVI overuje podklady potrebné pre správne a úplné určenie dane. Pokiaľ bol žalobca toho názoru, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o MVI podľa citovaného nariadenia, mohol sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však zo strany žalobcu nebolo vykonané.

143. Vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, keď mal za to, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, správny súd argumentuje, že uznesením sp.zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020 bolo konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušené a Súdnemu dvoru Európskej únie boli kasačným súdom predložené prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?

- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením“.

144. Vo vzťahu k námietkam, ktorými žalobca spochybňoval zákonnosť dôkazov, resp. informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií s poukazom na skutočnosť, že nemal možnosť realizovať svoje procesné práva, správny súd poukazuje aj na skorší rozsudok Súdneho dvora č. C-276/12 v právnej veci Jirí Sabou proti Finančnému ředitelství pro hlavní mesto Prahu, zo dňa 22.10.2013. V tomto rozsudku Európsky súdny dvor posudzoval procesne totožnú žalobcom namietanú otázku, a sice, či je možné použiť dôkazy získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií za situácie, ak pri medzinárodnej výmene informácií neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré má v rámci vnútroštátneho daňového konania. V tomto smere správny súd poukazuje na bod 44 a nasl. citovaného rozsudku, v ktorom Súdny dvor uviedol, že „dodržanie práv daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Nevyžaduje ani to, aby bol daňovník vypočutý v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov ani predtým, ako tento členský štát poskytne informácie dožadujúcemu členskému štátu“. Neúčast daňovníka pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií teda Súdny dvor vykladal tak, že informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktoré sa následne majú použiť v daňovom konaní nie sú nezákonnými informáciami, ani za situácie, že daňovníkovi nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.

145. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na právny názor Ústavného súdu SR vyslovený v uznesení č. k. IV. ÚS 607/2021 z 30. novembra 2021:

I. Žiaden právne záväzný akt Európskej únie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná úprava, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu.

II. Poznatky získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získané a procesne použiteľný dôkaz. To, akú relevanciu prizná správca dane konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov. Samozrejme nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy).

V tomto smere správny súd poznamenáva, že informácie, ktoré správca dane získaval v rámci medzinárodnej výmeny informácií neboli jedinými dôkaznými prostriedkami, ale jednalo sa o informácie, ktoré následne správca dane v rámci dokazovania preveril aj inými vykonanými dôkazmi tak, ako to vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane.

146. Žalobca ďalej namietal, že správca dane mu neoznámil dôvody na začatie daňovej kontroly a preto ju považoval za nezákonnú.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane začal daňovú kontrolu v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku zaslaním oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 10.11.2017. Dňa 22.11.2017 podal splnomocnený zástupca žalobcu žiadosť o odklad lehoty začatia kontroly, v ktorej žiadal o odklad lehoty na začatie daňovej kontroly na základe oznámenia zo dňa 10.11.2017 na kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 do 24.12.2017. Daňová kontrola sa začala dňa 24.12.2017. Oznámenie o začatí daňovej kontroly zaslané žalobcovi obsahovalo údaje: deň začatia kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Keďže daňová kontrola sa začala oznámením podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, nemal správca dane povinnosť uvádzať v predmetnom oznámení dôvody začatia daňovej kontroly ako je tomu v ust. § 46 ods. 3 Daňového poriadku, keď o vykonanie daňovej kontroly žiadajú orgány činné v trestnom konaní, alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, alebo ak oprávnenie začať daňovú kontrolu bez oznámenia vyplýva správcovi dane z osobitného predpisu.

147. Žalobca namietal zo strany správcu dane porušenie § 3 ods. 1 Daňového poriadku, zvlášť extenzívny výklad zásady voľného hodnotenia dôkazov, následné porušenie § 24 Daňového poriadku. Správny súd konštatuje, že žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane k faktúram a CMR, ktoré preukazovali, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nebola príjemcom tovaru, ale bola to spoločnosť POZANA M?SO, s.r.o. za zdaňovacie obdobie október 2016. Žalobca nepredložil žiadne dôkazy

potvrdzujúce jeho tvrdenia, aby pochybnosti správcu dane odstránil a preukázal, že dodanie tovaru od jeho dodávateľov skutočne prijal, a to v takom rozsahu ako to z prijatých faktúr vyplýva.

Správny súd zdôrazňuje, že ak si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa Mima Market, s.r.o. musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu, a to práve osobou uvedenou na faktúre resp. musí byť schopný preukázať reálny obsah predmetnej dodávky. Na preukázanie hodnovernosti dodania tovaru alebo služby nie je postačujúce doloženie faktúry s dokladom o úhrade faktúry, ale najmä preukázanie, že fakturované tovary alebo služby boli skutočne dodané v deklarovanom rozsahu (druhu, množstve a kvalite) práve týmto dodávateľom. Skutočnosť, že kontrolovaný platiteľ vlastní faktúru znejúcu na menovaného dodávateľa, ešte neznamena, že tento dodávateľ v skutočnosti dodanie tovaru alebo služby aj uskutočnil a vznikla mu v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH aj daňová povinnosť. Ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemôžu byť podkladom pre uznanie práva na odpočítanie DPH, ak nie je preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia reálne došlo tak, ako je v dokladoch prezentované. Dôkaz daňovým dokladom je iba formálnym dôkazom završujúcim hmotno-právne aspekty reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Ak zdaniteľné plnenie nebolo uskutočnené tak, ako je platiteľom deklarované, nemôže byť dôkazná povinnosť naplnená obyčajným predložením (hoci formálne správneho) daňového dokladu, nakoľko takýto doklad už sám osebe nemôže byť vierohodný, ak obsahuje údaj, ktorý nie je pravdivý.

148. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/9/2017, z ktorého vyplýva, že ... „Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie tohto práva (práva na odpočet), pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t.j. predstierať zaplatenie vystavených faktúr bezhotovostným prevodom na účet dodávateľa. Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky na uplatnenie si nároku na odpočet DPH vyjadrené predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané právo na odpočet, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Ak teda daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto faktúr bez ďalšieho priznané právo na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne faktúry, ktoré sú spravidla vystavované v súvislosti s daňovým únikom.“

149. Správny súd opätovne zdôrazňuje, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Správca dane má následne právo preveriť realitu dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania dodávky, jej súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realite jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 8Sžf/40/2015 zo dňa 28.09.2015 (DSP 31/2017), z ktorého vyplýva, že ... „Pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálno-

právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočítanie DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má povahu faktu“.

150. Námiетка žalobcu, že správca dane v predmetnej daňovej kontrole nepreukázal, že v dodávateľskom reťazci došlo k podvodu alebo k zneužívajúcemu konaniu, a že správca dane neunesol dôkazné bremeno týkajúce sa jeho záveru, že žalobca o tomto podvode alebo zneužívajúcom konaní vedel alebo mal vedieť, je nedôvodná.

Správny súd argumentuje, že správca dane vo svojom rozhodnutí vyhodnotil všetky zistené skutočnosti, že dokazovaním bolo preukázané, že žalobca bol s podvodom priamou reťazou v dodaní tovaru. To znamená, že o podvode vedieť mal resp. vedel, o čom svedčí dlhodobá spolupráca so spoločnosťou Mima Market, s.r.o.. Táto spoločnosť zakrývala podvod s DPH, neoprávnene odpočítavala daň na vstupe ako kompenzáciu za daň na výstupe za dodanie tovaru pre odberateľa HYDINA SK, s.r.o.(žalobcu). Spoločnosť Mima Market, s.r.o. mala vedieť o tom od koho bol tovar nakúpený, kde začala preprava a kde skončila preprava tovaru. Správca dane dospel k záveru, že spoločnosť Mima Market s.r.o. nebola skutočným príjemcom tovaru a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca ako platiteľ dane vedel o všetkých týchto obchodných transakciách, ktoré riadil a koordinoval B. J. I. (personálne prepojená osoba). Tieto obchody potvrdili aj kompetentní zástupca poľskej spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC, ZAKLADY MIESNE „TUR“, I. Q., A. R.. Obchodná spolupráca pretrváva až po súčasnosť. Potvrdili spoluprácu už od roku 2011 so spoločnosťami Podtatranská hydina, a.s.; HYDINA SK, s.r.o.; HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., ktoré výlučne zastupoval B. J. I. a ten mal dohadovať obchodné podmienky. Bez ohľadu na to, s ktorou slovenskou spoločnosťou boli v časovom horizonte rokov 2011 až 2016 uzatvárané zmluvy na základe pokynu B. J. I., bol tovar prepravovaný na Slovensku do priestorov HYDINA SK, s.r.o. na ulici Slavkovská cesta 54, Kežmarok (žalobcu).

151. Správny súd zhodne ako daňové orgány, je toho názoru, že deklarované obchody javia znaky daňového podvodu, pri ktorom (vychádzajúc z jeho definície) jeden z účastníkov reťazca dodávateľov neodviedol do štátneho rozpočtu vybranú daň a ďalší si ju odpočítal, a to za účelom získania neoprávneného zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice o DPH, pretože uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným transakciám. Vzhľadom na vyššie popísané zistenia je zrejmé, že zdaniteľné obchody deklarované žalobcom boli spojené s podvodným konaním.

Z vyjadrení a reakcií konateľa žalobcu je zrejmé, že o obchodoch mal len všeobecné vedomosti, čo ho však ako štatutárneho zástupcu spoločnosti nezabavuje zodpovednosti za takéto konanie. Z výsledkov vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že ním deklarované zdaniteľné obchody so spoločnosťou Mima Market, s.r.o. sú spojené s podvodným konaním.

Konateľ žalobcu neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa jeho účasť na podvode vylúčila. Takéto konanie konateľa je v rozpore so základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti, a to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (§ 2 ods. 1 Obchodného zákonníka). Právo Únie nebráni, aby členské štáty považovali predloženie nepravdivých faktúr za daňový podvod a odmietli v takom prípade poskytnúť oslobodenie (C-285/09 R, bod 49). Toto nie je spochybnené ani zásadami daňovej neutrality alebo právnej istoty, ani zásadou ochrany legitímnej dôvery. Týchto zásad sa totiž nemôže dovoliavať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH.

Správca dane pri posúdení práva na odpočítanie dane vychádzal z dikcie ustanovení zákona o DPH (vnútroštátny predpis), zohľadňujúc tiež závery rozsudkov Súdneho dvora ES obsahujúce výklad Šiestej smernice DPH (od 01.01.2007 nahradenej smernicou Rady 2006/112/ES) o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z obratu. Predmetné plnenia, i napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu, vedú len k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným touto smernicou. Uplatnenie práva na odpočet možno odmietnuť, ak je preukázané, že subjekt sa tohto práva dovoliava podvodom alebo zneužívaním.

152. K žalobnej námietke o nepreskúmateľnosti aplikovania pojmov „náravník“, „účelová spoločnosť“, „umelo včlenená spoločnosť“, a že tieto pojmy spôsobili aj nepreskúmateľnosť rozhodnutia, správny súd konštatuje, že je nedôvodná.

Správca dane hodnotil všetky dôkazy v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku a zistil skutočnosti preukazujúce účasť resp. spojenie dodávok s podvodom na DPH, t.j. zapojenie zmiznutého obchodníka (Mima Market, s.r.o.) do obchodného reťazca. Správca dane nespochybňuje existenciu tovaru, ale existencia tovaru ešte nie je dôkazom, že tovar bol skutočne dodaný práce spoločnosťou Mima Market, s.r.o.. Táto spoločnosť mala vedomosť o tom od koho bol tovar nakúpený, kde začala preprava tovaru a kde skončila preprava tovaru. Správca dane dospel k záveru, že táto spoločnosť nebola skutočným príjemcom tovaru a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. Zo zistení vyplýva, že prepravovaný tovar bol spoločnosťou Mima Market, s.r.o. deklarovaný ako intrakomunitárne nadobudnutie od českej spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pričom uvedená spoločnosť si tento tovar deklarovala ako intrakomunitárne nadobudnutie od zahraničnej spoločnosti z Poľska. Česká spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., a ani spoločnosť Mima Market, s.r.o. však nikdy nebola reálnym nadobúdateľom tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, pretože prepravovaný tovar bol od odosielateľa tovaru prepravovaný priamo spoločnosti HYDINA SK, s.r.o. na adresu Slavkovská cesta 54/1468 v Kežmarku. Žalobca vedel, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nie je druhým odberateľom tovaru v rámci trojstranného obchodu (je to iba vyjadrenie daňového subjektu Mima Market, s.r.o., že ide o trojstranný obchod), a nie je ani nadobúdateľom tovaru v inom členskom štáte, pretože na základe predložených dokladov žalobca potvrdil prevzatie tovaru. B. C. konateľ spoločnosti Mima Market, s.r.o., ktorá mala byť priamym dodávateľom pre žalobcu, sa nevedel vyjadriť kto za jeho spoločnosť odovzdával tovar žalobcovi ako odberateľovi, čo je pri týchto objemoch nepochopiteľné. Je zrejmé, že sa ako konateľ spoločnosti nezaoberal skutočnosťami, ktoré majú jednoznačne preukázať reálnosť uskutočnenia predmetného obchodu, a aj takto preukázal, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nie je spoločnosťou, ktorá by predmetný tovar odovzdávala a aj dodávala žalobcovi. Uvedeným tvrdením vylúčil, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. bola súčasťou trojstranného obchodu ako druhý odberateľ v trojstrannom obchode resp. že bola súčasťou intrakomunitárneho nadobudnutia od spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., nakoľko tovar bol dodaný priamo žalobcovi, ktorý navyše prevzatie tovaru na Slovensku potvrdil na predmetných medzinárodných prepravných listoch (CMR).

153. Správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil, že preverované obchodné prípady naplnili znaky v judikatúre SD EÚ definovaného podvodu typu „zmiznutý obchodník“. Bolo zistené, že v zdaňovacom období október 2016 malo ísť o bezprostredne po sebe nasledujúce dodanie toho istého tovaru; bola jedna priama preprava a to od prvého dodávateľa (z iného členského štátu) ku konečnému odberateľovi – žalobcovi; v prípade spoločnosti Mima Market s.r.o. ide o zmiznutého obchodníka; v spoločnosti Mima Market, s.r.o. sa podalo daňové priznanie k DPH počas roka 2016 s vysokými obrátmi a nízkou vlastnou daňovou povinnosťou; zapojením zmiznutého obchodníka do reťazca na základe deklarovania nepreukázaných transakcií a údajov o odpočítaní dane došlo k daňovému úniku; žalobca poznal daňové subjekty v reťazovom obchode (predchádzajúce roky 2013 a 2014); žalobca vedel, že správca dane má pochybnosti o obchodovaní tovaru s mäsom (rok 2013 – ukončené daňové kontroly s vyčísleným rozdielom dane), a aj napriek tomu sa zapájal do reťazových obchodov; tovar u zahraničného dodávateľa z EÚ objednávali, určovali množstvo, druh tovaru, miesto vykládky za subdodávateľov zástupcovia žalobcu alebo B. J. I. osobne; v reťazci dodaní tovaru prvý dodávateľ, ktorým bola zahraničná spoločnosť EÚ sa nemenil, dochádzalo iba k výmene tuzemských spoločností, ktoré boli v postavení nadobúdateľa tovaru v tuzemsku, v členských štátoch EÚ a jeho priami dodávateľia pre žalobcu.; priamy dodávateľ bola spoločnosť Mima Market, s.r.o. (spoločnosť od 07.11.2017 zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť Alytus s.r.o., Magurská 37, Banská Bystrica), kde jej konateľom je Dogaru Andrei-Nicusor s trvalým pobytom v Rumunsku.

Analýzou preverovaných transakcií správca dane zistil, že uvedené obchodovanie nesie vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty znaky špecifického typu daňového podvodu definovaného v judikatúre Súdneho dvora EÚ a pomenovaného ako „zmiznutý obchodník“ (viď napr. bod 37 návrhov generálneho advokáta v spojených veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13); malo byť v záujme platiteľa dane, aby pri minimalizácii podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam v danom predmete podnikania a pri uzatváraní obchodných kontraktov postupoval s náležitou odbornou starostlivosťou a obozretnosťou, hodnotiac však konanie žalobcu nie je zrejmé aké opatrenia v záujme obozretnosti vyvinul. Správca dane zistil, že daňový únik vznikol u slovenskej spoločnosti Mima Market, s.r.o., ktorá v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2016 síce priznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ale prispôsobila si podané daňové priznanie tak, aby jej vznikla nízka daňová povinnosť. Vyhodnotením všetkých zistení správca dane jednoznačne konštatoval, že v danom prípade neboli preukázané plnenia na kontrolovanom stupni obchodu, t.j. plnenia medzi

žalobcom a spoločnosťou Mima Market, s.r.o.. Žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno vyplývajúce z jeho tvrdení.

154. Správny súd argumentuje, že v zmysle § 24 Daňového poriadku je kontrolovaný daňový subjekt povinný preukázať 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; tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a tiež vierohodnosť, správnosť, úplnosť evidencií a záznamov. Podľa § 24 ods.2 Daňového poriadku správca vedie dokazovanie, ale predkladať všetky dôkazy je povinnosťou daňového subjektu, čo vyplýva aj z ustanovenia § 45 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku.

Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na Uznesenie Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 18/2018-18, v ktorom ústavný súd k dôkaznému bremenu v daňovom konaní uviedol... „ Ústavný súd SR už v uznesení sp. zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011 konštatoval, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Podľa nálezu Ústavného súdu SR III.ÚS 401/09-17 má platiteľ v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Správca dane pri preverovaní dokladov vedie dokazovanie v zmysle § 24 ods. 3 Daňového poriadku, pričom platiteľ môže spochybnenie dôkazov vyvrátiť predložením alebo navrhnutím nových dôkazov. V procese dokazovania sa presúva dôkazné bremeno medzi správcom dane a daňovým subjektom (platiteľom). Na základe vyššie uvedených skutočností žalobca bol povinný preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi, nakoľko dôkazné bremeno bolo na ňom, čo však neurobil, t.j. neunesol svoje dôkazné bremeno.

155. Správny súd poukazuje, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy, na ich bezpodmienečné splnenie sa nárok na odpočet viaže. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. V zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, s výnimkou podľa odsekov 3 a 7.

Pokiaľ podnikateľ začína podnikáť a uzatvárať nové obchodné vzťahy, je nutné od neho rozumne očakávať, že si overí svojich nových obchodných partnerov, ich podnikateľskú minulosť a aktuálne zázemie, prepojenia osôb vystupujúcich v ich mene s inými spoločnosťami, prípadne pôvod a vlastnosti tovaru, s ktorým mu vznikne právo nakladať, vrátane možnosti jeho podnikateľského zhodnotenia. Daňový subjekt by mal vedieť preukázať, ako sa dostal k posudzovaným obchodom, s kým rokoval za dodávateľa a za odberateľa, kto zabezpečoval prepravu tovaru a z akého dôvodu bol začlenený do reťazca spoločností obchodujúcich s predmetným tovarom. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na zásadu poctivého obchodného styku- daňový subjekt by mal vedieť objasniť kontrolný mechanizmus vo vzťahu k posudzovaným transakciám (aké opatrenia prijal, aby sa nestal súčasťou podvodného reťazca). Pokiaľ sa bez predchádzajúcich skúseností s obchodovaním tovarom alebo službou bez náležitého preverenia dodávateľskej a odberateľskej spoločnosti, pôvodu a určenia tovaru alebo služby zapojil do takéhoto obchodovania, prevzal na seba riziko účasti na konaní spojenom s nedovoleným daňovým únikom, ktorého daňovým následkom môže byť nepriznanie odpočítania DPH z transakcií a následným vedomým začlenením do podvodnej schémy.

156. Správny súd poukazuje, že k podvodnému konaniu dochádza vtedy, keď napríklad jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. Daňový podvod je formou úmyselného vyhýbania sa daňovej

povinnosti, ktoré je postihnutelné podľa Trestného práva; tento pojem zahŕňa rôzne situácie, v ktorých sa úmyselne predkladajú nepravdivé vyhlásenia alebo falošné dokumenty. Daňový únik tvoria najmä rôzne nezákonné opatrenia, pri ktorých sa daňová povinnosť utajuje alebo ignoruje, t.j. daňový subjekt platí menšiu daň než mu vyplýva podľa zákona (prípadne si žiada vrátiť väčšiu daň než ktorá mu prináleží) tým, že utajuje svoje zdaniteľné obchody a transakcie (alebo ich existenciu umelo predstiera) alebo informácie pred daňovými orgánmi. Preto možno daňový podvod vymedziť ako úmyselné protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde u škodu na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod.

Prvou otázkou, ktorou sa musí rozhodujúci orgán zaoberať pri pričítaní viny a účasti na podvode konkrétnemu daňovému subjektu je prvok vedomia o skutočnosti či vedel alebo mohol vedieť o svojej účasti na podvodnom reťazci dodávok. Pri zámere správcu dane pričítať daňovému subjektu účasť na podvode musí tento správca dane zároveň ustáliť či dodanie bolo aj reálne (materiálne) uskutočnené, a teda určiť či nejde o prípady neuskutočnenej dodávky.

Zavinenie môže byť uskutočnené dvoma spôsobmi- a to buď priamym zavinením daňového subjektu alebo nepriamym zavinením. Pokiaľ si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH a zároveň mal vedomosť o jeho priamej účasti na podvodnom konaní ide o priamu zodpovednosť uskutočneného podvodu týkajúceho sa uplatnenia nároku na odpočet DPH od štátu, ktorému tým zároveň vznikla strata. Druhým konaním je nepriame zavinenie podvodného konania, o ktorom daňový subjekt nemal vedomosť, no zároveň nesplnil svoju daňovú povinnosť pri preverení svojho obchodného s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou neoveril, či nemôže dôjsť zo strany tohto subjektu k podvodnému konaniu, resp. tento daňový subjekt spolupracoval s takýmto obchodným partnerom za neštandardných a podozrivých podmienok, čím sa zúčastnil na daňovom podvode. Priamo môže byť vyhodnotené konanie ako účasť na podvode s uplatnením práva na nárok na vrátenie DPH v prípade, ak daňový subjekt pri svojich obchodných transakciách a obchodných aktivitách koná neobzretne, či obchoduje za hrubo neštandardných obchodných podmienok. Následne pri takejto situácii musí správca dane v daňovom konaní preukázať objektívnu okolnosť umožňujúcu uskutočniť jednoznačný záver, že daňový subjekt vedel alebo musel vedieť, že uplatnenie nároku na odpočítanie DPH bolo súčasťou podvodu spáchaného jeho dodávateľom.

157. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo odpočítať si DPH nemôže byť ovplyvnené tým, že v dodávateľskom reťazci sa nachádza iné plnenie, ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (rozsudok Súdneho dvora Axel Kittel a Optigen). Uvedenú judikatúru prebral aj Najvyšší súd SR (napr.sp.zn.4Sžf/16/2010), ktorý nadväzujúc odkázal aj na ďalšie rozhodnutie Súdneho dvora (najmä rozsudok Súdneho dvora vo veci Optigen a Mahagében Kft.) a uvádza, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe v dodávateľskom reťazci, keď tieto osoby o podvodnom nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopreté. Platí však, že nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. rozsudky Súdneho dvora vo veci Teleos, Axel Kittel). Totiž subjekty, ktoré príjmu všetky oparenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli súčasťou podvodu, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto opatrení ( rozsudok SD vo veci Axel Kittel). Povinnosťou daňového subjektu nie je preverovať skutočnosť, či je súčasťou podvodného reťazca alebo zisťovať samotný rozsah a správanie reťazca v prípade, ak kontinuálne obchoduje s nejakou spoločnosťou, pričom na základe viacerých faktorov vie preukázať, že vynaložil dostatok úsilia odbornej starostlivosti s cieľom vyhnúť sa podozrivým aktivitám alebo subjektom. Je však povinnosťou daňového subjektu „byť v strehu“ a monitorovať dodávateľsko - odberateľské reťazce, do ktorých je zapojených z dôvodu, aby mu mohla byť pričítaná zodpovednosť za účasť na podvode, o ktorom mal či mohol vedieť, ak by takú požadovanú starostlivosť a obzretnosť vykonával.

V rozsudku Axel Kittel Súdny dvor vymedzil dôkazné bremeno správcu dane v rámci dokazovania podvodu, keď je správca dane povinný preukázať bezprostrednú a reálnu účasť zdaniteľnej osoby na podvode - dokázať vedomú účasť daňového subjektu o uskutočnenom podvodnom konaní respektíve dokázať nepriamu vedomosť daňového subjektu o tom, že mohol predpokladať účasť na podvodnom konaní. Správca dane bude svoju povinnosť - preukázať účasť daňového subjektu na podvode - pravdepodobne vykonávať nepriamymi dôkazmi, pretože preukazovanie vnútorného psychického

stavu daňového subjektu na základe priamych dôkazov je nemožné. Nepriame dôkazy preukazujúce účasť daňového subjektu na podvode tak môžu byť najmä okolnosti podozrivého získania obchodu alebo obchodného partnera (oslovenie daňového subjektu k účasti na obchodnej transakcii jemu doposiaľ neznámym dodávateľom v spojitosti s následným predajom tovaru daňovým subjektom inému daňovému subjektu, ktorého navrhol dodávateľom tovaru), podozrivé podmienky uskutočňovania obchodných transakcií (napr. neskontrolovaný tovar po dodaní, platby vo veľkých finančných sumách výlučne v hotovosti, predávanie tovaru v neštandardných priestoroch a iné). V prípade, ak budú nepriame dôkazy uskutočnené v daňovom konaní tvoriť ucelený reťazec dôkazov, z ktorých zide jasný obraz vykonanej transakcie podvodne, naplní správca dane svoju povinnosť preukázať vedomosť daňového subjektu o účasti na daňovom podvode.

158. Správny súd sa nestotožňuje s námietkou žalobcu, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a využil všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly a eliminovania daňového úniu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Správca dane konal v súčinnosti so žalobcom a umožnil mu predložiť k rozporným zdaniteľným obchodom dôkazné prostriedky, ktoré by potvrdili jeho tvrdenia, ktoré by vyvrátili zistenia správcu dane. Žalobca však vzniknuté rozpory a pochybnosti správcu dane relevantným spôsobom nevyvrátil. Správca dane nadobudol dôvodné pochybnosti o hodnovernosti dokladov predložených k výkonu daňovej kontroly, ktoré sú v rozpore s výsledkami preverovania, ktoré nepotvrdili dodanie deklarovaných tovarov spoločnosťou Mima Market, s.r.o..

V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 8Sžf/40/2015 zo dňa 28.09.2015 (DSP 31/2017), z ktorého vyplýva, že ... „Pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálno-právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočítanie DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má povahu faktu“.

159. Správny súd opätovne zdôrazňuje, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Správca dane má následne právo preveriť realitu dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania dodávky, jej súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžfk/64/2017).

160. Správny súd poukazuje na právny názor kasačného súdu vyslovený v rozsudku sp.zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 08.07.2020, v ktorom zdôraznil, že „povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH z faktúr, z konkrétnej obchodnej transakcie, je zabezpečiť si všetky dostupné a relevantné podklady preukazujúce existenciu obchodného vzťahu, jeho realnosť a doklady potrebné k preukázaniu všetkých zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH z obchodnej transakcie, a to, podľa názoru kasačného súdu, najlepšie pred uplatnením nároku na odpočet DPH, práve vzhľadom na „prísnosť“

právnej úpravy nároku na odpočet DPH, ktorá je každému daňovému subjektu zrejme pred realizáciou obchodného prípadu, z ktorého v budúcnosti bude uplatňovať alebo môže uplatňovať nárok na odpočet DPH. Vzhľadom na striktnú zákonnú úpravu odpočtu DPH je v záujme každého daňového subjektu preveriť si, pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie, všetky „signály“, indície, ktoré sa dostanú do sféry jeho pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať určité, i keď neoverené, nepodložené fakty, signalizujúce alebo nevylučujúce možnú budúcu problematiku pripravovanej, uzatvárateľnej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybnit' obchodnú transakciu daňového subjektu. Kasačný súd poukazuje na potrebu daňového subjektu postupovať s príslušnou odbornou starostlivosťou pri príprave, realizácii a vykonaní obchodnej transakcie, ktorá môže byť posudzovaná, z hľadiska nárokov daňového subjektu na odpočet DPH. Zodpovedný daňový subjekt skutočnosti týkajúce sa obchodu, zisťuje a hlavne preveruje pred a v čase obchodného vzťahu, relevantnosť obchodných partnerov, prípadne obchodného reťazca partnerov, a to nielen pri každom negatívnom signáli obchodnej transakcie, ktorá sa v momente získania tejto indície, signálu „nejaví“ ako rozhodujúca, určujúca a relevantná a nie až v čase uplatnenia odpočtu DPH voči štátu. Len takýmto precíznym a z pohľadu „kontroly“ skutkových okolností vecí, konkrétnym zodpovedným prístupom, môže daný subjekt správcovi dane preukázať, že nebol a vzhľadom na všetky okolnosti vecí, nemohol byť súčasťou podvodného konania alebo zneužitia práva. Tento záver kasačného súdu je súladný aj s názorom ESD vo veci Teleos plc. Aspol. (C-409/04), ESD v spojených veciach Mahagéhen Kft a J. M. č. C-80/11 a C-142/11 a s názorom Najvyššieho súdu SR vyjadreným v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/32/2012 zo dňa 27.11.2012. Len takýto zodpovedný prístup daňového subjektu môže byť východiskom pre uplatnenie jeho účinnej obrany spočívajúcej v tvrdení, že sa na podvode alebo zneužití práva nepodieľal“.

161. Z novšieho rozsudku kasačného súdu SR sp.zn. 3Sžfk/78/2019 zo dňa 31.mája 2022 vyplýva, ... „K právu Európskej únie a jej judikatúre je potrebné ešte dodať, že vyžadovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je s ňou súladné. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

Kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane či podmienok na oslobodenie od DPH na jednej strane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom na strane druhej (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49).

Jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode pritom môže byť aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43)<sup>4</sup>.

162. Správny súd sa stotožnil s právnym posúdením veci obidvomi daňovými orgánmi, ako aj s podrobným odôvodnením rozhodnutí, pričom dôvodí, že rozhodnutia správnych orgánov oboch inšancií tvoria jeden celok (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Asan/2/2016 zo dňa 27.03.2019).

163. Správny súd konštatuje, že k základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva okrem iného vo veci Garcia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999, týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, ďalej Ruiz Toria proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (sp. zn. IÚ.S 226/03 zo dňa 12.05.2004, III.ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. III.ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III.ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006) nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinností odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s pohľadom na okolnosti každého prípadu, súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty. Súd má v odôvodnení svojho rozhodnutia reagovať na zásadné relevantné námietky súvisiace s predmetom súdnej ochrany prednesené žalobcom. Uvedené je s poukazom na zásadu zákonnosti a na princípy dobrej správy potrebné aplikovať aj vo vzťahu k rozhodnutiam správnych orgánov.

164. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto ani žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z uvedených dôvodov správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

165. Dňa 28.06.2022 zaslal žalobca písomné podanie, ktorým uviedol, že trvá na nariadení ústneho pojednávania a zároveň žiada, aby súd predložil nové prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, pretože Súdny dvor Európskej únie síce konštatoval, že prekročenie lehôt definovaných v čl. 10 Nariadenia nemôže ovplyvniť zákonnosť prerušenia vnútroštátnej daňovej kontroly, avšak nereflektoval na určité podstatné a mimoriadne dôležité okolnosti, ktoré podľa názoru žalobcu majú zásadný vplyv na zákonnosť daňovej kontroly. Predovšetkým neurčil a nestanovil charakter lehôt definovaných v čl. 10 Nariadenia, neurčil právny následok za prekročenie a nedodržanie záväzných lehôt v čl. 10 a nesplnenie povinností vyplývajúcich z čl. 11 a čl. 12 Nariadenia.

166. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 10Sžfk/39/2019 zo dňa 28. júna 2022 (sťažovateľ: Podtatranská hydina a.s. I.), z ktorého vyplýva: „Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku nie je absolútna. Naopak z povinnosti položiť prejudiciálnu otázku existujú výnimky, ku ktorým súdny dvor svojou judikatúrou, kedy už v marci 1963 v prípade Da Costa 28/62 stanovil doktrínu Acte éclairée, ktorou posilnil precedenčný charakter svojich rozhodnutí a následne v roku 1982 - v prípade CILF1T vo veci 283/81 - doktrínu Acte clair. V tejto veci bola talianskym kasačným súdom priamo položená otázka výkladu tretieho odseku čl. 177 Rímskych zmlúv (dnes čl. 237 ZFEU), t.j. či má súd poslednej inštancie skutočne povinnosť predbežnú otázku položiť vždy alebo len v prípade, ak po predbežnom prieskume dospeje k záveru, že vo veci existujú dôvodné interpretačné pochybnosti („on the prior finding of a reasonable interpretative doubt“). Súdny dvor zaujal stanovisko, že príslušný národný súd predbežnú otázku položiť nemusí - okrem

iných - v prípade, ak je uplatnenie práva Spoločenstva tak jasné, že neponecháva priestor na rozumné pochybnosti. Predmetný záver je primerane replikovaný aj v neskorších rozhodnutiach súdneho dvora - napr. C-495/03 (Intermodal Transports BV c/a Staatssecretaris van Financiën): „Po druhé a bez rozporu s odôvodnením vyplývajúcim z rozsudku z 30. septembra 2003, Kobier (C-224/01, Zb. s. 1-10239), ponecháva judikatúra vyplývajúca z rozsudku Cilfit a i., už citovaného, len vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či je správne uplatnenie práva Spoločenstva také jasné, že niet miesta na žiadne rozumné pochybnosti a v dôsledku toho, aby rozhodol, že sa zdrží predloženia otázky Súdnemu dvoru, týkajúcej sa výkladu práva Spoločenstva, ktorá vznikla pri konaní na tomto súde (rozsudok zo 17. mája 2001, TNT Traco, L-340 99, Zb. s. 1-4109, bod 35).“

167. Správny súd dospel k záveru, že pre rozhodnutie v tejto veci nie je potrebné obracať sa s predbežnou otázkou na Súdny dvor EÚ, preto správny súd o predmetnom návrhu žalobcu rozhodol tak, ako je to uvedené vo výroku III. tohto rozsudku a konanie vo veci neprerušil.

168. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 v spojení s § 168 SSP. Žalobca nebol v konaní úspešný a nebol naplnený ani dôvod uvedený v § 168 SSP, preto správny súd náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

169. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť a to v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 444 ods. 1 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podaných podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

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

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie II. stupňa; ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ SSP; ak je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).